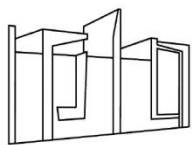


GUÍA ORIENTATIVA DE IMPLANTACIÓN DE SISTEMAS DE CONTROL DE CALIDAD PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS FIRMAS DE AUDITORÍA

Primera Edición



Audidores

Instituto de Censores Jurados
de Cuentas de España

The **“Guía Orientativa de Implantación de Sistemas de Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Firms de Auditoría”** is based on the *“Guide to Quality Control for Small - and Medium - Sized Practices – Third Edition”* of the Small and Medium Sized Practices Committee of IFAC, published by the International Federation of Accountants (IFAC) in August 2011 and translated into Spanish with permission of IFAC by the Instituto Mexicano de Contadores Públicos and reviewed by the Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España in march 2012.

La **“Guía Orientativa de Implantación de Sistemas de Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Firms de Auditoría”** se ha basado en la *“Guía de Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Firms de Auditoría - Tercera Edición”* del Comité de Pequeñas y Medianas Firms de Auditoría de IFAC, que fue publicada por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en agosto de 2011 y traducida al español con el permiso de IFAC por Instituto Mexicano de Contadores Públicos y revisada por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España en marzo 2012.

English language text of *“Guide to Quality Control for Small - and Medium -Sized Practices – Third Edition”* © 2011 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Texto en inglés de la *“Guía de Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Firms de Auditoría - Tercera Edición”* © 2011 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Spanish language text of *“Guide to Quality Control for Small –and Medium-Sized Practices - Third Edition”* © 2012 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Texto en español de la *“Guía de Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Firms de Auditoría - Tercera Edición”* © 2012 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

© Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). España. Mayo 2012.

El presente documento pertenece al ICJCE, se atribuyen a éste todos los derechos de explotación y otros conexos sobre el mismo en cualquier forma, modalidad o soporte.

El material debe utilizarse únicamente con fines de estudio, investigación o docencia, sin que pueda utilizarse por terceros para fines comerciales o similares. Por tanto, se prohíbe su copia, distribución, reproducción, total o parcial de este material por cualquier medio sin la autorización expresa y por escrito del ICJCE.

ISBN: 978-84-15354-19-2

Depósito legal: M-21524-2012

Índice

Presentación de la Guía

- Delimitación de responsabilidades
- Cómo usar esta Guía
- Contenido y Estructura
- Finalidad

Alcance de la NCCI

Ámbito de aplicación de la NCCI

Introducción y presentación de la firma. Declaración de la Política General

Descripción General

Funciones y Responsabilidades Generales de Todos los Socios y Empleados

1. Responsabilidades de Liderazgo en la Calidad de la Firma de Auditoría

1.1 Descripción General

1.2 Nivel del Compromiso de la Alta Dirección

Ejemplo ilustrativo de Objetivo, Políticas y Procedimientos

2. Requerimientos de Ética Aplicables

2.1 Descripción General

2.2 Independencia

2.3 Conflictos de Interés

2.4 Confidencialidad

2.5 Honorarios y comisiones. Publicidad.

Ejemplo ilustrativo de Objetivo, Políticas y Procedimientos

3. Aceptación y Continuidad de Relaciones con Clientes y Encargos Específicos

3.1 Descripción General

3.2 Aceptación y Continuidad

3.3 Propuestas a Nuevos Clientes

3.4 Renuncia a la Relación con un Cliente

Ejemplo ilustrativo de Objetivo, Políticas y Procedimientos

4. Recursos humanos

4.1 Descripción General

4.2 Selección y Retención del Personal

4.3 Desarrollo Profesional Continuo

4.4 Asignación de los Equipos a los Encargos

4.5 Cumplimiento con las Políticas de Control de Calidad (Régimen disciplinario)

4.6 Evaluación del desempeño, carrera profesional y remuneración.

Ejemplo ilustrativo de objetivo, políticas y procedimientos

5. Realización de los encargos

5.1 Descripción General

5.2 Función del Socio del Encargo

5.3 Planificación, Supervisión y Revisión

5.4 Consultas

5.5 Diferencias de Opinión

5.6 Revisión de Control de Calidad del Encargo (RCCE)

Ejemplo ilustrativo de objetivo, políticas y procedimientos

6. Seguimiento

6.1 Descripción General

6.2 Programa de Seguimiento

6.3 Procedimientos de Inspección

6.4 Informe de los Resultados del Seguimiento

6.5 Evaluación, Comunicación y Corrección de Deficiencias

6.6 Quejas y Denuncias

Ejemplo ilustrativo de objetivo, políticas y procedimientos

7. Documentación

7.1 Descripción General

7.2 Documentación de las Políticas y Procedimientos de la Firma de Auditoría

7.3 Documentación del Encargo

7.4 Documentación de la Revisión de Control de Calidad del Encargo

7.5 Acceso a los Archivos y su Conservación

Apéndices

Apéndice A — Declaración de Independencia de Socios y Empleados

Apéndice B — Declaración de Confidencialidad

Apéndice C — Aceptación de Clientes (sugerencia de temas a considerar)

Apéndice D — Asignación de Personal a los Encargos (sugerencia de pasos para la planificación)

Apéndice E — Consultas

Apéndice F — Revisión de Control de Calidad del Encargo (sugerencia de procedimientos)

Apéndice G — Proceso de Seguimiento del Sistema de Control de Calidad (sugerencia de temas a considerar)

Apéndice H — Informe del Inspector del Sistema (sugerencia de contenido)

Apéndice I — Evaluación del personal

Apéndice J — Análisis de rotación

Anexos

Anexo A - Recomendaciones prácticas de implantación de un sistema de control de calidad

Anexo B - Mapa de procesos y diagramas de flujos o flujogramas

- Ejemplo de mapa de procesos
- Ejemplo de flujograma de procedimientos

Anexo C - Recomendaciones para la elaboración de un manual de control de calidad

Anexo D - Influencia de la pertenencia a redes de firmas

Anexo E - Acrónimos usados en la Guía

Anexo F - Glosario de términos

Anexo G - Normativa aplicable

Anexo H - Índice sugerido de un manual de control de calidad.

Anexo I — Normativa legal relativa a los requerimientos de ética e independencia.

Presentación de la Guía

Desde que en España se publicó la Norma Técnica sobre Control de Calidad mediante Resolución de 16 de marzo de 1993, 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 lo que se refiere a la organización interna del auditor, la Norma Internacional de Control de Calidad número 1 (ISQC 1, por sus siglas en inglés), emitida por la IFAC, constituye el referente a escala internacional de la normativa reguladora del control de calidad interno de los auditores.

Por la pretensión de convergencia con las corrientes internacionales, el ICAC ha publicado, mediante la Resolución de 26 de octubre de 2011, la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (NCCI).

La norma publicada es, básicamente, 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 (Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio).

Para su aplicación a nuestro ordenamiento jurídico se incluye en la Resolución mencionada un apartado en el que se detallan los criterios de interpretación de la ISQC1 para su aplicación en España (ver apartado posterior “Ámbito de aplicación de la NCCI”).

Los elementos del sistema de control de calidad interno del auditor establecidos en la nueva norma de control de calidad no difieren sustancialmente de los fijados en la norma española vigente desde 1993, si bien en la nueva norma los objetivos están más desarrollados e incluyen algunos aspectos no tratados en aquella, sobre todo en lo referente a la realización de los encargos, al seguimiento (inspección) y a la documentación del sistema de control de calidad interno.

Por otra parte, la estructura de la nueva norma sigue el esquema general de las normas internacionales emitidas por IFAC una vez finalizado el proyecto “Clarity”. Así, la norma comprende los siguientes grandes apartados:

- Introducción y definiciones, que enmarcan el contexto y precisan los términos para su correcta comprensión.
- Objetivos, en el que se establecen los fines a alcanzar.
- Requerimientos, que recoge las políticas y procedimientos para cumplir los objetivos.

Adicionalmente, la norma viene acompañada de un Anexo, llamado “Material de aplicación y otro material explicativo”, que proporciona orientaciones y guías para la implantación de las políticas y procedimientos. El material de aplicación y otro material explicativo no imponen requerimientos, si bien las orientaciones que incluyen son relevantes para la adecuada aplicación de los mismos, en la medida en que explican con mayor precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación, incluyen ejemplos de políticas o procedimientos adecuados a las circunstancias y proporcionan consideraciones específicas para firmas de pequeña dimensión.

La Resolución da de plazo hasta el 1 de enero de 2013 para que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría tengan implementados sus sistemas de control de calidad en cumplimiento de esta Norma de Control de Calidad Interno.

Dada la importancia de los cambios introducidos por esta norma, y su novedad, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, ha acordado el desarrollo y difusión de la presente Guía de implantación de la NCCI en pequeñas y medianas firmas de auditoría (PYMFA), incluyendo en este término de “firmas de auditoría” a los auditores ejercientes a título individual. Esta Guía pretende por tanto facilitar orientación sobre la aplicación de la NCCI, así como el entendimiento de los requerimientos establecidos en dicha norma, en un entorno de firmas pequeñas y medianas, y aborda los conceptos clave de las responsabilidades de liderazgo respecto de la calidad dentro de la firma, los requerimientos de ética relevantes, la aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos, los recursos humanos, la realización de los encargos, el seguimiento y la documentación.

La Guía tiene un enfoque eminentemente práctico, de forma que sirva como herramienta de apoyo a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de pequeña y mediana dimensión cuando desarrollen su propio sistema de control de calidad interno.

Sin embargo, la Guía es orientativa y no debe considerarse como sustitutiva de la documentación del sistema de control de calidad del auditor ya que la naturaleza, alcance y documentación de las políticas y procedimientos de control de calidad que las firmas desarrollen, dependerá de muchos factores, incluyendo el tamaño y naturaleza de la firma y sus características operativas.

La presente guía se ha basado en el documento “Guide to Quality Control for Small - and Medium -Sized Practices – Third Edition” del Comité de Pequeñas y Medianas Firms de Auditoría (SMP Committee), publicada por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en agosto de 2011, y ha sido utilizada con permiso de IFAC, documento sobre el cual se han realizado las adaptaciones locales que se han considerado adecuadas.

La primera edición de dicha Guía del IFAC se publicó en 2009 y se elaboró con la Asociación de Contadores Generales de Canadá (CGA-Canadá), y se diseñó para fomentar la aplicación congruente de la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC 1), *Control de Calidad en las Firms de Auditoría que realizan Auditorías y Revisiones de Estados Financieros, así como Otros Encargos que proporcionan un Grado de Seguridad y Servicios Relacionados*.

Delimitación de Responsabilidades

La presente Guía se ha diseñado para ayudar a los auditores de cuentas y a las sociedades de auditoría en la implantación de la Norma de Control de Calidad Interno (NCCI) para Pequeñas y Medianas Firms de Auditoría (PYMFA), pero no tiene el propósito de sustituir a la propia NCCI. Además, el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría deben usar esta Guía a la luz de su juicio profesional y de los hechos y circunstancias de su propia firma de auditoría. El ICJCE declina toda responsabilidad y obligación en que se pueda incurrir, directa o indirectamente, como consecuencia del uso y aplicación de la presente Guía.

Por lo tanto, la presente Guía en ningún caso se puede considerar como una norma técnica profesional en España.

Cómo usar esta Guía

La finalidad de la Guía es dar orientación práctica para la implantación de un sistema de control de calidad interno en pequeñas y medianas firms de auditoría (PYMFA). Sin embargo, como se ha mencionado en el apartado anterior, no debe usarse ninguno de los materiales de la Guía como sustituto de:

- **La lectura de la NCCI**

Se da por hecho que los auditores ya conocen la Norma de Control de Calidad Interno (NCCI) publicada mediante la Resolución de 26 de octubre de 2011 del ICAC. Esta norma puede descargarse de manera gratuita desde la página web del ICJCE en: www.icjce.es.

- **El uso del juicio profesional**

Se requiere el uso del juicio profesional basado en los hechos y circunstancias propias del auditor o de la firma de auditoría y en los de cada cliente y encargo en particular, y cuando se requiera interpretar una norma específica.

Aunque se espera que el principal grupo de usuarios sean las PYMFA, la Guía puede ayudar también a otros auditores a implantar los requerimientos de un sistema de control de calidad interno en la actividad de auditoría de cuentas.

La Guía puede usarse para:

- Ayudar a la firma de auditoría a desarrollar un sistema de control de calidad interno;
- Promover la aplicación uniforme de los requerimientos de control de calidad en los encargos de auditoría de cuentas; y
- Constituir un documento de referencia para proporcionar formación dentro de la firma.

En la Guía se hace referencia frecuente al equipo del encargo, lo que significa que más de una persona participa en la realización del encargo. Sin embargo, los mismos principios generales también se aplican a encargos que lleve a cabo una sola persona (el auditor de cuentas ejerciente individual).

Contenido y Estructura de la Guía

Resumen del Contenido

En el siguiente cuadro se presenta un resumen del contenido de cada apartado de la Guía.

Capítulo	Título	Finalidad
1	Responsabilidades de Liderazgo en la Calidad de la Firma de Auditoría	Describir las responsabilidades de la firma de auditoría para promover una cultura interna orientada a la calidad.
2	Requerimientos de Ética Aplicables	Orientar acerca de los principios fundamentales que definen la ética profesional.
3	Aceptación y Continuidad de Relaciones con Clientes y de Encargos Específicos	Orientar acerca del establecimiento de políticas y procedimientos adecuados de aceptación y continuidad.
4	Recursos Humanos	Orientar acerca de los componentes de recursos humanos de las políticas y procedimientos adecuados para el control de calidad.
5	Realización del Encargo	Orientar acerca de los elementos implícitos en la realización del encargo, resaltando la función del socio del encargo, la planificación, la supervisión y la revisión, las consultas, la resolución de las diferencias de opinión y la revisión de control de calidad del encargo.
6	Seguimiento	Orientar acerca del seguimiento de las políticas y procedimientos de la firma relativos al sistema de control de calidad, incluyendo el programa de seguimiento, los procedimientos de inspección, el informe del inspector, el tratamiento y corrección de deficiencias y la respuesta a quejas y denuncias.
7	Documentación	Orientar acerca de los requerimientos de documentación de la firma de auditoría, tanto a nivel del encargo (incluyendo la revisión de control de calidad del encargo) como a nivel del sistema de control de calidad de la firma.

Apéndices

Los Apéndices de la Guía incluyen ocho recursos adicionales:

- Apéndice A — Declaración de Independencia de Socios y Empleados
- Apéndice B — Declaración de Confidencialidad
- Apéndice C — Aceptación de Clientes (sugerencia de temas a considerar)
- Apéndice D — Asignación de Personal a los Encargos (sugerencia de pasos para la planificación)
- Apéndice E — Consultas
- Apéndice F — Revisión de Control de Calidad del Encargo (sugerencia de procedimientos)
- Apéndice G — Proceso de Seguimiento del Sistema de Control de Calidad (sugerencia de temas a considerar)
- Apéndice H — Informe del Inspector (sugerencia de contenido)
- Apéndice I – Evaluación del personal
- Apéndice J – Análisis de rotación

Estos Apéndices se presentan como ayudas prácticas para las firmas de auditoría que opten por usarlos. Pueden adaptarse según las necesidades, y conforme a las políticas y procedimientos de la firma.

Anexos

Se incluyen como anexos los siguientes:

Anexo A - Recomendaciones prácticas de implantación de un sistema de control de calidad

Anexo B - Mapa de procesos y diagramas de flujos o flujogramas

- Ejemplo de mapa de procesos
- Ejemplo de flujograma de procedimientos

Anexo C - Recomendaciones para la elaboración de un manual de control de calidad

Anexo D - Influencia de la pertenencia a redes de firmas

Anexo E - Acrónimos usados en la Guía

Anexo F - Glosario de términos

Anexo G - Normativa aplicable

Anexo H - Índice sugerido de un manual de control de calidad

Anexo I – Normativa legal relativa a los requerimientos de ética e independencia.

Estructura de cada Capítulo

Cada capítulo de la Guía está organizado conforme a la siguiente estructura:

- **Título del Capítulo**
- **Finalidad del Capítulo**

Aquí se resume el contenido y la finalidad del Capítulo.

- **Referencias Principales**

Las referencias que aparecen al principio de cada Capítulo son los párrafos de la NCCI aplicables al asunto que se trate en dicho Capítulo, pero no debe deducirse que otras referencias no sean aplicables o que no deban tenerse en cuenta.

- **Descripción general y Material del Capítulo**

Esta sección incluye:

- El texto de los requerimientos aplicables de la NCCI; y
- Un resumen del contenido del capítulo.

A la sección de Descripción general le sigue un comentario más detallado de la materia objeto de análisis y una orientación / metodología práctica paso a paso sobre cómo implementar los requerimientos. Se incluyen referencias cruzadas a otros materiales relevantes, principalmente la Norma Internacional de Auditoría (ISA) 220, “Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros”, así como al texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC), su Reglamento de desarrollo (RLAC), las Normas Técnicas de Auditoría aplicables en España, y también a las Circulares y Guías de actuación del ICJCE.

- **Ejemplos de objetivos, políticas y procedimientos**

Al final de cada uno de los Capítulos en los que se aborda un elemento del sistema de control de calidad establecido por la NCCI, se incluyen algunos ejemplos de objetivos, políticas y procedimientos relacionados con aspectos específicos de dicho elemento del sistema, únicamente a efectos ilustrativos. En caso de que dichos ejemplos sean utilizados, deben adaptarse a las circunstancias específicas de cada firma de auditoría.

Finalidad

El objetivo de la Guía es mantener y mejorar la calidad en la dirección de una firma de auditoría como un todo. Por ello, la Guía combina tanto los requerimientos como el material de aplicación para proporcionar una cobertura integral de la NCCI.

A medida que los auditores pongan en práctica las sugerencias de la Guía, deberían asegurarse de que las comunicaciones con su personal describan en detalle las políticas y procedimientos de control de calidad y los objetivos a alcanzar para los que fueron diseñados. También deberían enfatizar la responsabilidad de cada miembro de la firma con la calidad y que se espera que todos y cada uno cumplan con las políticas y procedimientos de la firma.

Unas políticas y procedimientos efectivos no deberían consumir mucho tiempo en su desarrollo, ni deberían ser complejos. En una firma de auditoría de reducida dimensión, una persona podría tener que llevar a cabo la mayoría de las funciones necesarias para implantar un sistema de control de calidad; o la firma podría optar por contratar los servicios de una persona cualificada de fuera de la firma para que le preste este servicio.

Alcance de la NCCI

La NCCI trata de las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con su sistema de control de calidad interno (SCCI) para la actividad de auditoría de cuentas. Si bien esta norma debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables, se ha incluido una adaptación local en la propia norma que indica que, a efectos de aplicación práctica, los requerimientos de ética aplicables se considerarán los definidos por el TRLAC y su normativa de desarrollo (el Reglamento de desarrollo de la LAC y resto de desarrollo normativo).

En este punto debe recordarse que los miembros del ICJCE están sujetos al obligado cumplimiento del Código de Ética Profesional del Instituto, que está basado en el Código de Ética de IFAC, el cual proporciona un marco conceptual en relación con los principios éticos aplicables en la profesión de auditoría. Su aplicación práctica debe considerarse dentro del contexto del conjunto de la legislación y normativa aplicable a los profesionales de la auditoría.

Adicionalmente, la NCCI hace referencia a otros pronunciamientos del IAASB, y en concreto, en relación con las responsabilidades del personal de la firma de auditoría relativas a los procedimientos de control de calidad para encargos específicos, menciona la NIA 220, que trata sobre los procedimientos de control de calidad en la auditoría de estados financieros.

Es recomendable que las personas responsables de establecer y mantener el sistema de control de calidad interno en una firma de auditoría obtengan un adecuado conocimiento del conjunto de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España:

- TRLAC.
- Reglamento de desarrollo del TRLAC (RLAC).
- Normas de auditoría:
 - Las contenidas en el TRLAC.
 - Las contenidas en el Reglamento.
 - Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) adoptadas por UE.
 - Normas Técnicas de Auditoría (NTAs), en los aspectos no regulados por las NIAs adoptadas por UE.
- Normas de ética.
- Normas de control de calidad interno.

Mientras no hayan sido adoptadas las NIAs por la UE, son de obligado cumplimiento y aplicación las NTA.

En cuanto a las Normas de control de calidad interno, la normativa de referencia es la siguiente:

- NTACG (Normas Técnicas de Carácter General, apartados 1.4.6 a 1.4.10).
- NCCI (Resolución de 26 de octubre de 2011).

Adicionalmente se recomienda revisar los pronunciamientos incluidos en:

- NIA 200 “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las NIAs”.
- NIA 220 “Control de calidad de la auditoría de estados financieros”.
- NIA 230 “Documentación de auditoría”.

Si bien la propia NCCI indica que debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, se ha incluido en la norma una adaptación local que indica que, a efectos de aplicación práctica, mientras la NIA 200 no esté adoptada en España, la NCCI habrá de interpretarse conjuntamente con las NTA de Carácter General en vigor.

Precisión

NCCI: establece las responsabilidades a nivel de firma respecto a sus sistemas de control de calidad interno para trabajos de auditoría de cuentas.

NIA 220: establece las responsabilidades específicas del auditor en relación con la implantación de los procedimientos de control de calidad interno a nivel de cada encargo de auditoría de cuentas.

Ámbito de aplicación de la NCCI

A diferencia de la norma internacional (ISQC1), el ámbito de aplicación de la NCCI se encuentra 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 (ROAC), en los términos establecidos en el artículo 1 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

El **artículo 2 del RLAC** establece las modalidades de la actividad de auditoría de cuentas, e indica que, en función de los estados financieros o documentos contables objeto de examen, se referirá a una de las modalidades siguientes:

- a. Auditoría de cuentas anuales.
- b. Auditoría de otros estados financieros o documentos contables, que:
 - deben estar elaborados de acuerdo a un marco normativo expresamente establecido para su elaboración, y
 - deben estar firmados o asumidos formalmente por quienes tengan las competencias para su formulación.

Adicionalmente el **artículo 3 del RLAC** indica que no se incluyen:

- las comprobaciones específicas de hechos concretos,
- las certificaciones o procedimientos acordados con alcance limitado inferior al establecido por la normativa que regula la auditoría de las cuentas anuales.

Otras diferencias respecto de la ISQC1 son que la NCCI suprime las referencias a las organizaciones de auditoría del sector público, así como a otras actividades distintas de la de auditoría de cuentas, en la medida en que dichas organizaciones y actividades no están dentro del ámbito de aplicación del TRLAC; asimismo, se suprime la fecha de entrada en vigor de la norma, que se sustituye por la establecida en la propia Resolución que publica la norma, según la cual los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán haber implementado sistemas de control de calidad internos en cumplimiento de la NCCI antes del **1 de enero de 2013**.

La Resolución que publica la norma incluye, para su aplicación al ordenamiento jurídico español, criterios de interpretación adicionales, entre los que se encuentran:

- La aplicación de los requerimientos incluidos en la NCCI debe tener en cuenta las consideraciones específicas para los auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión en relación con determinados aspectos del sistema de control de calidad interno. En este sentido, el Material de aplicación y otro material explicativo, que se presenta como anexo, incluye consideraciones específicas para dichos auditores y sociedades de auditoría, las cuales facilitan la aplicación de los requerimientos previstos en la norma, sin que se reduzca o limite la responsabilidad de cumplir con los objetivos definidos y los requerimientos establecidos en ésta.

- Dichas consideraciones, en ningún caso podrán ser aplicadas por los auditores y las sociedades de auditoría que auditen entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales u otras entidades que tengan la consideración de interés público de conformidad con lo establecido en el artículo 2.5 a) y c) del TRLAC.

El **artículo 2.5 del TRLAC** establece que tendrán la consideración de entidades de interés público las siguientes:

- a) Las entidades emisoras de valores admitidas a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control (...)
- b) Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.
- c) Los grupos de sociedades en los que se integren entidades contempladas en los párrafos a) y b) anteriores.

Lo indicado para las entidades contenidas en el artículo 2.5 a) podrá ser extendido, en su caso, a entidades contenidas en la letra b) del citado artículo mediante Resolución de la Presidencia del ICAC.

Adicionalmente, el **artículo 15 del RLAC** indica que tendrán la consideración de entidades de interés público las siguientes:

- 1) Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales,
- 2) Entidades de crédito,
- 3) Entidades aseguradoras,
- 4) Instituciones de Inversión Colectiva (IIC), cuando en dos ejercicios consecutivos a fecha de cierre tengan un mínimo de 150 partícipes o accionistas,
- 5) Sus sociedades gestoras,
- 6) Las empresas de servicios de inversión,
- 7) Sociedades de garantía recíproca, entidades de pago y entidades de dinero electrónico,
- 8) Fondos de pensiones, cuando en dos ejercicios consecutivos a fecha de cierre tengan un mínimo de 500 partícipes,
- 9) Sus sociedades gestoras,
- 10) Otras entidades que cumplan, en dos ejercicios consecutivos y a fecha de cierre:

Importe neto de cifra negocios > 200 millones de euros

Plantilla media > 1.000 empleados

- 11) Los grupos de sociedades en los que se integren las entidades contempladas en los párrafos anteriores.

- Las referencias a la IFAC y a sus distintos comités, a las Normas Internacionales de Auditoría y a otras normas y pronunciamientos internacionales sólo resultarán de aplicación en España en la medida en que se acuerde su incorporación a la normativa interna española.
- Las menciones a las fuentes normativas deben entenderse referidas a las fuentes del derecho español, en particular a las establecidas en el TRLAC, su Reglamento de desarrollo y demás normativa de auditoría en vigor.
- La terminología, las definiciones y las obligaciones incluidas en la NCCI se interpretarán conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación y, en particular, en el TRLAC y en su normativa de desarrollo. A tal efecto, se han insertado en los párrafos correspondientes, referencias a la legislación española básica, sin que éstas tengan carácter exhaustivo.
- Las actuaciones y los procedimientos establecidos para quienes auditen entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales será igualmente de aplicación para quienes auditen entidades de crédito y sociedades de seguros y los grupos en que éstas se integren, es decir las entidades a las que se refieren las letras a) y c) del artículo 2.5 del TRLAC y, mediante Resolución de la Presidencia del ICAC, dichos procedimientos y actuaciones podrán extenderse, en su caso, a entidades recogidas en la letra b) de dicho artículo.
- El requerimiento 36 de la NCCI establece que el informe del encargo no se feche hasta la finalización de la revisión de control de calidad del mismo. Por su parte, la letra b) del requerimiento 42, señala que la revisión de control de calidad habrá de realizarse en una fecha anterior a la fecha del informe de auditoría. A estos efectos, se considerarán las referencias realizadas a la fecha del informe como fecha de entrega del informe. En el caso de que no exista documentación acreditativa de la fecha de entrega, se considerará que ésta es la fecha que consta en el informe de auditoría.

Por último, cabe mencionar que en el Anexo del Material de Aplicación y otro material explicativo de la NCCI se indica que la norma no exige el cumplimiento de aquellos requerimientos que no sean aplicables, por ejemplo, en el caso de un profesional ejerciente individual que no tenga empleados. Los requerimientos de la NCCI, como los que se refieren a políticas y procedimientos para la asignación del personal apropiado al equipo del encargo, a las responsabilidades de revisión y a la comunicación anual de los resultados del seguimiento a los socios de los encargos de la firma de auditoría, no son aplicables si se carece de personal.

Introducción y presentación de la Firma. Declaración de la Política General

Finalidad del Capítulo	Referencia Primaria
<p>Orientar acerca de:</p> <ul style="list-style-type: none">• La necesidad de aplicar la NCCI y de cumplir con los requerimientos relevantes; y• Los elementos de un sistema de control de calidad.	NCCI 1.11, NCCI 1.16–.17

Descripción general

La **NCCI 1.11** señala que:

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 con 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.

La **NCCI 1.16-17** señala que:

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 siguientes elementos:

(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)

La firma debe establecer, implantar, mantener, vigilar y hacer cumplir un sistema de control de calidad que dé seguridad razonable de que su personal cumple con las normas profesionales y los requerimientos reglamentarios y legales aplicables y que los informes de los encargos de la firma son adecuados a las circunstancias.

Por lo tanto, el sistema de control de calidad de la firma debe incluir políticas y procedimientos adecuadamente documentados, comunicados y sobre los que se efectúe seguimiento en los que se trate cada uno de los siguientes elementos:

- Responsabilidades de los líderes respecto de la calidad dentro de la firma.
- Requerimientos de ética aplicables (incluyendo los de independencia).
- Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos.
- Recursos humanos.
- Realización del encargo (incluyendo la revisión de control de calidad del encargo).
- Seguimiento del sistema.

Se sugiere que la base del sistema de control de calidad se construya sobre principios que enfatizen:

- Conducta ética;
- Independencia y objetividad;
- Conservación de la competencia profesional;
- Diligencia profesional y calidad del trabajo;
- Normas de la actividad generalmente aceptadas;
- Claridad de los textos y las orientaciones;
- Practicidad y relevancia en equilibrio con los aspectos económicos y el tamaño de la firma y los recursos, así como con consideraciones razonables de coste/beneficio para los clientes y la firma;
- Retención de clientes razonable; y
- Desarrollo, satisfacción y retención del personal de la firma.

Por lo anterior, el sistema de control de calidad debe diseñarse de manera que abarque y trate los elementos y prácticas específicos necesarios para cumplir o exceder las normas profesionales, los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y el Código ético aplicable.

Aún cuando la NCCI no lo establece como requisito, es habitual que los manuales de calidad incluyan una introducción con la presentación de la firma y de su sistema de control de calidad. En este primer capítulo, los contenidos a incorporar pueden ser los siguientes:

Un primer apartado con la **Presentación de la firma de auditoría**, que incluya:

- El Objetivo de calidad en la firma.
- La Misión, la Visión y los objetivos de la firma.
- Estructura organizativa de la firma u organigrama funcional, incluyendo los roles y responsabilidades generales (al menos del primer nivel de la organización).
- Pertenencia a una red (en su caso).

El **objetivo** de calidad de la firma podría definirse (de acuerdo a NCCI, apartado 11) como “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.”

La **Misión** es la razón de ser del despacho o firma, debe definirse en una oración donde se explique el propósito fundamental de su existencia, es decir, a qué se dedica, quiénes son sus clientes, y lo que le diferencia respecto de otros despachos o firmas con actividad similar. Es decir, por qué el cliente contrata los servicios de nuestro despacho y no a otros.

La **Visión** es la situación que se desea que alcance el despacho o firma en el futuro, para poder cumplir con su Misión. Se define en una declaración que presenta los valores y principios.

Tanto la Misión como la Visión deben ser conocidas y compartidas por todos los miembros del despacho o firma, y por todos aquellos que tengan relación con el mismo; por lo tanto, se deben publicar y difundir.

La presentación de la firma podría incluir su localización, ámbito geográfico de sus actividades, gama de servicios prestados, breve historia de la firma, etc.

En relación a la pertenencia a una red, véase la sección anterior de esta Guía “Influencia de la pertenencia a redes de firmas”.

En un segundo apartado se presentaría el **Sistema de control de calidad interno (SCCI) de la Firma**, que podría recoger los siguientes aspectos:

- Alcance del SCCI.
- Finalidad del Manual.
- Organización del SCCI.
- Responsable de calidad y estructura organizativa del departamento (en su caso), incluyendo roles y responsabilidades en el sistema.
- Normativa aplicable.
- Fecha de aplicación del Manual.
- Comunicación.
- Actualización del Manual.

En cuanto al alcance del SCCI, véase la sección anterior de esta Guía “Alcance de la NCCI”.

Es recomendable incluir una relación de la normativa aplicable, el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, su Reglamento de desarrollo, las normas de auditoría, las normas de ética (cuando se emitan) y las normas de control de calidad interno, si bien la documentación de dicha normativa se realizará como un Anexo al Manual.

Respecto a la actualización del Manual, es recomendable desarrollar un procedimiento de control del propio manual, que incluya los controles que resulten adecuados para la revisión y aprobación del documento, así como las condiciones de su difusión dentro de la firma, y el tratamiento de las versiones anteriores que ya no están en vigor.

Véase el **Anexo H** – “Índice sugerido de un manual de control de calidad”.

Funciones y Responsabilidades Generales de Todos los Socios y Empleados

Todos los socios y empleados son responsables, en distintos grados, de implantar las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma.

Prevía consulta con todos los socios y empleados, una firma puede optar por identificar los valores comunes que está dispuesta a respaldar y que serán parte de su manual de control de calidad. Estos valores pueden incluir calidad del servicio, comunicaciones oportunas y adecuadas con los clientes y una actitud profesional colegiada dentro de la firma, que debe respaldarse de manera íntegra, diligente y a base de consultas.

Es importante que los socios y empleados interpreten que la cultura interna premia el desempeño y el trabajo de calidad.

Los socios y empleados deben tener claro este mensaje a través de todo tipo de comunicaciones, como la declaración de misión y las metas de la firma, la formación interna y externa y el diálogo con el (los) socio (s) de la firma.

Por ejemplo, la firma puede considerar la revisión de sus actuales prácticas, lo que animaría a los socios y empleados a hacer que estas prácticas se alineen con las políticas de control de calidad, tales como:

- Dar la más alta prioridad al comportamiento ético y a la calidad del servicio; en ningún caso las consideraciones comerciales deben tener más importancia que la calidad del trabajo que se lleve a cabo;
- Leer, entender y cumplir con el Código de Ética Profesional implantado por la firma;
- Conocer las responsabilidades de la firma y de su personal para identificar, comunicar y documentar las amenazas a la independencia y el proceso que deba seguirse para tratar las amenazas identificadas;

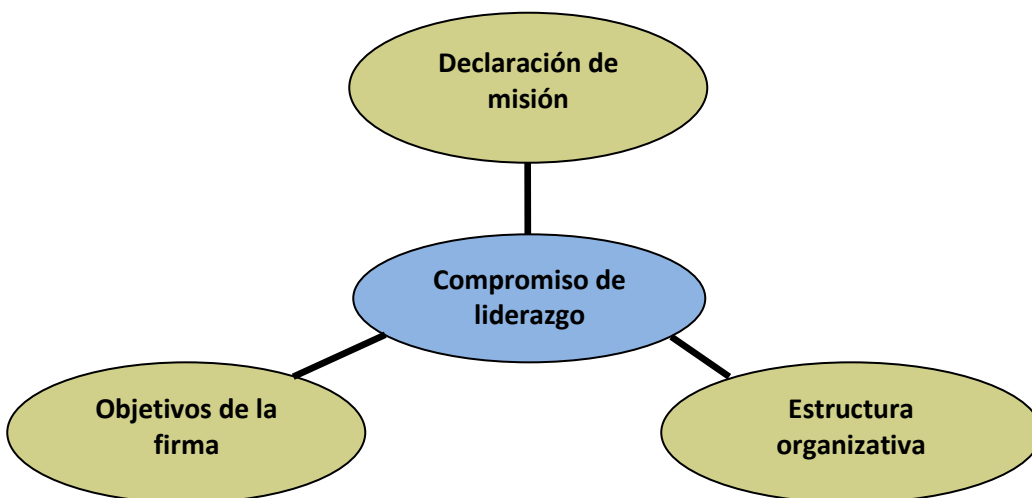
- Evitar circunstancias que puedan afectar (o que parezca que afecten) a la independencia;
- Cumplir con los requerimientos de formación profesional continuada, incluyendo la conservación de registros como evidencia de dicho cumplimiento;
- Mantenerse al día en cuanto a los más recientes avances de la profesión, el marco de información financiera y las normas aplicables (por ejemplo, NIIF, NIA), prácticas de información y contabilidad, control de calidad, normas de la firma y otros avances significativos de la industria y específicos para el cliente;
- Prestar ayuda amable y respetuosa a otros socios y empleados cuando la necesiten y la soliciten; enseñarles a través de conocimientos y experiencia compartidos y mejorar la calidad del servicio al cliente;
- Mantener registros de tiempo (que normalmente se capturan en los sistemas de control de tiempos y facturación de la firma) para identificar el tiempo invertido en los encargos y en las actividades de oficina (o sea, identificar las horas cargables a clientes y las no cargables);
- Proteger y dar uso y mantenimiento adecuados a los equipos de oficina y a los sistemas informáticos (incluyendo los recursos de la red y de comunicaciones) y a otros activos compartidos. Esto incluye el uso de los recursos tecnológicos de la firma únicamente para finalidades de negocio adecuados, tomando en cuenta la ética, la confidencialidad del cliente y la privacidad;
- Mantener protegidos y en total confidencialidad los datos de la firma y de los clientes, la información del negocio y de los clientes y la información personal;
- Asegurarse de que la información que la firma genere por medios electrónicos sobre el cliente o la firma se almacene en la red de la firma conforme a procedimientos de almacenamiento de información adecuados (si es el caso);
- Informar al socio o gerente cualesquiera observaciones de violaciones significativas al control de calidad de la firma, a la ética e independencia, a la confidencialidad, o de uso inadecuado de los recursos de la firma (incluyendo los sistemas de la Red y de correo electrónico);
- Documentar y conservar registros adecuados de todos los contactos importantes de clientes, cuando se dé o se solicite un servicio profesional;
- Documentar y conservar registros adecuados de todas las consultas, diferencias de opinión, análisis, resoluciones y conclusiones significativos sobre la gestión de amenazas a la independencia, problemas difíciles o discutibles, diferencias de opinión y conflictos de intereses; y
- Observar las prácticas estándar de la firma respecto de horarios de trabajo, asistencia, administración, cumplimiento con fechas límite y control de calidad.

En el caso de las firmas de auditoría de reducida dimensión, éstas pueden optar por contratar la realización de esta revisión con un proveedor externo.

CONSEJOS ÚTILES

Reunir a todos los socios y empleados para llevar a cabo una sesión estratégica, en la que, en grupo, definan la declaración de misión y visión de la firma. Determinar la manera en que esto puede lograrse razonablemente.

Examinar el organigrama para asegurarse de que la actual estructura puede respaldar los objetivos de la firma.



1. Responsabilidades de Liderazgo de la Calidad en la Firma de Auditoría

Finalidad del Capítulo	Referencia Primaria
Describir las responsabilidades de la firma para la promoción de una cultura interna orientada al control de calidad.	NCCI 1.18–.19

1.1 Descripción General

La **NCCI 1.18-.19** señala que:

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 experiencia y capacidad suficientes y adecuadas, así como la autoridad necesaria para asumir dicha responsabilidad. (Ref.: Apartado A6)

1.2 Nivel del compromiso de la Alta Dirección

El (los) socio(s) toma(n) todas las decisiones acerca de los asuntos clave de la firma y su actividad profesional. Sus actitudes y mensajes a los empleados constituyen los “compromisos de la alta dirección”¹ los cuales deben transmitir un sólido apoyo al trabajo de calidad y a la cultura de control de calidad.

El (los) socio(s) debe(n) ser el (los) líder(es) y promotor(es) de una cultura de control de calidad dentro de la firma y de entregar y mantener el manual de control de calidad y demás ayudas prácticas y guías que se requieran para apoyar la calidad de los encargos de la firma. El compromiso del (de los) socio(s) con estos objetivos es imperativo, si la firma espera tener éxito en el desarrollo y conservación del control de calidad.

¹ Para obtener mayor información sobre cómo crear “compromisos de la alta dirección”, puede consultar la publicación de la IFAC, *Tone at the Top and Audit Quality*, la cual puede descargarse de manera gratuita de la tienda on-line de la IFAC desde el sitio <http://web.ifac.org/publications/forum-of-firms>.

Adicionalmente, las actuaciones y mensajes de los dirigentes de la firma de auditoría pueden llevarse a cabo, entre otros medios, a través de seminarios de formación, reuniones, diálogo formal e informal, boletines o circulares informativas, y deben enfocarse en el modo en que, desde un punto de vista práctico, debe alcanzarse la calidad.

Las comunicaciones acerca de la calidad deberían ser frecuentes y los mensajes deben ser positivos y constructivos, y deben enfatizar la importancia de la responsabilidad individual de cada profesional.

El (los) socio(s) debe(n) determinar la estructura operativa y las herramientas de comunicación de la firma. Además, anualmente o con alguna otra periodicidad, los socios deben nombrar, de entre ellos o de entre los empleados cualificados, a la(s) persona(s) responsable(s) de los elementos del sistema de control de calidad.

Se sugiere que las personas que asuman responsabilidades y deberes específicos, idealmente sean las más cualificadas y experimentadas tanto en cuestiones profesionales como reglamentarias. Un solo socio puede asumir la responsabilidad de más de una función, siempre que todas las funciones queden cubiertas. Estas funciones pueden incluir la administración de la oficina, independencia, conflictos de interés, confidencialidad, control de calidad, tecnología de la información y recursos humanos. Lógicamente, estas responsabilidades deben ir aunadas a la autoridad necesaria para desarrollar e implantar políticas y procedimientos.

El (los) socio(s) designados, en última instancia, deben responder a la firma por su(s) roles de supervisión, como se definen en las declaraciones de la política general sobre control de calidad, en el manual de control de calidad y en los contratos de asociación de la firma.

El (los) socio(s) designados puede(n) delegar funciones y autoridad específicos a otro profesional sénior, sin dejar de ser responsables de su(s) rol(es) de supervisión respectivo(s).

Sin importar quién es responsable del sistema de control de calidad, el (los) socio(s) debe(n) tener presente que las consideraciones comerciales de la firma no están por encima de las responsabilidades que tienen en su gestión en cuanto a la calidad; que la evaluación del desempeño, la compensación y promoción deben demostrar la primacía de la calidad; y que deben asignarse recursos suficientes para desarrollar, documentar y respaldar las políticas y procedimientos de control de calidad.

Se recomienda que la asunción de los compromisos de la alta dirección con el desarrollo y mantenimiento de un SCCI y con la cultura de la calidad se realice mediante un compromiso explícito (en acta de la Junta Directiva de Socios, mediante comunicación escrita a todos los socios y personal, u otros).

CONSEJOS ÚTILES

Durante las reuniones periódicas programadas de empleados, se sugiere recordar a todos los socios y empleados que observen las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma y que utilicen las herramientas disponibles para ayudar a los equipos de los encargos a cumplir con los requerimientos establecidos. Pedir comentarios y sugerencias para mejorar y dar tiempo para preguntas.

En estas reuniones también puede comunicarse el reconocimiento y las recompensas a los que se han hecho merecedores los socios y empleados que han demostrado su compromiso con el sistema de control de calidad de la firma.

El compromiso con la calidad por parte del (los) socio(s) se puede manifestar de muy diversas maneras:

- Incluyendo la calidad como objetivo en el plan estratégico, en los valores de la firma, en el código de conducta.
- Involucrando a líderes con elevada experiencia y conocimiento en la responsabilidad de control de calidad.
- A través de un sistema de comunicación regular y efectivo.
- Estableciendo un sistema de aceptación y continuidad de clientes exigente, solo aceptando aquellos clientes cuyos riesgos la firma es capaz de asumir.
- Mediante una buena definición de roles y responsabilidades en la firma formalmente documentados, que establezca un entorno donde los objetivos y las expectativas son más fácilmente alcanzables.
- Creando un vínculo claramente identificable entre el desempeño y la compensación (las evaluaciones de desempeño deben ser formalmente documentadas y reflejar que la calidad es un criterio básico al realizar la evaluación; para ello se deben haber definido unos objetivos que sean claros, relacionados con la calidad, sobre los que evaluar el desempeño).
- Mediante la comunicación rutinaria de los resultados de los procesos de seguimiento del propio sistema.
- En el caso de redes de firmas, estableciendo como requisito a la entrada de una nueva firma un claro compromiso con la calidad para todos los clientes.

Informe anual de transparencia

(Artículos 26 y 60 del TRLAC y del RLAC, respectivamente)

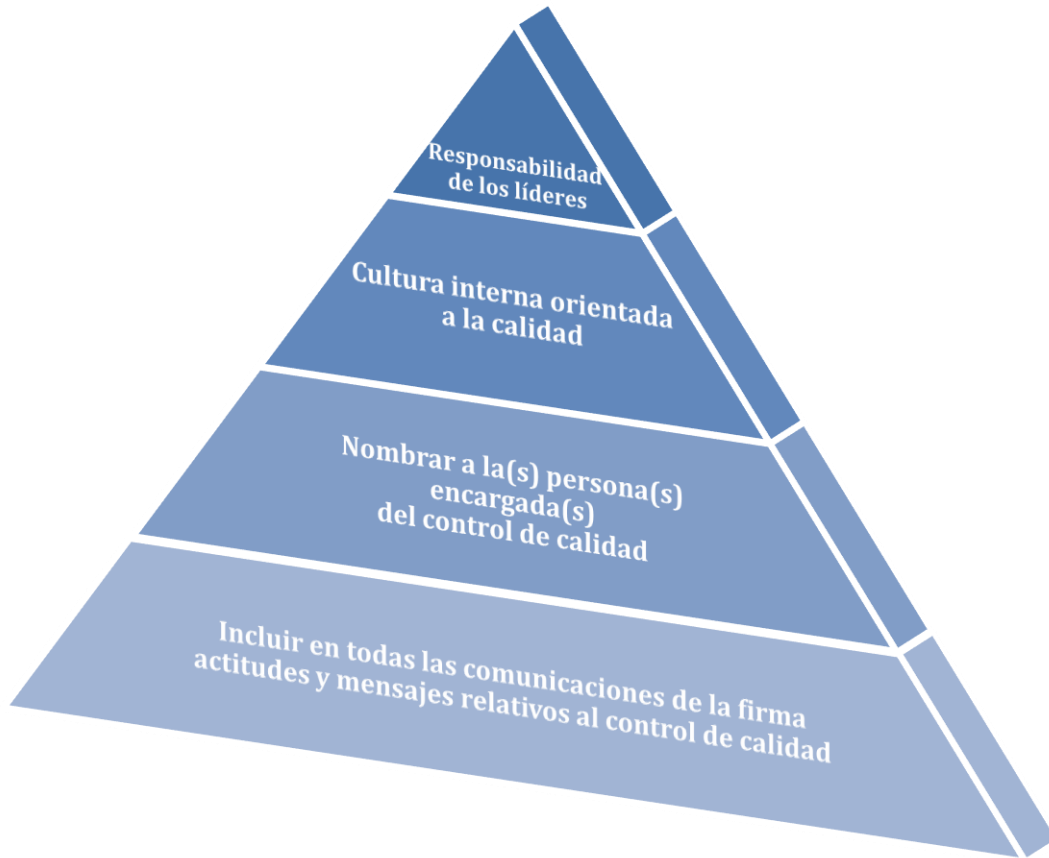
Aquellos auditores y sociedades de auditoría que realicen la auditoría de cuentas de Entidades de Interés Público (EIP), tienen la obligación de publicar en su página de internet un Informe anual de transparencia en los tres meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio económico.

Dicho informe debe ser un documento informativo de los aspectos esenciales de la estructura y actividad del auditor o sociedad de auditoría, que faciliten al lector la comprensión de su organización, de las actividades que realiza y de sus procedimientos de control, al efecto de conocer el compromiso de su labor con el interés público de su labor.

La información mínima que debe incluir recoge aspectos tales como:

- En caso de sociedades de auditoría, su forma jurídica e información sobre sus propietarios, y la descripción de sus órganos de gobierno.
- La descripción del sistema de control de calidad interno, así como una declaración de su órgano de administración sobre la eficacia de su funcionamiento, indicando cuándo tuvo lugar el último control de calidad según lo previsto en el control de la actividad de la auditoría de cuentas del sistema público de supervisión.
- Una relación de las EIP para las que se han realizado trabajos de auditoría de cuentas en el último ejercicio.
- Información acerca de los procedimientos establecidos para asegurar la independencia.
- Información sobre la política de formación continuada.
- Información diversa sobre la cifra de negocios y las bases de remuneración de sus socios.

Pirámide de las Responsabilidades de los Líderes



Ejemplo ilustrativo de objetivo, políticas y procedimientos relacionados con las responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma.

Objetivo:

El objetivo del sistema de control de calidad en cuanto a las responsabilidades de liderazgo es promover una cultura interna en la que se reconozca que la calidad en la realización de los encargos es esencial.

XXX Auditores satisface este objetivo estableciendo y manteniendo las políticas y procedimientos que se describen en los párrafos siguientes:

Política 1:

El consejo directivo de socios de XXX Auditores asume la responsabilidad última del sistema de control de calidad de la firma y promueve una cultura interna en la que se reconoce que la calidad en la realización de los encargos es esencial.

XXX Auditores implementa esta política a través de los siguientes procedimientos:

Procedimientos:

- *En la reunión de fecha [fecha insertada] el consejo directivo de socios acordó incluir esta responsabilidad entre sus atribuciones.*
- *El consejo directivo promueve la cultura interna en la que se reconoce que la calidad en la realización de los encargos es esencial a través de diversas herramientas de comunicación: comunicaciones institucionales, reuniones con los socios y con el resto del personal, etc.*
- *El consejo directivo informa a los socios y al resto del personal de que la falta de cumplimiento de las políticas y procedimientos de la firma en relación con la calidad en la realización de los encargos y en relación con los requerimientos éticos puede dar lugar a una acción disciplinaria.*

Política 2:

...

Procedimientos:

- ...
- ...

2. Requerimientos de Ética Aplicables

Finalidad del Capítulo	Referencia Primaria
Orientar acerca de los principios fundamentales que definen la ética profesional.	NCCI 1.20–.25

2.1 Descripción General

La **NCCI 1.20** señala que:

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)

Una firma que trabaja con ética profesional establece la base del éxito duradero. Los principios fundamentales de la ética profesional para los profesionales de la contabilidad, según los establece el Código de Ética desarrollado por el IESBA (en adelante, el Código IESBA) son los siguientes:

- Integridad;
- Objetividad;
- Competencia y diligencia profesionales;
- Confidencialidad; y
- Comportamiento profesional.

El Código IESBA ofrece un marco conceptual para la aplicación de dichos principios. La parte B de dicho Código ilustra el modo en que el marco conceptual se aplica en situaciones específicas, y 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.

En el Anexo de “Material de aplicación y otro material explicativo” de la NCCI, en los apartados A7 – A10 donde se hace referencia a los requerimientos de ética aplicables, si bien el texto de la norma refiere al Código de la IFAC (Código IESBA), se ha incluido una aclaración que indica que a los efectos de la aplicación práctica de los párrafos anteriores, 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.

El **artículo 6.3 del TRLAC** indica que las normas de ética incluyen, al menos, los principios de su interés público, competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad, sin perjuicio de lo establecido en la sección referente a independencia (artículos 12 y ss. del TRLAC).

Adicionalmente, el **artículo 19 del RLAC** señala que la actuación de los auditores debe estar presidida por el principio de interés público que conlleva la actividad de auditoría de cuentas y estar sujeta a los principios éticos ya mencionados en el TRLAC. El Reglamento los define y añade que se debe atender no solo a la letra sino también al espíritu de la norma.

Debe indicarse que **los miembros del ICJCE** están sujetos también al obligado cumplimiento del **Código de Ética Profesional del Instituto** actualmente en vigor:

- El cual está basado en el Código IESBA,
- Y proporciona un marco conceptual en relación con los principios éticos aplicables en la profesión de auditoría.

Su aplicación práctica debe considerarse dentro del contexto del conjunto de la legislación y normativa aplicable a los profesionales de la auditoría.

El Código de Ética del ICJCE desarrolla los siguientes principios éticos fundamentales que debe de cumplir el profesional de la auditoría:

- A. Integridad
- B. Objetividad
- C. Competencia y diligencia profesional
- D. Secreto profesional
- E. Profesionalidad.

Ser ético implica saber cuándo decir “no” y cuándo cortar la relación con un cliente, un empleado o incluso un socio.

Se sugiere a los socios la participación activa en las actividades de la firma y de sus socios. El contacto constante durante la jornada, incluyendo la asistencia a las juntas de socios programadas con regularidad y una clara política sobre consultas tratándose de asuntos de riesgo o discutibles, ayudan a asegurar que cada socio esté, de hecho, al tanto de las actividades del resto de sus socios y del conjunto de la firma.

Los contratos de asociación entre socios (“acuerdos de socios”) normalmente contemplan la resolución de disputas e incluso la disolución de la sociedad en los casos en los que el desacuerdo es demasiado importante para que sea resuelto de una manera razonable.

Las firmas deben establecer un procedimiento para tratar los casos en los que surja un problema de ética con un socio o un empleado.

2.2 Independencia

La **NCCI 1.21-25** señala que:

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 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 anterior la referencia a los requerimientos de independencia, así como a la documentación relativa a amenazas y salvaguardas se considerará el contenido en el artículo 12.1 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Asimismo, en la evaluación de la posibilidad de renunciar al encargo o la no emisión del informe de auditoría se atenderá al contenido del artículo 3.2.b del TRLAC y su normativa de desarrollo.

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 periodo determinado, 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)

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de rotación aplicable se considerará 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 de los artículos 12.1 y 19 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

La independencia y la objetividad son condiciones necesarias para que los auditores puedan prestar servicios de calidad.

La **segunda NTA de carácter general** establece que el auditor de cuentas durante su actuación profesional, mantendrá una posición de absoluta independencia, integridad y objetividad.

El **artículo 12 del TRLAC** establece el principio general de independencia y el deber de adoptar medidas de salvaguarda. Así, los auditores y sociedades de auditoría deberán:

- ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia pudiera verse comprometida;
- abstenerse de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada;

*El **artículo 43 del RLAC** indica que se entenderá que se ha participado en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada cuando:*

- *hayan colaborado o formado parte del órgano decisor de dicha entidad,*
 - *cuando la decisión se haya basado en informes, trabajos o recomendaciones emitidas por el auditor o sociedad de auditoría.*
- establecer medidas de salvaguarda:
 - que permitan detectar las amenazas a la citada independencia, evaluarlas, reducirlas, y cuando proceda, eliminarlas;
 - serán adecuadas a la dimensión de la actividad de auditoría;
 - serán objeto de revisión periódica,
 - se aplicarán de manera individualizada para cada trabajo de auditoría, debiendo documentarse en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas (*el **artículo 45 del RLAC** señala la obligación de documentar en los papeles de trabajo de cada encargo los procedimientos de identificación de amenazas, las conclusiones alcanzadas y las medidas de salvaguarda adoptadas*).

Los factores que pueden crear amenazas a la independencia pueden clasificarse en alguna de las siguientes categorías (según la definición incluida en el **artículo 44 del RLAC**):

- *autorrevisión*: la amenaza de que un auditor no evalúe adecuadamente juicios o criterios emitidos anteriormente por él mismo en relación con datos o información que la entidad auditada consideró al tomar decisiones con efecto en la información financiera contenida en la información financiera auditada;
- *interés propio*: la amenaza de que un conflicto financiero o de otro tipo, incluido el que se origina por la existencia de relaciones o intereses económicos comunes, pudiera afectar al criterio o comportamiento del auditor;
- *abogacía*: la amenaza que se deriva del caso en que el auditor mantiene una posición a favor o en contra de la entidad auditada, incluida la que pueda mantenerse en relación con terceros;

- *familiaridad o confianza*: la amenaza que se deriva de una influencia o proximidad excesivas derivadas de las características y circunstancias que afectan a la relación del auditor con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada.
- *Intimidación*: la amenaza de que un auditor pueda ser disuadido o condicionado por presiones inapropiadas de parte de la entidad auditada.

Si la importancia de estos factores en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas es tal que compromete su independencia, el auditor o la sociedad de auditoría deben abstenerse de realizar la auditoría.

Adicionalmente y en todo caso, un auditor debe abstenerse de realizar una auditoría en aquellas situaciones en que incurra en una causa de incompatibilidad en relación con la entidad auditada, según las establecen el **art 13 del TRLAC** y el **artículo 46 del RLAC**, así como cuando dichas incompatibilidades concurren en las personas o entidades establecidas en los **artículos 15 a 18 del TRLAC** y en los **artículos 48 a 51 del RLAC** (entidades vinculadas, familiares del auditor, personas relacionadas con el auditor, personas o entidades de la red a la que pertenezca).

Los supuestos de incompatibilidad establecidos en el art.13 del TRLAC, cuando concurren en el auditor de cuentas firmante del informe de auditoría, son los siguientes:

- a) Condición de cargo directivo o de administración o de supervisión interna en la entidad auditada, u otorgamiento a su favor de apoderamientos con mandato general.
- b) Interés financiero directo o indirecto en la entidad auditada, si es significativo para cualquiera de las partes.
- c) Existencia de vínculos de matrimonio, de consanguinidad o afinidad con los empresarios, los administradores o los responsables del área económico-financiera de la entidad auditada.
- d) Llevanza material o preparación de estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.
- e) Servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas, siempre que el trabajo conlleve un grado significativo de subjetividad.
- f) Servicios de auditoría interna a la entidad auditada (salvo que se cumplan determinadas premisas).
- g) Servicios de abogacía (salvo que se cumplan determinadas premisas).

- h) Percepción de honorarios derivados de la prestación de servicios a la entidad auditada, siempre que constituyan un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor, considerando la media de los tres últimos años.
- i) Servicios de diseño y puesta en marcha de sistemas de tecnología de la información financiera, utilizados para generar los datos que integran los estados financieros de la entidad auditada, salvo que se cumplan determinadas premisas).

El **artículo 46 del RLAC** desarrolla con mayor profundidad los supuestos de incompatibilidad mencionados.

El periodo de cómputo temporal de las incompatibilidades se extiende, en general, desde el inicio del primer año anterior al ejercicio auditado, hasta la fecha de finalización del trabajo de auditoría correspondiente (**artículo 14 TRLAC**).

También se establecen prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría (**artículos 20 del TRLAC y 54 del RLAC**, respectivamente), por las cuales durante los dos años siguientes a la finalización del trabajo de auditoría, los auditores firmantes del informe y la sociedad de auditoría en cuyo nombre se haya realizado la auditoría no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de la entidad auditada, de las entidades del grupo al que pertenezca, ni de las entidades controladas por cualquier medio, ni ocupar puesto de trabajo, ni tener interés financiero directo o indirecto en dichas entidades, si es significativo para cualquiera de las partes.

La prohibición a que se refiere el párrafo anterior será de aplicación a las siguientes personas:

- a) Los socios, auditores o no, de la sociedad de auditoría que tengan responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final.
- b) Los socios de la sociedad de auditoría y a los auditores designados para realizar auditorías en nombre de ésta que no hayan intervenido o tenido capacidad de influir en el trabajo de auditoría, salvo que dejen de tener cualquier vinculación o interés con la sociedad de auditoría antes de entrar a formar parte de los referidos órganos, de ocupar puesto de trabajo en la entidad auditada o antes de tener interés financiero y siempre y cuando la objetividad no pueda verse comprometida por la existencia de posibles influencias recíprocas entre dichos socios y el auditor firmante o la sociedad de auditoría.

El Código de Ética del IESBA describe las circunstancias y relaciones específicas que pudieran crear amenazas a la independencia durante la realización de un encargo, e incluye ejemplos de salvaguardas que pudieran ser adecuadas para tratar dichas amenazas. El Código del IESBA también describe situaciones en las que no hay salvaguardas disponibles para tratar las amenazas y, por consiguiente, se deben evitar las circunstancias o relaciones que originan dichas amenazas.

Si con la aplicación de las salvaguardas apropiadas, no es posible eliminar o reducir las amenazas a la independencia a un nivel aceptable, la firma debe eliminar la actividad, inversión o relación que esté creando la amenaza, o rehusar aceptar o continuar con el encargo de auditoría.

2.2.1 Responsabilidades — La Firma de Auditoría

La firma de auditoría debe desarrollar, implantar, vigilar y hacer cumplir las políticas y procedimientos que ayuden a todos los socios y empleados a reconocer, identificar, documentar y gestionar las amenazas a la independencia y a resolver los problemas de independencia.

Para cumplir con sus responsabilidades, se sugiere que la firma:

- Especifique en su política general de independencia el personal que en última instancia será responsable de la adecuada resolución de las amenazas a la independencia que el equipo del encargo no haya resuelto adecuadamente, o reducido a un grado aceptablemente bajo mediante la aplicación de salvaguardas;
- Designe a un miembro del personal, normalmente un socio, que será el responsable en nombre de la firma (después de haber consultado con el resto del personal implicado), de tomar la decisión final para la resolución de toda amenaza a la independencia, incluyendo los siguientes aspectos:
 - Renuncia a un encargo específico o a una relación concreta con un cliente;
 - Determinación y aplicación de salvaguardas, acciones y procedimientos establecidos para tratar adecuadamente las amenazas;
 - Considerar e investigar las dudas no resueltas acerca del cumplimiento con los requerimientos de independencia que puedan presentar los miembros del equipo del encargo (u otros socios o empleados);
 - Asegurar que se cuente con la documentación adecuada del proceso y de la resolución de cada cuestión de independencia significativa;
 - Aplicación de las sanciones que hayan sido establecidas en la política general de la firma para los incumplimientos de la independencia;
 - Iniciar y participar en medidas de planificación preventivas para evitar y tratar posibles problemas de independencia; y
 - De ser necesario, hacer consultas adicionales; y
 - Establecer y mantener una política general que exija a todos los socios y empleados que revisen sus circunstancias personales específicas y notifiquen a la firma cualquier amenaza a la independencia que detecten.

Cuando se identifiquen amenazas a la independencia que, inicialmente, no se encuentren en un grado aceptablemente bajo y la firma decida aceptar o continuar con el encargo, debe documentar adecuadamente su decisión. Esta documentación debe incluir una descripción detallada de las amenazas identificadas y de las salvaguardas que se apliquen para eliminar o reducir las amenazas a un grado aceptablemente bajo.

También se sugiere que la firma asigne a un miembro del personal la responsabilidad de mantener una base de datos que recoja el listado de todos los clientes de quienes se requiere ser independiente. Todos los socios y empleados deben tener acceso permanente para la consulta de dicha base de datos.

Si una asociación de firmas satisface ciertos criterios, será considerada una red y todas las firmas de esta red estarán obligadas a ser independientes de los clientes de auditoría de todas las firmas dentro de la red, incluso cuando las firmas dentro de la red existan como entidades legales separadas y distintas. Respecto de las firmas que pertenezcan a una red, se deben requerir procesos y procedimientos adicionales para comunicarse entre sí de manera continua y efectiva, y poder asegurarse de que se cumplen todos los requerimientos de independencia.

Véase el **Anexo D** de esta Guía “Influencia de la pertenencia a redes de firmas”.

2.2.2 Responsabilidades — Socios y Empleados

Todos los socios y empleados de la firma de auditoría deben conocer en detalle el contenido de los **artículos 12 a 21 del TRLAC**, los **artículos 43 a 54 del RLAC**, la **NCCI 1.20-.25** y se sugiere el conocimiento de la **ISA 220.1**.

Como parte de las políticas generales que debe tener establecidas la firma de auditoría, se incluirá la de obtener confirmaciones por escrito de todos los socios y empleados que, conforme a los requerimientos de ética aplicables, deben ser independientes, manifestando que conocen y han cumplido con las políticas y procedimientos de la firma sobre independencia. Estas confirmaciones deberán obtenerse por lo menos una vez al año (en papel o en formato electrónico).

Se sugiere que este proceso anual vaya acompañado de una revisión de la normativa legal, reglamentaria y profesional mencionada, con el fin de determinar si las políticas y procedimientos de la firma han sido actualizadas con los requerimientos establecidos por las normativas más recientes.

*Para este fin, en el **Apéndice A** se presenta un ejemplo ilustrativo de Declaración de Independencia de Socios y Empleados. Este documento debe adaptarse a la política concreta de independencia de la firma.*

También se sugiere que el socio responsable de cada encargo obtenga confirmaciones del resto de los socios y de los empleados asignados a dicho encargo de auditoría, señalando que son independientes del cliente y del encargo, o que han avisado al socio responsable del encargo de cualquier amenaza a la independencia que hayan detectado para que se apliquen las salvaguardas apropiadas de cara a eliminar o reducir la amenaza a un nivel aceptable.

Las firmas deben establecer políticas y procedimientos para requerir que el personal notifique de inmediato a la propia firma sobre las violaciones a la independencia de las que tengan conocimiento; estos procedimientos incluirían obligar a los socios y empleados asignados a un encargo a que den aviso al socio responsable del encargo acerca de si, a su leal saber y entender, algún miembro del equipo del encargo prestó algún servicio que eventualmente pudiera ser considerado prohibido durante el período de confirmación (el periodo confirmado comprende desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que corresponden las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados, hasta la fecha en que se finalice el trabajo de auditoría correspondiente), y que pudiera impedir que la firma continúe con un cliente o encargo de auditoría.

La firma podrá pedir a los miembros del equipo del encargo (incluyendo al socio responsable del encargo) que tomen las medidas necesarias para eliminar o reducir cualquier amenaza a la independencia a un grado aceptablemente bajo mediante la aplicación de salvaguardas apropiadas. Estas medidas pueden incluir:

- Dejar de ser miembro del equipo del encargo;
- Cesar (discontinuar) o cambiar los tipos de trabajo o servicios específicos que se realicen en un encargo;
- Deshacerse de (vender) un interés financiero (inversión financiera) del que sean propietarios alguno de los miembros del equipo, sea un socio o un empleado;
- Excluir al miembro del equipo del encargo de cualquier toma de decisiones en relación con el cliente o el encargo;
- Cesar o cambiar la naturaleza de las relaciones personales o de negocios con clientes;
- Realizar una revisión adicional de control de calidad del encargo por los socios o empleados identificados para tal cometido; y
- Tomar cualesquiera otras medidas razonables que sean apropiadas a las circunstancias concretas de cada caso.

Es importante reconocer que si se asigna al mismo personal de categoría superior (socio y gerente) a un encargo durante mucho tiempo, pueden surgir amenazas de familiaridad. Se recomienda que la firma anticipe estas circunstancias y considere las salvaguardas adecuadas para afrontarlas.

Debe formarse adecuadamente a los socios y empleados para que notifiquen a las personas designadas por la firma como responsables los problemas de ética, incluyendo los de independencia, que requieran consultas y análisis adicionales para resolverlos. Si los socios o empleados no quedan satisfechos de que se esté tratando o resolviendo adecuadamente una amenaza a la independencia, se sugiere que se informe sobre el asunto a la máxima autoridad de la firma de auditoría.

2.2.3 Rotación de Socios en Encargos de Auditoría de Entidades de Interés Público

De acuerdo con el **artículo 19.2 del TRLAC**, cuando las auditorías de cuentas sean obligatorias, y tratándose de entidades de interés público, o de sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 50.000.000 de euros, una vez transcurridos siete años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación del auditor de cuentas firmante del informe de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de dos años para que dicha persona pueda volver a auditar a la entidad correspondiente.

Será obligatoria dicha rotación cuando en el séptimo año o, en su defecto, en los años siguientes, la entidad auditada tenga la condición de entidad de interés público o su importe neto de la cifra de negocios fuese superior a 50.000.000 de euros con independencia de que, durante el transcurso del referido plazo, la citada entidad no hubiese cumplido durante algún período de tiempo alguna de las circunstancias mencionadas en este párrafo.

En el Reglamento se reproducen las mismas obligaciones para la rotación del socio firmante del informe de auditoría (**artículo 53 del RLAC**), y además se añaden las que corresponden a las cuentas anuales consolidadas, indicando que será obligatoria la rotación del auditor firmante del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas cuando transcurran siete años desde el primer año o ejercicio en que fueron auditadas dichas cuentas, y correspondan al grupo de sociedades que tenga la condición de entidad de interés público o el importe neto de la cifra de negocios del grupo sea superior a 50.000.000 de euros.

En el caso de que, de acuerdo con este artículo, el auditor firmante del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas tuviera que rotar o ser reemplazado, y fuera asimismo el auditor de cuentas de la entidad dominante que formula las citadas cuentas anuales consolidadas, será igualmente obligatoria la rotación en relación con esta entidad dominante.

Una parte importante de los procedimientos de aceptación y continuidad de clientes y encargos específicos consiste en la evaluación de la independencia del equipo asignado al encargo. Si se le ha asignado la responsabilidad de la ética profesional a una persona dentro de la firma y dicha evaluación concluye que es necesaria la rotación, se sugiere informar a dicha persona responsable de la ética profesional en la firma.

Se sugiere que, después de revisar las circunstancias y habiendo consultado a otros socios, la firma entregue al cliente su decisión por escrito tan pronto como sea posible, y se documente adecuadamente en el archivo del encargo.

En el caso de firmas de auditoría de pequeña dimensión, si la firma de auditoría cuenta con un número auditores limitado, se recomienda que el análisis de las necesidades de rotación se realice con la suficiente anticipación que le permita llevar a cabo las acciones adecuadas para cumplir con dicha obligación.

2.2.4 Rotación de Personal en Encargos de Auditoría de Entidades Que No Son de Interés Público

Tratándose de entidades que no son de interés público, si se considera que la rotación es necesaria, el socio o empleado responsable de asuntos de independencia de la firma identificará el cambio, especificando el período durante el cual el individuo no participará en la auditoría de la entidad y otras salvaguardas necesarias para cumplir con otros requerimientos de ética aplicables, si los hubiera.

2.3 Conflictos de Interés

El apartado **NCCI.27** establece que las políticas y procedimientos correspondientes a la “Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos” requerirán:

“(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.”

En muchos casos pueden surgir conflictos de interés. Por ejemplo, cuando un auditor de cuentas representa a dos clientes, uno como parte compradora y otro como parte vendedora en la misma transacción, o si está ayudando a un cliente a contratar a una persona para un puesto de dirección y el socio o empleado sabe que el cónyuge de un miembro de la firma está solicitando el puesto.

La Sección 220 del Código de Ética del IESBA contiene los requerimientos respecto de inversiones, influencias o relaciones que pueden crear un conflicto de interés. Los auditores de cuentas deben estar libres de cualquier inversión, influencia o relación con respecto a los asuntos del cliente que afecten el juicio profesional o la objetividad.

A efectos de la aplicación práctica en España, los requerimientos de ética e independencia aplicables, se considerarán los definidos por el **artículo 6 y los artículos 12 a 21 del TRLAC**, y su normativa de desarrollo reglamentario, en concreto el **artículo 19 y los artículos 43 a 54 del RLAC**.

2.3.1 Conflictos de Interés — La Firma

La firma es responsable del desarrollo, implantación, cumplimiento y seguimiento de las políticas, métodos y procedimientos necesarios para desarrollar la actividad de auditoría, que son diseñados para ayudar a todos los socios y empleados a conocer, identificar, documentar y tratar los conflictos de interés y determinar su adecuada resolución.

Se sugiere que sea una función encomendada a la persona que en última instancia sea la responsable de ética profesional dentro de la firma, asegurarse de que se sigan los procedimientos adecuados cuando se identifiquen posibles conflictos de interés.

Después de consultar a otros socios y empleados, el responsable de ética profesional dentro de la firma debe tener la autoridad última para la resolución de cualquier situación de conflicto de interés, la cual puede incluir:

- Iniciar y participar en las medidas de planificación preventivas necesarias para evitar situaciones de conflicto de interés que puedan surgir;
- Determinar y exigir que las medidas y procedimientos establecidos que aborden adecuadamente el conflicto de interés, protejan la información delicada y específica del cliente y aseguren la obtención de los consentimientos adecuados y que se revele la información cuando se determine que lo correcto es actuar;
- Documentar adecuadamente el proceso, las salvaguardas aplicadas y las decisiones tomadas o las recomendaciones realizadas;
- Rehusar o desistir del cliente o del encargo; y
- Aplicar procedimientos disciplinarios y sanciones por incumplimiento a socios y empleados.

2.3.2 Conflictos de Interés — Socios y Empleados

Conforme al Código de Ética del IESBA, los socios y empleados no pueden utilizar información de los clientes para beneficio personal y deben tomar medidas razonables para identificar circunstancias que puedan representar un conflicto de interés. Deben trabajar con la diligencia profesional debida, seguir las políticas de la firma y, cuando sea adecuado, se sugiere que discutan las circunstancias particulares con la persona responsable de ética profesional en la firma, para determinar cómo tratar la situación y si debe evitarse algún tipo de encargo o servicio en particular.

Cuando se identifique un conflicto o posible conflicto, los socios o empleados no deben actuar, ni asesorar, ni hacer comentarios hasta que hayan revisado los hechos y circunstancias de la situación en su totalidad por parte de la persona responsable de ética profesional en la firma. Se sugiere que se confirme con esta persona que se cuenta con las salvaguardas adecuadas y las comunicaciones requeridas, y que es adecuado seguir adelante con el servicio o tipo de encargo.

Además, se sugiere que la decisión de seguir adelante con el servicio o tipo de encargo en estas circunstancias quede plenamente documentada.

Dependiendo de las circunstancias que dieron origen al conflicto, por lo general será necesario dar uno de los siguientes pasos:

- Avisar al cliente sobre los intereses comerciales o actividades de la firma que puedan representar un conflicto de interés;

- Avisar a todas las partes relevantes para las que la firma esté actuando en relación con un asunto en que sus respectivos intereses estén en conflicto;
- Avisar al cliente de que los socios o empleados no actúan exclusivamente para un determinado cliente en la prestación de los servicios propuestos.

En los tres casos, debería obtenerse el consentimiento del cliente para seguir adelante con el servicio o tipo de encargo.

Se sugiere que, cuando la firma decida aceptar o continuar con el encargo, los socios y empleados documenten en el archivo del encargo, por lo general, en las secciones de aceptación y continuidad o planificación, los conflictos de interés que hayan identificado. Esto puede incluir correspondencia o discusiones relativas a la naturaleza del conflicto, así como cualesquiera consultas a otras personas, conclusiones alcanzadas, salvaguardas aplicadas y procedimientos seguidos para resolver la situación de conflicto.

Si se requiere mantener la confidencialidad internamente, puede ser necesario impedir que otros socios y empleados tengan acceso a la información, mediante el uso de cortafuegos en los ordenadores (firewalls); seguridad física, personal, de archivos y de información; acuerdos específicos de confidencialidad; o segregación y bloqueo de los archivos y prohibición del acceso a los mismos. Una vez que se adopten estas medidas, todos los socios y empleados involucrados deben respetarlas y acatarlas sin excepción. Si los socios o empleados no están seguros de sus responsabilidades respecto de la evaluación de un conflicto o posible conflicto, se sugiere comentarlo con otro personal que no esté involucrado y solicitar su ayuda con la evaluación.

Si a una persona le ha sido asignada la responsabilidad de la ética profesional dentro de la firma y se presenta una situación de conflicto importante o particularmente delicada, se sugiere que el asunto se remita a dicha persona para que lo revise.

Si los socios o empleados tienen conocimiento de que otros están actuando (consciente o inconscientemente) en contra de las políticas o normas específicas de la firma en cuanto a encargos (que no sean cuestiones triviales o intrascendentes) se recomienda que el asunto se refiera de inmediato a la persona responsable encargada de la ética profesional en la firma (cuando proceda). Se sugiere que si el personal del área de ética profesional no puede tratar adecuadamente el asunto, se remita para su revisión a la máxima autoridad de la firma.

CONSEJOS ÚTILES

Por lo general, en situaciones de conflicto de interés deben hacerse dos preguntas como prueba:

- 1) En una situación concreta, si una de las partes en conflicto se beneficia, ¿es seguro o probable que la otra parte salga perjudicada?
- 2) ¿Nosotros (socios, empleados, o la firma) obtenemos algún beneficio por el uso de información confidencial?

2.4 Confidencialidad

La **NCCI .46** señala que:

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)

Todos los socios y empleados deben proteger y mantener la confidencialidad de la información del cliente que deba mantenerse confidencial y protegida conforme a las leyes en vigor y lo dispuesto por las autoridades reguladoras, las políticas de la firma y las instrucciones específicas del cliente o acuerdos con el mismo.

La información del cliente y cualquier información personal que se obtenga durante un encargo deben usarse o revelarse únicamente en relación con el fin para el que se obtuvo.

La **quinta NTA de carácter general** señala que el auditor debe mantener la confidencialidad de la información obtenida en el curso de sus actuaciones.

Asimismo, el auditor tiene el deber de garantizar el secreto profesional en las actuaciones de sus ayudantes y colaboradores.

La información obtenida en el transcurso de de sus actividades no podrá ser utilizada en su provecho ni en el de terceras personas.

El **artículo 25 del TRLAC** establece que el auditor de cuentas firmante del informe de auditoría, la sociedad de auditoría así como los socios de ésta, los auditores de cuentas designados para realizar auditorías en nombre de la sociedad de auditoría y todas las personas que hayan intervenido en la realización de la auditoría estarán obligados a mantener el secreto de cuanta información conozcan en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas, sin perjuicio del deber de denuncia contemplado en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

El **artículo 57 del RLAC** indica que el deber de secreto previsto en el arriba mencionado artículo 25 del TRLAC será de aplicación incluso una vez que se hayan dado de baja en el ROAC el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría así como los socios de ésta, o haya cesado la vinculación con los auditores de cuentas o sociedades de auditoría por parte de las personas que intervinieron en la realización de la auditoría.

Se sugiere que la información personal y del cliente se conserven conforme a la política de acceso y retención de información de la firma (ver la Sección 7.5). Los documentos deben quedar archivados por el tiempo necesario para satisfacer requerimientos profesionales, reglamentarios o legales.

También se recomienda que la firma establezca una política que exija que la información personal y del cliente sea tan exacta, completa y actualizada como sea posible.

2.4.1 Confidencialidad — La Firma de Auditoría

La firma de auditoría está obligada a cumplir con sus obligaciones legales y profesionales respecto de la legislación sobre privacidad. Estos requerimientos se harán extensivos a la legislación sobre privacidad del país en el que se localice la firma y también pueden hacerse extensivos a otros países en los que la firma preste servicios.

El **artículo 59 del RLAC** indica que el tratamiento de datos de carácter personal llevado a cabo por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría como consecuencia del ejercicio de su actividad, incluido el de los datos contenidos en los documentos o papeles de trabajo utilizados para tal fin, se encuentra sometido a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal y sus disposiciones de desarrollo.

En la conservación de los datos a la que se refiere el artículo anterior, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría implantarán las medidas de seguridad previstas en la normativa de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre.

En el supuesto en que los auditores de cuentas y sociedades de auditoría externalizasen los servicios de conservación y custodia de la documentación deberá darse cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley Orgánica 15/1999.

Además la firma deberá establecer políticas y procedimientos que aseguren que se informe a una persona o cliente de que sus datos serán usados exclusivamente para los fines comunicados, y se obtenga su consentimiento. La persona o cliente será informado acerca de la posibilidad de ejercitar los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición, de la información de carácter personal en poder de la firma de auditoría.

Las recomendaciones para que la firma pueda cumplir con estas obligaciones son las siguientes:

- Nombrar a una persona como responsable, en última instancia, de la implantación y el cumplimiento de las disposiciones de protección de la información de carácter personal que esté en poder de la firma y de la confidencialidad del cliente. Esta persona debe tener la autoridad adecuada para resolver sobre las situaciones problemáticas que se planteen acerca de la privacidad y confidencialidad del cliente.
- Comunicar sus políticas y permitir el acceso a la información de carácter personal mediante un Documento de Seguridad que dé orientación, reglas e interpretaciones, y mediante otros documentos de la firma (como materiales de formación) y en formato electrónico, para educar a todos los socios y empleados sobre los requerimientos y otros temas de la privacidad y confidencialidad respecto de los datos de carácter personal.

Se sugiere que la política establecida por la firma exija el uso de tecnología conforme a las normas de la industria, incluyendo muros de seguridad (firewalls), hardware y software, así como procedimientos para la transmisión y almacenamiento de datos, diseñados para conservar, catalogar y recuperar información electrónica y protegerla contra el acceso no autorizado o uso inadecuado, tanto interno como externo, si procede.

También se sugiere que la política de la firma exija que se cuente con procedimientos e instalaciones internas y externas para el tratamiento y almacenamiento de copias impresas de los archivos, para proteger, conservar, catalogar y recuperar información de los archivos y protegerla contra el acceso no autorizado o uso inadecuado, tanto interno como externo

La firma de auditoría puede exigir que todo el personal firme una declaración de confidencialidad en el momento de su contratación y conservar esta documentación en los archivos del personal. Todo el personal debe estar plenamente familiarizado con las declaraciones de política general de la firma con respecto a la confidencialidad, y deben cumplirlas. Como evidencia de que se conoce la política, todos deben firmar la declaración de confidencialidad de la firma. Se sugiere que por lo menos una vez al año, se obtenga la declaración de confidencialidad para que sirva de recordatorio de los requerimientos establecidos.

*En el **Apéndice B** se presenta un ejemplo ilustrativo de Declaración de Confidencialidad.*

CONSEJOS ÚTILES

La firma puede proporcionar un acceso fácil a sus recursos a todos los socios y empleados para promover el cumplimiento de un entorno de ética. Dichos recursos pueden incluir una copia actualizada del Código de Ética adoptado por la firma y otros materiales relevantes, como materiales o cursos de formación que aborden cuestiones de ética profesional. Se sugiere que estos recursos sean parte integrante de la biblioteca de recursos e investigación de la firma.

2.5 Honorarios y comisiones. Publicidad.

Honorarios y comisiones

La **sexta NTA de carácter general** indica que los honorarios profesionales han de ser un justo precio del trabajo realizado para el cliente.

Los honorarios profesionales estarán basados en tarifas horarias y deberán tener en cuenta los conocimientos y las habilidades requeridas y el nivel de formación teórica y práctica para el ejercicio de la profesión.

No se permite el pago de comisiones a terceros por obtener trabajos profesionales. Se entiende por comisiones los pagos en efectivo, la prestación de servicios gratuitos, los regalos o cualquier tipo de remuneración incluyendo la participación en los honorarios de personas que no hubieran tomado parte de forma real y efectiva en el trabajo

El **art 21.1 del TRLAC** establece que los honorarios se fijarán en todo caso, antes de comenzar el desempeño de sus funciones y para todo el periodo en que deban desempeñarlas; no podrán estar influidos o determinados por la prestación de servicios profesionales a la entidad auditada, ni podrán basarse en ningún tipo de contingencia o condición distinta a cambios en las circunstancias que sirvieron de base para la fijación de honorarios. Por el ejercicio de dicha función, los auditores no podrán percibir otra remuneración o ventaja.

Publicidad

La **octava NTA de carácter general** indica que el auditor no podrá realizar publicidad que tenga por objeto la captación de clientes.

No se permite la captación de clientes que tenga por objeto, o pueda producir, una captación de clientes a través de anuncios en la prensa o en cualquier otro medio de comunicación. No obstante se puede mencionar el nombre del auditor en conferencias, coloquios y artículos de prensa profesionales, y se permite la presentación de servicios a empresas, previamente solicitados a efectos normativos, mediante folletos u otros medios directos, siempre de forma y con un contenido que no perjudique la reputación, prestigio e imagen de la profesión frente a la sociedad.

Ejemplo ilustrativo de objetivo, políticas y procedimientos relacionados con los requerimientos de ética aplicables.

Objetivo:

El objetivo del elemento del sistema de control de calidad correspondiente a los requerimientos de ética aplicables es proporcionar a la firma una seguridad razonable de que tanto ella misma como su personal y, en su caso, otras personas sujetas a dichos requerimientos, cumplen con los requerimientos de ética aplicables determinados por la firma.

XX Auditores satisface este objetivo estableciendo y manteniendo las políticas y procedimientos que se describen en los párrafos siguientes.

Política 1:

El personal cumple con los requerimientos de ética aplicables, tal y como están establecidos en el Código de Ética Profesional de la firma y en el TRLAC y el reglamento que lo desarrolla.

XX Auditores implementa esta política a través de los siguientes procedimientos:

Procedimientos:

- *El consejo directivo de socios designa a un socio como responsable de ética en la firma, y le atribuye la responsabilidad de revisar los pronunciamientos significativos relacionados con las normas de ética; contestar las cuestiones que le plantee el personal de la firma; determinar en qué circunstancias se requiere realizar una consulta a fuentes externas a la firma; y resolver los asuntos significativos.*
- *La firma proporciona al personal acceso directo y sencillo al Código de Ética Profesional de la firma y a las disposiciones establecidas en la normativa aplicable.*
- *La firma establece un sistema para identificar todos los servicios realizados a cada cliente y evaluar si alguno de dichos servicios podría suponer una amenaza a la independencia.*

Política 2:

La firma establece procedimientos para comunicar los requerimientos de independencia aplicables a su personal y, cuando es aplicable, a otras personas sujetas a dichos requerimientos. XX Auditores implementa esta política a través de los siguientes procedimientos:

Procedimientos:

- *Se informa al personal sujeto a los requerimientos de independencia de la firma a través de las siguientes acciones:*
 - *Mediante la creación y el mantenimiento de un listado de entidades respecto de las cuales el personal de la firma tiene prohibido mantener intereses financieros.*
 - *Facilitando al personal el acceso a dicho listado de forma que ellos mismos puedan evaluar su posición de independencia.*
 - *Comunicando al personal los cambios que se produzcan en dicho listado.*
- *Se realizan recordatorios frecuentes al personal de sus responsabilidades profesionales, tales como evitar cualquier comportamiento que pueda interpretarse como una amenaza a la independencia.*

Política 3: ...

Procedimientos:

- ...
- ...

3. Aceptación y Continuidad de Relaciones con Clientes y Encargos Específicos

Finalidad del Capítulo	Referencia Primaria
Orientar acerca del establecimiento de políticas y procedimientos adecuados de aceptación y continuidad.	NCCI 1.26–.28

3.1 Descripción general

La **NCCI 1.26–.28** señala que:

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 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 lleve 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–A23)

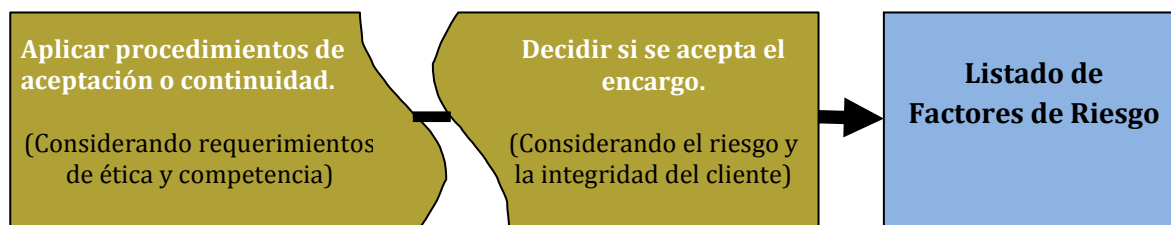
A los efectos de evaluar la posibilidad de no emisión del informe o la renuncia a un encargo para el que existe un nombramiento plurianual en vigor se atenderá al contenido del artículo 3.2.b del TRLAC y su normativa de desarrollo.

3.2 Aceptación y Continuidad

El tomar una decisión equivocada respecto a la aceptación de un cliente nuevo o continuar con un cliente problemático existente puede afectar negativamente a una firma de auditoría, pero esto puede ser más grave tratándose de pequeñas y medianas firmas de auditoría. Tales clientes pueden afectar a la capacidad de la firma para dar un servicio adecuado a los clientes más productivos, es decir, a aquellos que aportan más valor a la firma, y al posible crecimiento de la firma en términos generales.

Por lo tanto, la firma, sus socios y empleados sólo deberían aceptar encargos nuevos o continuar con encargos y relaciones con clientes existentes después de que el socio del encargo haya determinado lo siguiente, en base en un proceso interno de revisión:

- Que se consideró la integridad del cliente y no se encontró información que pueda llevar a la conclusión de que el cliente carece de integridad;
- Que la firma y el equipo del encargo cuentan con la capacidad necesaria, incluyendo los recursos y el tiempo, para terminar el encargo;
- Que la firma, sus socios y empleados pueden cumplir con los requerimientos de ética aplicables, incluyendo ser independientes del cliente conforme a lo establecido en la normativa en vigor correspondiente; y
- Que los requerimientos de control de calidad de la firma pueden ser y han sido satisfechos.



3.2.1 Aceptación y Continuidad — La Firma

La firma debe establecer políticas y procedimientos para lograr una seguridad razonable de que identifica y evalúa las posibles fuentes de riesgo asociadas con una nueva relación con un cliente o un encargo específico.

Para ayudar con este proceso y para proporcionar un entorno adecuado para la aplicación congruente de toma de decisiones, se recomienda que la firma elabore y/o utilice un listado de verificación estándar y/o plantillas de cuestionarios para garantizar la aplicación coherente de las consideraciones de aceptación y continuidad. Estas plantillas se incluirán en la sección de planificación (incluyendo el listado de verificación realizado, el perfil del cliente y las consideraciones de riesgo) de los archivos de papeles de trabajo estándar de la firma para los encargos. El personal rellenará estas plantillas para todos los encargos y los revisores de los archivos las revisarán como parte de su proceso de revisión.

Tratándose de encargos recurrentes, se requerirá revisar la continuidad del cliente (es decir, realizar la evaluación cada año que se le presten los servicios) y documentarla para considerar y determinar si es adecuado seguir prestándole servicios al cliente, con base en el encargo anterior y en la planificación del encargo siguiente. Al determinar si se continúa con el encargo, la firma puede tener en cuenta asuntos significativos que hayan surgido durante el encargo actual o el anterior, y las implicaciones que estas cuestiones tengan en la relación con el cliente. Este proceso de revisión también debe tener en cuenta los requerimientos de rotación.

La firma de auditoría debe documentar su decisión e indicar cómo resolvió los problemas que haya identificado. Se sugiere que el socio del encargo apruebe y firme la decisión de aceptar o continuar con un encargo.

Si, una vez terminada la etapa de aceptación y planificación del encargo, se identifican riesgos significativos asociados al cliente o al encargo, el asunto debe comentarse con la persona apropiada de la firma responsable de aprobar clientes nuevos o la continuidad de relaciones con cliente existentes. Debe exigirse la aprobación formal de dicha persona responsable y la firma de auditoría debe documentar la forma en que resolvieron los problemas. Si estos problemas incluyen cuestiones relacionadas con la ética, se sugiere que la persona responsable de la ética dentro de la firma también dé su aprobación.

Tratándose de firmas de reducida dimensión, en las que un solo socio puede ser responsable tanto de la aceptación de clientes como de la ética, podría adoptarse una política que requiera que un segundo socio dé su aprobación cuando se trate de clientes que representen riesgos mayores (en términos de ética, independencia, conflictos de intereses, cumplimiento con las NIIF por parte del cliente o cooperación del cliente para la aplicación de las NIA, etc.).

CONSEJOS ÚTILES

Al evaluar los posibles riesgos asociados con un encargo y decidir si la firma puede gestionar los riesgos de manera efectiva, debe considerarse lo siguiente:

- Si los socios y empleados son suficientemente competentes, o pueden llegar a serlo razonablemente, para llevar a cabo el encargo (esto debe incluir conocimiento de la industria y del tema objeto del servicio y experiencia en los requerimientos reglamentarios o de emisión de informes);
- Contar con los expertos que puedan necesitarse;
- Identificación y disponibilidad de la persona asignada para llevar a cabo la revisión de control de calidad del encargo (si fuera necesario);
- La propuesta de usar el trabajo de otro auditor (incluyendo la colaboración que se requiera de otras oficinas de la firma o firmas de la red);
- Capacidad para cumplir con las fechas límite para presentar los informes del encargo;
- Si hubiera conflictos de intereses reales o posibles;
- Si se aplicaron, o si pueden aplicarse, salvaguardas contra las amenazas a la independencia identificadas y pueden mantenerse dichas salvaguardas para reducir las amenazas a un nivel aceptable;
- La identidad y la calidad de la dirección del (potencial) cliente, así como de los encargados del gobierno de la entidad y de quienes controlan o ejercen influencia significativa sobre la entidad, incluyendo su integridad, competencia, y reputación en el mercado (así como la existencia de juicios o publicidad negativa en torno a la organización), junto con la experiencia actual y pasada de la firma;
- La actitud de estas personas o grupos respecto de la necesaria existencia de un entorno de control interno y sus puntos de vista sobre la interpretación agresiva o inadecuada de las normas contables (incluyendo la consideración de informes con salvedades que se hayan emitido con anterioridad y la naturaleza de las salvedades);
- La naturaleza de las operaciones de la entidad, incluyendo sus actividades de negocio y la situación fiscal de la organización;
- La identidad de las partes vinculadas con la entidad y su reputación empresarial;
- Si el cliente presiona a la firma para mantener las horas facturables (honorarios facturados) a un nivel indebidamente bajo;
- Si la firma espera que se pongan limitaciones al alcance de su trabajo;
- Si hay indicios de participación en algún delito (si hay indicios de que el cliente pueda estar involucrado en blanqueo de capitales u otras actividades delictivas); y
- La confiabilidad del trabajo realizado por la firma anterior y cómo respondió ésta a nuestras comunicaciones (incluyendo el conocimiento de las razones del cliente para no contratarla de nuevo).

En relación con las consideraciones mencionadas, la Comisión Técnica del ICJCE preparó la **“Circular NºE22 / 2010 - Actualización de la Circular E19/2008, a raíz de la publicación de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y del terrorismo, en cuanto a las obligaciones que se imponen a los auditores de cuentas como sujetos obligados”**, emitida en septiembre de 2010.

El documento se encuentra disponible en la página web del Instituto, www.icjce.es.

Si después de aceptar un nuevo encargo o continuar con uno preexistente, la firma recibe información que, de haberla conocido con anterioridad, hubiera rehusado a llevar a cabo el encargo, la firma debe considerar si continúa con el mismo y busca asesoría legal en cuanto a su posición y opciones para asegurarse cumplir con los requerimientos profesionales, reglamentarios y legales.

*Para ayudar a las firmas en el proceso de aceptación y continuidad de clientes, en el **Apéndice C** se proporciona orientación que pueden usar las firmas para elaborar sus políticas y procedimientos.*

3.3 Propuestas a Nuevos Clientes

Antes de presentar una propuesta para la realización de un trabajo de auditoría a un nuevo cliente, debe realizarse una evaluación del mismo y obtenerse la debida aprobación. Debe seguirse un proceso de revisión que incluya una evaluación de los riesgos asociados a cada cliente nuevo. Se sugiere que este proceso se documente antes de que la firma pueda aceptar el encargo.

Se sugiere que la firma indague con el personal u otros para determinar si puede considerar la realización de la propuesta para el cliente nuevo. La indagación puede incluir hablar con la institución financiera que atiende al cliente y con su abogado y otros colegas de la industria (sujetándose a las leyes de privacidad y a los requerimientos de confidencialidad de la jurisdicción de la firma aplicables). La firma también puede llevar a cabo una investigación de antecedentes, mediante la búsqueda de información en internet que pueda consultarse con facilidad.

Una vez que se haya decidido aceptar un cliente nuevo, la firma debe cumplir con los requerimientos de ética aplicables (como enviar comunicaciones a la firma de auditoría predecesora, si lo exige el Código de Ética o la normativa profesional en vigor) y elaborar una carta de encargo que el cliente nuevo debe firmar, como aceptación de los términos y condiciones del encargo.

La **NTA sobre “relación entre auditores”**, publicada mediante Resolución de 27 de junio de 2011 por el ICAC, ha sido elaborada en sustitución de la anterior para adaptarse a los cambios introducidos en el TRLAC en relación con los criterios de actuación del auditor en ciertas circunstancias, entre las que se incluye la situación en que se produzca un cambio de auditores y que por tanto la auditoría de las cuentas anuales anteriores haya sido efectuada por otros auditores independientes.

Entre otras cuestiones, en los casos de sustitución de auditor, se abordan las siguientes:

- Antes de aceptar el encargo, debe realizarse la comunicación al cliente de la necesidad de entrevistarse con el auditor predecesor.
- Aspectos e información a recabar del auditor anterior.
- Identificación de los motivos del cambio.
- Identificación de posibles riesgos de auditoría.
- Mantenimiento de la información y documentación que se intercambie entre auditor predecesor y sucesor (se acepte finalmente el encargo o no).
- Acciones a adoptar en caso de negativa del cliente a realizar esta investigación.

3.4 Renuncia a la Relación con un Cliente

La firma de auditoría debe definir el proceso a seguir cuando haya determinado que es necesario rechazar un encargo. Este proceso por lo general incluye:

- Consideración de los requerimientos profesionales, reglamentarios y legales que obliguen a la firma a permanecer en el encargo, así como cualesquiera informes obligatorios que deban elaborarse como resultado de la decisión dirigidos al cliente, al regulador o a otros terceros;
- Reunión con la dirección del cliente y las personas encargadas del gobierno de la entidad para discutir los hechos y circunstancias que provocaron la renuncia; y
- Documentación de los asuntos significativos que provocaron la renuncia, incluyendo los resultados de cualquier consulta, las conclusiones a las que se llegó y la base de las mismas.

Como se indica en la propia NCCI, 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.

Dicho artículo establece que la falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan solo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor o de la sociedad de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa sobre independencia.
- b) Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor o sociedad de auditoría por circunstancias que no les son imputables.

En los anteriores supuestos, cuando se trate de auditorías obligatorias, deberá informarse razonadamente, tanto al Registro Mercantil del domicilio social de la sociedad auditada como al ICAC, de las circunstancias determinantes de la falta de emisión del informe o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en la forma y plazos que se determine reglamentariamente.

El **artículo 7.3 del RLAC** señala que el auditor detallará en un escrito todas las circunstancias determinantes de la falta de emisión del informe o la renuncia al contrato de auditoría. Este escrito deberá ser remitido a la entidad auditada, en un plazo no superior a quince días hábiles desde la fecha en que el auditor tuviera constancia de la circunstancia referida, y siempre con anterioridad a la fecha en la que el informe de auditoría debiera emitirse para cumplir con la finalidad para la que fue contratado, sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la continuidad del contrato de auditoría.

Adicionalmente, cuando la auditoría sea obligatoria, dicha comunicación deberá ser remitida, en el plazo indicado en el párrafo anterior, al ICAC y al Registro Mercantil del domicilio social correspondiente a la entidad auditada.

Contratación, prórroga y rescisión del contrato o revocación del nombramiento

Las **NTA sobre la ejecución del trabajo** establecen que el auditor deberá acordar por escrito con su cliente el objetivo y el alcance su trabajo, así como sus honorarios o los criterios de cálculo para todo su periodo de nombramiento. En el contrato o carta de encargo se deberá indicar el total de número de horas estimado para la realización del trabajo.

Cuando el nombramiento se efectúe por un Registrador Mercantil o un Juez se deberá detallar, asimismo, el número de horas presupuestadas por áreas de trabajo. A estos efectos, antes de aceptar el nombramiento, el auditor podrá solicitar de la empresa o entidad auditada todos los datos que considere necesarios para preparar su propuesta.

Antes de aceptar el encargo, el auditor debe considerar si existe alguna razón que aconseje su rechazo por razones éticas o técnicas.

El **Capítulo IV del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital**, aborda la verificación de las cuentas anuales en los artículos 263 a 271.

El **artículo 19 del TRLAC** y el **artículo 52 del RLAC** abordan la contratación, prórroga y revocación del contrato de auditoría. Los auditores y las sociedades de auditoría serán contratados por un período de tiempo determinado inicialmente, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser prorrogados por periodos máximos sucesivos de tres años una vez que haya finalizado el periodo inicial. También es posible la prórroga tácita cuando a la finalización del último ejercicio del periodo de contratación inicial o de prórroga del mismo, ni el auditor o la sociedad de auditoría ni la entidad auditada manifestaren su voluntad en contrario, en cuyo caso el contrato quedará tácitamente prorrogado por un plazo de tres años. En este caso también existe el deber de comunicarlo al Registro Mercantil.

Durante el periodo inicial, o antes de que finalice cada uno de los trabajos para los que fueron contratados una vez finalizado el periodo inicial, no podrá rescindirse el contrato o revocarse el nombramiento del auditor por los órganos competentes sin que medie justa causa. Las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no son justa causa. Si se produjera el caso, los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar al ICAC la rescisión del contrato de auditoría en un plazo de quince días.

La **NTA sobre el “Contrato de Auditoría o Carta de Encargo”** publicada mediante resolución de 16 de junio de 1999, tiene por objeto establecer los criterios a seguir por el auditor en la redacción y firma de los contratos de auditoría:

- a. Establecer el contenido de carácter general de la carta de encargo o contrato de auditoría que el auditor de cuentas ha de formalizar por escrito para realizar su trabajo.
- b. Relacionar otros aspectos cuya inclusión pudiera ser conveniente.
- c. Proporcionar un modelo para su redacción.

El **artículo 8 del RLAC** establece que con carácter previo al inicio de la realización del trabajo de auditoría, deberá suscribirse un contrato de auditoría entre la entidad auditada y el auditor de cuentas.

El contrato de auditoría de cuentas anuales ha de formalizarse por escrito e incluirá, al menos, la identificación de las cuentas anuales objeto de auditoría y los aspectos relevantes del trabajo de auditoría a realizar referidos al periodo de contratación, los honorarios, finalidad o razón por la que se realiza el encargo y plazo de entrega del informe de auditoría, sin que puedan establecerse limitaciones al trabajo de auditoría ni estipulaciones contrarias a lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas ni restricciones a la distribución o utilización del informe de auditoría.

La Comisión Técnica del ICJCE ha preparado la **“Guía de actuación 16 (revisada) – Guía de actuación sobre cláusulas adicionales en las cartas de encargo”** emitida en abril de 2008 y revisada en mayo de 2011.

El objetivo de dicha Guía es complementar la citada NTA sobre “Contrato de Auditoría o Carta de Encargo”, proponiendo una serie de cláusulas adicionales, que pretenden, fundamentalmente, dar respuesta a las novedades legislativas que se han producido en los últimos años y mejorar el marco contractual del auditor con su cliente.

Asimismo, la Guía contiene indicaciones relativas a la obligación de identificar a los clientes en cumplimiento de la normativa sobre prevención del blanqueo de capitales.

Adicionalmente, la Comisión Técnica del ICJCE también preparó la **“Guía de actuación 22 – Guía de actuación para trabajos de auditoría en procesos de compraventa”** emitida en noviembre de 2008.

Esta Guía de Actuación es de aplicación para aquellos casos en que los auditores reciban un encargo de auditoría de estados financieros intermedios en el que se manifieste expresamente, o existan indicios razonables suficientes al respecto, que el mismo va a ser utilizado en una transacción de compraventa y siempre que el encargo se lleve a cabo de acuerdo con la normativa de auditoría española.

Dicha Guía incluye una serie de consideraciones, entre otras, relacionadas con la aceptación de un encargo de este tipo, en el que el auditor debe evaluar las circunstancias en las que se produce el mismo. En concreto, se deberán tener en cuenta, una serie de aspectos que se detallan en el documento y que se recomienda sean incluidos expresamente en la carta de encargo.

Ambos documentos se encuentran disponibles en la página web del Instituto, www.icjce.es.

Por otra parte, debe tenerse también en consideración la **NIA 210 “Acuerdo de los Términos del Encargo de Auditoría”**, la cual trata de las responsabilidades que tiene el auditor al acordar los términos del encargo de auditoría con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad.

Ejemplos ilustrativos de objetivo, políticas y procedimientos relacionados con la aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos.

Objetivo:

El objetivo de la evaluación de la aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos como elemento del sistema de control de calidad interno es establecer criterios para decidir si aceptar o no la relación con un cliente o si mantener la continuidad en la realización de un encargo específico para un cliente. Las políticas de aceptación y continuidad de clientes suponen una herramienta fundamental para mitigar el riesgo de la actividad de auditoría de nuestra firma. Las políticas y procedimientos de la firma en relación con la aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos deben proporcionar a la firma una seguridad razonable de que únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos en los que la firma de auditoría:

- *haya considerado la integridad del cliente, incluyendo la identidad y la reputación empresarial de los principales accionistas del mismo, de la dirección de la compañía, de las partes vinculadas, y de los miembros de sus órganos de gobierno;*
- *tenga la competencia para realizar el encargo y capacidad, incluidos el tiempo y los recursos, para hacerlo;*
- *pueda cumplir los requerimientos de ética aplicables;*
- *haya logrado un adecuado entendimiento con el cliente acerca del alcance de los servicios a prestarle.*

XX Auditores satisface este objetivo estableciendo y manteniendo las políticas y procedimientos que se describen en los párrafos siguientes.

Política 1:

La firma evalúa los factores significativos que afectan a la integridad de la dirección del cliente y considera el riesgo asociado a la prestación de servicios profesionales en las circunstancias.

XX Auditores implementa esta política a través de los siguientes procedimientos:

Procedimientos:

- *Informando al personal de las políticas y procedimientos de la firma para la aceptación y continuidad de clientes.*
- *Obteniendo y evaluando información relevante antes de aceptar o continuar con el cliente, de acuerdo a los cuestionarios creados por la firma para realizar dicho análisis.*
- *Estableciendo la comunicación adecuada con el auditor predecesor cuando así esté establecido o sea recomendado por las normas profesionales en vigor.*
- *Evaluando el riesgo de prestar servicios a clientes de tamaño relativo importante para la firma, de forma que se genere una amenaza a la apariencia de independencia de la firma. Al evaluar dicho riesgo, la firma considera aspectos tales como la dedicación relativa en tiempo del socio del encargo a dicho cliente respecto del conjunto de su cartera de clientes; las consecuencias que pudiera tener en la carrera profesional del socio del encargo en la firma como resultado de su servicio a dicho cliente; el impacto en la compensación que pudiera recibir el socio del encargo; y el efecto que la pérdida de dicho cliente podría tener en el socio y en la firma.*

Política 2:

...

Procedimientos:

- ...
- ...

4. Recursos Humanos

Finalidad del Capítulo	Referencia Primaria
Orientar acerca de los componentes de recursos humanos, de las políticas y procedimientos de un sistema de control de calidad efectivo.	NCCI 1.29–.31

4.1 Descripción general

La **NCCI 1.29** señala que:

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)

La riqueza de una firma de auditoría depende mucho del número de empleados que la firma contrate o que presten servicios a la firma, y de la calidad y competencia de los mismos. Lógicamente, el éxito de la firma está ligado directamente a la gestión de su personal.

Se sugiere que la firma designe a una persona como responsable de todas las funciones relativas a los recursos humanos. En las firmas de reducida dimensión, estas funciones incluirán un número menor de procedimientos y más sencillos. Por ejemplo, en el caso de las evaluaciones de desempeño, en lugar de ser una evaluación más larga y formal, el proceso puede consistir en un memorándum que incluya su fecha de realización y firmado tanto por el revisor que evalúa como por el empleado evaluado.

CONSEJOS ÚTILES

El responsable de recursos humanos puede hacerse cargo de las siguientes funciones:

- Mantenimiento y seguimiento de las políticas establecidas por la firma para la gestión de los recursos humanos;
- Identificación de los cambios necesarios en las políticas, como resultado de disposiciones legales y reglamentarias en materia laboral, y para seguir siendo competitivos en el mercado;
- Orientar y contestar consultas sobre todos los asuntos relativos a los recursos humanos de la firma;
- Mantenimiento de los sistemas de evaluación del desempeño;

- Cuando se le solicite, sugerir recomendaciones de acciones o procedimientos específicos adecuados a las circunstancias (por ejemplo, relativos a disciplina, a procedimientos de selección);
- Programar el desarrollo profesional adecuado;
- Mantenimiento de los expedientes del personal (incluyendo declaraciones anuales de independencia, de confidencialidad e informes de desarrollo profesional continuo); y
- Desarrollar y dar cursos de orientación.

De acuerdo con **NCCI A.24**, las políticas y los procedimientos de la firma relativos a los recursos humanos pueden incluir, entre otros:

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

En cuanto a la selección del personal, véase el apartado “4.2 Selección y retención del personal”, posterior. La capacidad y las necesidades del personal se desarrollan en el apartado “4.4. Asignación de los equipos a los encargos”, posterior.

Existe una diversidad de maneras en que se puede desarrollar la competencia profesional de los socios y empleados, como pueden ser:

- La formación profesional continua.
- El desarrollo profesional continuo, incluida la formación práctica.
- La experiencia laboral.
- La tutoría del personal de incorporación más reciente por otros empleados más experimentados, como por ejemplo, otros miembros del equipo del encargo.
- La formación en cuestiones de independencia.

Para mantener y desarrollar la competencia a todos los niveles del personal de la firma es fundamental establecer una formación profesional continuada (FPC) que les permita actualizar e incrementar sus conocimientos y sus capacidades. Las políticas y procedimientos de la firma deben subrayar la necesidad de la formación continuada, a la vez que se deben facilitar los recursos y el apoyo que se estimen necesarios para permitir al personal que mantenga y desarrolle la competencia y las capacidades requeridas.

En relación con la FPC, véase el apartado “4.3 Desarrollo profesional continuo”, posterior.

La evaluación del desempeño, junto a los procesos de promoción y remuneración se tratan en los apartados “4.5 Cumplimiento con las Políticas de Control de Calidad (Disciplina)” y “4.6 Recompensa al Cumplimiento”, posteriores.

4.2 Selección y Retención del Personal

Para asegurarse de que cuenta con profesionales con la capacidad y competencia necesarias para satisfacer las necesidades de sus clientes, la firma de auditoría debe evaluar periódicamente sus requerimientos para la prestación de sus servicios profesionales. Se sugiere que la firma considere lo siguiente:

- Un detalle completo de los recursos humanos necesarios para la realización de los encargos durante el ejercicio siguiente a fin de identificar los períodos de mayor carga de trabajo y la posible escasez de recursos en dichos momentos, de forma que se identifiquen las necesidades de personal del próximo ejercicio;
- Seguir procedimientos adecuados y estandarizados para realizar entrevistas de trabajo para la selección del personal, incluyendo la necesaria documentación del proceso de selección;
- Definir los perfiles respecto de las habilidades y capacidades que deben reunir los empleados recién contratados sin experiencia, los intermedios y los avanzados, y dar a los candidatos una explicación de las mismas durante el proceso de selección.
- Establecer un procedimiento de contratación, que incluya los aspectos formales relacionados y los pasos a dar en el momento de la acogida de los nuevos miembros de la firma.

La firma de auditoría debe considerar el desarrollo de material de orientación y/o acogida, y pedir a todo el personal de nueva incorporación que asista a una sesión de orientación a la mayor brevedad posible después de su contratación. Los materiales de orientación generalmente incluyen una copia completa de las políticas y procedimientos de la firma, las políticas de personal y manual de prestaciones, los manuales de contabilidad y de auditoría, que incluyan los formatos y plantillas de la firma (si no se cuenta con ellos en formato electrónico), el detalle de los programas de formación (si procede) y cualquier otra información específica de la firma.

La firma también debe considerar establecer un período de prueba para todo el personal de nuevo ingreso (por ejemplo, de tres a seis meses a partir de la fecha de contratación), junto con una revisión de su desempeño al concluir dicho período. Durante este período, debe supervisarse de cerca al personal de nuevo ingreso y hacerle las sugerencias de mejora que fueren necesarias en cada caso.

Ofrecer oportunidades para el desarrollo profesional de su personal aumentará la capacidad de la firma para retener a los profesionales más competentes, lo que a su vez, apoyará la sostenibilidad de la firma y el crecimiento continuo.

Es conveniente que la firma revise periódicamente la efectividad de su programa de selección y haga una evaluación de sus necesidades actuales de recursos para determinar si es necesario hacer revisiones al programa.

CONSEJOS ÚTILES

Los puntos más relevantes que la firma de auditoría debería considerar en su búsqueda de candidatos para la contratación son los siguientes:

- Verificar las credenciales académicas y profesionales y comprobar las referencias facilitadas por los candidatos;
- Aclarar las razones de la discontinuidad en las fechas de los currículum vitae de los candidatos;
- Considerar si se deben solicitar antecedentes penales;
- Indicar a los candidatos que la firma requiere que manifiesten por escrito anualmente y, respecto de cada encargo de auditoría, que son independientes y no tienen conflictos de intereses; y
- Poner en conocimiento de los candidatos que deben firmar una declaración en la que manifiesten que conocen y cumplen con la política de confidencialidad de la firma.

Las firmas de reducida dimensión se enfrentan a retos más complejos que las firmas grandes, ya que compiten por recursos humanos limitados, y a menudo se percibe que las firmas pequeñas ofrecen menores oportunidades para la carrera profesional de los empleados, unido a menores salarios y prestaciones.

Con estos retos, resulta más crítico que las firmas de auditoría pequeñas planifiquen sus necesidades de recursos (y con ello evitar el riesgo del desgaste de los empleados por un trabajo excesivo). Resulta útil considerar el coste de perder empleados que se van con la competencia al establecer rangos adecuados de compensación en la firma.

En el **Apéndice B** se presenta un ejemplo ilustrativo de Declaración de Confidencialidad.



4.3 Desarrollo Profesional Continuo

La Norma Internacional para la Educación (IES) 7 de la IFAC, *Desarrollo Profesional Continuo: Un Programa de Aprendizaje Permanente y Desarrollo Continuo de la Competencia Profesional*, señala que las entidades miembro de la IFAC deben implantar el requisito de desarrollo profesional continuo como un componente integral en su calidad de miembro de un profesional de la contabilidad. La IES 8, *Requisitos de Competencia que Deben Reunir los Auditores Profesionales*, señala los requisitos de competencia de los auditores profesionales que las entidades miembro de la IFAC deben establecer a través de políticas y procedimientos, y que los miembros deben cumplir.

Las **NTA de carácter general** establecen lo siguiente:

En su apartado 1.2.1 se indica que la auditoría debe llevarse a cabo por una persona o personas que tengan formación técnica y capacidad profesional como auditores de cuentas, y tengan la autorización exigida legalmente.

En su apartado 1.2.2 se indica que cualquiera que sea la capacidad de una persona en otros campos, deberá poseer, sin embargo, una adecuada formación y experiencia específica en el campo de la auditoría, y debe destacar como experto en contabilidad. La consecución de esa capacidad profesional se obtiene a través de una formación teórica y una experiencia práctica.

Formación continuada

El **artículo 7.7 del TRLAC** establece que los auditores de cuentas inscritos en el ROAC...deberán seguir cursos y realizar actividades de formación profesional continuada (FPC), los cuales podrán ser impartidos, en la forma y condiciones que se establezcan reglamentariamente, por las corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las entidades docentes autorizadas u otras entidades.

Los **artículos 40-42 del RLAC** indican que los auditores de cuentas inscritos en el ROAC, en situación de ejercientes o en situación de no ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena, deberán realizar actividades de FPC por un tiempo de 120 horas en un período de 3 años, con un mínimo de 30 horas anuales.

Al menos 20 horas en un año, y 85 horas en el periodo de 3 años, deben realizarse en materias de contabilidad y auditoría de cuentas.

Se entiende cumplida la obligación de formación continuada anteriormente indicada mediante la realización de las siguientes actividades, entre otras, que versen sobre las materias establecidas para los cursos de enseñanza teórica exigidos para el acceso e inscripción en el ROAC (véase el **artículo 8.2 del TRLAC** y el **artículo 34 del RLAC**):

1. Participación en cursos, seminarios, conferencias, congresos...
2. Publicación de libros, artículos u otros documentos sobre materias básicas que constituyen el núcleo de conocimientos del auditor.

3. Realización de actividades docentes en Universidades y en cursos de formación de auditores homologados por ICAC.
4. Cursos de autoestudio, siempre que cuenten con el adecuado control que garantice su realización y aprovechamiento.
5. (Otras actividades).

En cuanto a las obligaciones de rendición de información acerca de la formación continuada realizada, las corporaciones representativas de auditores, las Universidades así como aquellos otros homologados para realizar actividades de formación continuada, remitirán al ICAC, en noviembre de cada año, una declaración anual de las actividades realizadas en los 12 meses anteriores al 30 septiembre de cada año que hayan justificado los auditores a su respectiva corporación en dicho periodo. Asimismo los auditores emitirán al ICAC una declaración anual de las actividades de formación realizadas que sean distintas de las anteriores y que sean complementarias.

Los auditores deberán conservar la justificación documental de las actividades de formación continuada realizadas en los últimos 5 años.

El ICAC podrá realizar las comprobaciones oportunas, requiriendo cualquier información necesaria para verificar la justificación documental de las actividades realizadas.

Nota: la **Disposición transitoria octava del RLAC** indica que la obligación de rendir información sobre las actividades y cursos de formación continuada será exigible a partir del 1 de octubre de 2013 y para los doce meses anteriores.

En las firmas de auditoría pequeñas y medianas, dada la importancia que otorga la normativa a la FPC, se sugiere que se establezca un procedimiento específico que regule y controle la política de formación, la cual debería incluir, entre otros aspectos:

- la identificación de las necesidades formativas de los socios y de los empleados, tanto las derivadas de la normativa aplicable como de las características que se derivan del perfil de la cartera de encargos que lleva a cabo;
- la elaboración de un plan de FPC, al menos para cada periodo anual, que concrete la forma en que se espera cubrir las necesidades de formación identificadas, incluyendo un calendario de cursos;
- el seguimiento del cumplimiento de dicho FPC, que incluya la evaluación de su grado de realización y una propuesta de acciones de mejora para los ejercicios siguientes.
- el análisis del cumplimiento de las exigencias de formación mínima de la normativa.

Otra sugerencia a considerar es que la persona responsable de los recursos humanos de la firma apruebe la asistencia a cursos externos de desarrollo profesional.

En firmas pequeñas y medianas, se sugiere que los socios y empleados se responsabilicen de llevar sus propios registros de FPC. La persona responsable de recursos humanos de la firma podría optar por revisar estos registros anualmente con cada socio o empleado, a fin de asegurar que se ha cumplido con la formación y desarrollo profesional continuo obligatorio y, en caso necesario, determinar las acciones necesarias para tratar cualquier necesidad adicional que pueda plantearse.

Formación práctica

El **artículo 8.2. b) del TRLAC** establece como uno de los requisitos para obtener la autorización del ICAC que permita la inscripción en el ROAC, el haber adquirido una formación práctica por un periodo mínimo de 3 años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable; y de ellos, al menos 2 años se deben de haber realizado con un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría en el ejercicio de esta actividad.

El **artículo 35 del RLAC** indica que debe acreditarse la realización de trabajos efectivos en el ámbito de la auditoría de cuentas durante, al menos, 5.100 horas, de las cuales 3.400 deben corresponder a tareas relativas a las distintas fases de la auditoría de cuentas (la formación práctica se realizará, con carácter general, con posterioridad a la realización del curso de enseñanza teórica regulado en el artículo 34 del RLAC).

Los auditores y sociedades de auditoría deben rendir información anual al ICAC de la formación práctica que hayan realizado las personas a su servicio, con el detalle y distribución, y en el plazo que se determine mediante Resolución del ICAC. Asimismo deberán expedir un certificado para acreditar el requisito de formación práctica en favor del personal que pretenda concurrir al examen de actitud profesional, sin perjuicio de las facultades de comprobación por el ICAC.

Nota: la **Disposición transitoria segunda del RLAC** indica que el deber de adquirir formación práctica se exigirá a partir del 1 de enero de 2015. La formación práctica adquirida hasta dicha fecha deberá acreditarse de acuerdo con la normativa vigente hasta la fecha de entrada en vigor del RLAC, contenida en el artículo 25.3 del R.D. 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Teniendo en cuenta las obligaciones de rendición de información al ICAC establecidas en relación con la formación práctica adquirida por los miembros del personal, los despachos y sociedades de auditoría deben establecer un procedimiento específico que les permita generar y mantener esta información en los sistemas de la firma, información que estará sujeta a verificación tanto directamente por el ICAC como mediante las revisiones de control de calidad, en su caso.

4.4 Asignación de los Equipos a los Encargos

La **NCCI 1.30–.31** señala que:

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 adecuado 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)

A través de sus políticas y procedimientos, la firma de auditoría se asegura de que se asignen socios y empleados adecuados (individual y colectivamente) a cada encargo. Primeramente, el socio del encargo debe planificar la asignación del equipo del encargo (**NIA 220.14**). El socio del encargo también debe cerciorarse de que los miembros del equipo asignados, y el equipo del encargo en su conjunto, cuenten con las competencias necesarias para terminar el mismo conforme a las normas profesionales y al sistema de control de calidad interno de la firma.

En el caso de una firma de reducida dimensión, los socios pueden decidir entre ellos las asignaciones para los encargos y la planificación del trabajo futuro.

La firma debe asegurarse de que el socio del encargo asignado cuente con las competencias profesionales necesarias y disponga de suficiente tiempo para asumir la responsabilidad general de la realización del encargo conforme a las normas profesionales de auditoría y a los requerimientos reglamentarios y legales.

La **tercera NTA de carácter general**, en su apartado 1.4.3 indica que el auditor de cuentas debe aceptar únicamente los trabajos que pueda efectuar con la debida diligencia profesional. Así, el auditor de cuentas no podrá aceptar trabajos que superen en conjunto su capacidad anual medida en horas. A estos efectos, se considerará que un auditor de cuentas, siempre que cuente con el equipo humano necesario, puede supervisar un máximo de 25.000 horas de auditoría anuales. En el caso de sociedades de auditoría, dicha cifra se multiplicará por el número de socios auditores de cuentas ejercientes.

Las políticas y los procedimientos de la firma pueden contemplar sistemas para el seguimiento de la carga de trabajo y de la disponibilidad tanto de los socios de los encargos como del resto del personal. Para ello, y también para realizar el análisis de la rentabilidad de los encargos, es recomendable que se implante una herramienta de control de tiempos por encargos.

El socio del encargo debe aprovechar las oportunidades para que el personal con más experiencia asesore al personal menos experimentado y lo guíe en su desarrollo.

Al determinar a quién asignar a un encargo, se debe prestar particular atención a sus conocimientos técnicos, cualificaciones, competencias y experiencia previa en el tipo de trabajo concreto. La continuidad de la prestación del servicio a cada cliente, ponderada con los requerimientos de rotación, también se tendrá en cuenta.

La dirección del cliente y los otros responsables del gobierno de la entidad deben ser informados de la identidad y de la función a desempeñar por el socio asignado al encargo.

CONSEJOS ÚTILES

Al determinar el nivel de competencia profesional de una persona para encargos específicos, el socio del encargo o el socio director de la firma deben tener en cuenta si el individuo:

- Conoce el tipo de encargo, junto con su experiencia y formación práctica para participar en su realización;
- Conoce las normas profesionales y los requerimientos reglamentarios y legales aplicables al encargo;
- Tiene adecuados conocimientos y experiencia en técnica y principios contables;
- Conoce la naturaleza de las operaciones de la entidad y tiene conocimientos suficientes del sector o de la industria específica, según proceda;
- Tiene habilidad y experiencia para ejercer su juicio profesional; y
- Conoce el sistema de control de calidad de la firma de auditoría.

No se espera que todas las personas del equipo del encargo estén altamente cualificadas en todas estas áreas. Debe asignarse menor responsabilidad a las personas con menor cualificación, junto con una supervisión más estrecha por parte del personal con más experiencia.

*Para ayudar a las firmas de auditoría en el proceso de asignación de personal a los encargos, (incluyendo los pasos de planificación sugeridos), el **Apéndice D** puede usarse como apoyo para el desarrollo de las políticas y procedimientos de la firma.*

4.5 Cumplimiento de las Políticas de Control de Calidad (régimen disciplinario)

El sistema de control de calidad interno de la firma de auditoría exige más que un seguimiento efectivo. Es esencial un proceso de seguimiento de su cumplimiento que incluya el establecimiento de las consecuencias de los incumplimientos detectados, su omisión, la falta de diligencia profesional y atención, el abuso y elusión, así como el establecimiento de los procedimientos correctivos.

La firma de auditoría podrá designar a una persona de la firma para que gestione/administre el proceso disciplinario. Las medidas correctivas, a menudo, se determinan y administran mejor a través de un proceso de consulta entre el conjunto de los socios, no de manera autocrática.

El proceso a seguir es similar al de la resolución de diferencias de opinión (ver la Sección 5.5). Se sugiere que este proceso incluya la documentación oportuna por parte de la persona responsable de los recursos humanos de la firma.

Las políticas y procedimientos establecidos no pueden prever totalmente las posibles cuestiones disciplinarias que puedan ponerse de manifiesto, ni el tipo de medida disciplinaria que deba tomarse. Por lo tanto, las políticas de la firma sólo pueden señalar principios y protocolos generales que ayuden en el proceso de gestión de asuntos disciplinarios importantes.

Se sugiere que el proceso para tratar los asuntos disciplinarios sea objetivo, concienzudo, escrupuloso, imparcial, falto de prejuicios y razonable para buscar y facilitar una solución oportuna de cada uno de los asuntos. Sin embargo, la firma de auditoría debe primar su responsabilidad para gestionar los riesgos y defender las responsabilidades profesionales relacionadas con la independencia, evitar los conflictos de intereses, y actuar con competencia y con diligencia profesionales. Naturalmente, la secuencia de los actos disciplinarios que se determinen dependerá en cierta medida, de las leyes laborales de la jurisdicción donde se encuentre la firma de auditoría.

No podrán tolerarse en la actuación de los socios y empleados las infracciones graves, intencionadas y repetidas, ni el hacer caso omiso de las políticas de la firma y de las normas profesionales. Deben tomarse medidas apropiadas para corregir el comportamiento de los socios y empleados o, en su caso, para terminar la relación de la persona afectada con la firma de auditoría.

CONSEJOS ÚTILES

Las medidas correctivas que se tomen dependerán de las circunstancias. Tales medidas pueden incluir, a modo de ejemplo y sin limitarse a estas, las siguientes:

- Entrevistar a la(s) persona(s) involucrada(s) para establecer los hechos y comentar las causas y soluciones;
- Asesorar u orientar a dichas personas; y

- Llevar a cabo entrevistas de seguimiento para asegurarse de que se ha mejorado el cumplimiento o advertir al empleado involucrado de que se adoptarán medidas correctivas más firmes para proteger los intereses de los clientes y de la firma de auditoría, tales como:
 - Amonestaciones (orales o escritas);
 - Obligatoriedad de realizar un curso específico de desarrollo profesional continuo;
 - Documentar esta situación en el expediente personal del individuo;
 - Suspender al empleado;
 - Dar por terminada la relación laboral; o
 - Notificación formal presentada ante el comité de disciplina de la organización profesional correspondiente.

4.6 Evaluación del desempeño, carrera profesional y remuneración.

Es importante reforzar y enfatizar que la firma de auditoría está comprometida con un sistema de control de calidad interno que ha de ser sólido y efectivo, y esto se logra a través del reconocimiento del cumplimiento de las políticas y procedimientos del sistema, el liderazgo, la innovación, la formación, el desarrollo y la cooperación - incluyendo la participación individual y la contribución al control de la calidad, la ética y la integridad.

La firma puede usar las evaluaciones del desempeño o actuación profesional como una forma de motivar al personal a continuar su desarrollo profesional, reforzar su buen comportamiento y desempeño, y ofrecer oportunidades para la crítica constructiva. Se sugiere que estas evaluaciones no sólo consideren el desempeño en varios encargos, sino que también incorporen los comentarios de una variedad de supervisores (empleados de más experiencia y socios) así como de los clientes, en la medida en que estos los hayan proporcionado. Estas características deben valorarse junto con el conocimiento técnico, las habilidades analíticas y de juicio, la habilidad para comunicarse (tanto de manera verbal como por escrito) y por último las habilidades de liderazgo y formación.

Se sugiere que el cumplimiento de las políticas de control de calidad de la firma se considere en la evaluación específica individual de cada socio y empleado, y se trate también en el proceso de seguimiento de la carrera profesional.

Debe tomarse en consideración la asignación del peso adecuado a cada una de las cualidades indicadas anteriormente durante la evaluación general del desempeño en el trabajo y al determinar los niveles de remuneración, bonos, promociones, desarrollo profesional y autoridad dentro de la firma de auditoría. La calidad debe ser el elemento más importante en dicha ponderación.

Las evaluaciones del desempeño que se realicen periódicamente deben ajustarse a las políticas de la firma en cuanto a forma y contenido. Generalmente, incluyen una evaluación de las necesidades de formación y desarrollo, fijación de objetivos, oportunidades de desarrollo profesional y promoción, así como de la compensación que reciba el socio o empleado.

De acuerdo con el **apartado A29** de la **NCCI**, el tamaño y las circunstancias de la firma de auditoría influyen en la forma en la que establece su proceso de evaluación del desempeño. En concreto, las firmas de auditoría de reducida dimensión pueden emplear métodos de evaluación del desempeño de su personal menos formales.

Ejemplos ilustrativos de objetivo, políticas y procedimientos relacionados con los recursos humanos.

Objetivo:

El objetivo del elemento del sistema de control de calidad relativo a los recursos humanos es proporcionar a la firma 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.

XXX Auditores satisface este objetivo estableciendo y manteniendo las políticas y procedimientos que se describen en los párrafos siguientes.

Política 1:

El personal contratado por la firma dispone de un perfil profesional que le permite realizar los encargos con el nivel de competencia requerido por la firma. XX Auditores implementa esta política a través de los siguientes procedimientos:

Procedimientos:

- *Asignando a una persona en la firma las responsabilidades de gestionar y dirigir el área de recursos humanos; de evaluar las necesidades de personal de la firma en base a la consideración de factores como la cartera de clientes existente, la rotación de personal por categorías, la variación en el nivel de actividad previsto en el corto y medio plazo, los desarrollos de las carreras profesionales del personal.*
- *Estableciendo los perfiles profesionales requeridos, de acuerdo con las necesidades expresadas por los socios, tanto para el personal de nueva contratación como para las diferentes categorías de personal con experiencia.*

Política 2:

...

Procedimientos:

- ...
- ...

5. Realización de los Encargos

Finalidad del Capítulo	Referencia Primaria
Orientar acerca de los elementos involucrados en la realización del encargo, subrayando la función del socio del encargo, la planificación, la supervisión, la revisión, las consultas, la resolución de diferencias de opinión y, por último, la revisión de control de calidad del encargo.	NCCI 1.32-.41, NCCI 1.43-.44

5.1 Descripción general

La **NCCI 1.32–.33** señala que:

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 A34)
- (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.

A través de las políticas y procedimientos de su sistema de control de calidad, la firma de auditoría requiere que los encargos se ejecuten conforme a las normas profesionales y a los requerimientos reglamentarios y legales aplicables.

Los sistemas generales de la firma de auditoría están diseñados para proporcionar una seguridad razonable de que la firma y sus socios y sus empleados planifican, supervisan y revisan los encargos manera adecuada y emiten informes de auditoría adecuados a las circunstancias.

CONSEJOS ÚTILES

Para facilitar la actuación uniforme del socio y de los empleados en los encargos, y conforme a normas profesionales y requerimientos reglamentarios y legales (o sea, para promocionar la consistencia en la calidad de los encargos), la firma puede proporcionar y mantener:

- Manuales de la firma, modelos y/o plantillas donde se recoja la metodología que debe ser utilizada y procedimientos estándar para los encargos (mediante herramientas informáticas u otras formas de documentación estandarizada);
- Plantillas estándar de comunicaciones y correspondencia;
- Herramientas de búsqueda y materiales de referencia (materiales de guía específicos para sectores o materias objeto de análisis); y
- Guías, políticas y programas de formación y educación, incluyendo apoyo para cumplir con los requerimientos de desarrollo profesional.

Al realizar un encargo, el socio y los empleados del encargo deberían:

- Seguir estrictamente las políticas de planificación, supervisión y revisión de la firma;
- Usar los modelos y plantillas de la firma para la elaboración del archivo de los papeles de trabajo y para el archivo de la documentación y correspondencia, así como usar el software, las herramientas de búsqueda y los procedimientos para firmar y emitir informes de auditoría adecuados para el encargo (modificándolos según se considere conveniente);
- Seguir y adherirse a las políticas de ética de la profesión y de la firma;
- Realizar su trabajo conforme a las normas profesionales y de la firma, con diligencia profesional y atención;
- Documentar su trabajo, análisis, consultas y conclusiones suficiente y adecuadamente;
- Completar el trabajo con objetividad y la debida independencia, oportuna y eficientemente, y documentarlo de manera organizada, sistemática, completa y legible;
- Asegurarse de que todos los papeles de trabajo y documentos del archivo del encargo, así como los memorándums de conclusiones, lleven la firma (o sus iniciales) de los miembros del equipo que los han preparado o revisado, la fecha y las debidas referencias cruzadas, incluyendo las consultas necesarias sobre temas difíciles o discutibles;
- Asegurarse de que las comunicaciones, las declaraciones, revisiones y responsabilidades respecto del cliente queden claramente establecidas y documentadas; y

- Asegurarse de que el informe que emitamos consecuencia del trabajo realizado refleje el alcance realizado y su finalidad, y que se emita tan pronto termine el trabajo de campo.

5.2 Función del Socio del Encargo

El socio del encargo tiene la responsabilidad de firmar el informe del encargo. Como líder del equipo del encargo, esta persona es responsable de:

- La calidad total de cada encargo que se le asigne;
- Llegar a una conclusión sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia respecto del cliente y, al hacerlo, obtener la información requerida para identificar amenazas a la independencia, tomando medidas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable mediante la aplicación de las salvaguardas apropiadas y asegurándose que se complete la documentación apropiada en cada caso;
- Asegurarse de que se han seguido los procedimientos adecuados para la aceptación y continuidad de las relaciones con cada cliente y que las conclusiones alcanzadas al respecto son apropiadas y se han documentado convenientemente (en el caso de un encargo de auditoría, consultar la **NIA 220.12**);
- Comunicar de inmediato a la firma de auditoría cualquier información obtenida que hubiera llevado a la firma a rechazar el encargo o cliente si dicha información hubiera estado disponible con anterioridad, para que la firma y el socio del encargo puedan tomar las medidas necesarias (en el caso de un encargo de auditoría, consultar la **NIA 220.13**);
- Asegurarse de que el equipo asignado al encargo cuenta colectivamente con la competencia y capacidades adecuadas para realizar el encargo conforme a normas técnicas profesionales y los requerimientos reglamentarios y legales (en el caso de un encargo de auditoría, consultar la **NIA 220.14**);
- Supervisar y/o realizar el encargo de auditoría en cumplimiento de las normas profesionales y requerimientos reglamentarios y legales aplicables y asegurarse de que el informe que se emita sea adecuado a las circunstancias (en el caso de un encargo de auditoría, consultar la **NIA 220.15**);
- Comunicar su identidad y función como socio del encargo a los miembros clave de la dirección del cliente y a los encargados del gobierno de la entidad;
- Asegurarse, mediante la revisión de la documentación y comentarios con el equipo del encargo, de que se ha obtenido evidencia de auditoría adecuada que respalde las conclusiones alcanzadas y el informe que debe emitirse (en el caso de un encargo de auditoría, consultar la **NIA 220.16-17**);

- Asumir la responsabilidad en nombre del equipo del encargo respecto de los asuntos difíciles o discutibles (en el caso de un encargo de auditoría, consultar la **NIA 220.18**), al realizar las consultas necesarias, tanto internas (dentro de la firma) como externas (a otros profesionales con la competencia adecuada); y
- Determinar cuándo debe realizarse la revisión de control de calidad del encargo conforme a las normas profesionales y políticas de la firma; discutir con el revisor de control de calidad del encargo los asuntos significativos que se hayan identificado durante la revisión de control de calidad del encargo; y no emitir el informe hasta que dicha revisión se haya concluido (en el caso de un encargo de auditoría, consultar la **NIA 220.19**).

5.3 Planificación, Supervisión y Revisión

Todos los encargos que asuma la firma deben estar adecuadamente planificados, supervisados y revisados conforme a las normas técnicas de la profesión y a las establecidas por la propia firma. El socio del encargo seguirá como responsable del encargo y de su realización sin importar que delegue parte del trabajo para poder realizar las acciones necesarias para emitir el informe.

La **tercera NTA de carácter general**, en su apartado 1.4.2 indica que la debida diligencia profesional impone a cada persona de la organización del auditor, la responsabilidad del cumplimiento de las normas en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe. Su ejercicio exige, asimismo, una revisión crítica a cada nivel de supervisión del trabajo efectuado y del juicio emitido por todos y cada uno de los profesionales del equipo de trabajo de auditoría.

La **cuarta NTA de carácter general**, en su apartado 1.5.1 indica que el auditor de cuentas es el responsable del cumplimiento de las Normas de Auditoría establecidas, y a su vez responsable del cumplimiento de las mismas por parte de los profesionales del equipo de auditoría.

Tratándose de encargos más pequeños, el equipo del encargo puede ser bastante reducido (por ejemplo, en el caso de un profesional ejerciente individual, puede incluir únicamente un miembro adicional en el equipo del encargo). El tamaño del encargo hace más sencillo el trabajo de planificación. Por ejemplo, no es necesario que la estrategia de la auditoría global sea compleja o se consuma mucho tiempo en su realización, y ésta variará conforme a la dimensión y complejidad de la entidad auditada. En esos casos, puede servir como base para documentar la estrategia de la auditoría un memorándum breve, que haya sido elaborado al final de la auditoría del año anterior, basado en la revisión del archivo de papeles de trabajo, y que muestre los problemas identificados durante la auditoría. Dicho memorándum debe ser actualizado para el período en curso después de haberlo discutido con la dirección de la entidad.

5.3.1 Planificación

La etapa de planificación marca la dirección de los encargos debido a que:

- Muestra a los integrantes del equipo del encargo sus funciones, responsabilidades y objetivos, así como los asuntos significativos relativos al encargo; y
- Subraya las responsabilidades de supervisión y revisión, y otros procedimientos de control de calidad específicos del encargo.

En el caso de una auditoría de cuentas anuales, la planificación es particularmente importante debido a que:

- Incluye el desarrollo de la estrategia general del trabajo de auditoría y la preparación de un enfoque de auditoría detallado para llevar a cabo el encargo; y
- Permite la selección de los procedimientos de auditoría adecuados para responder a los riesgos de errores materiales evaluados, mediante el diseño e implantación de las respuestas apropiadas a tales riesgos en el contexto de la comprobación de las manifestaciones de los administradores.

Una mejor práctica para realizar una adecuada planificación es que los responsables de realizarla dentro del equipo asignado al encargo la inicien antes de comenzar el trabajo de campo en las oficinas del cliente, para asegurarse de que:

- Se abordan adecuadamente los asuntos significativos que se hayan identificado durante el proceso de evaluación de la aceptación y continuidad;
- Los socios y empleados seleccionados para trabajar en el encargo están disponibles, se les hayan reservado las fechas en las que se va a realizar el trabajo y asignado al mismo;
- El equipo asignado cuenta con formación práctica, experiencia, conocimiento del negocio, y han realizado la investigación previa necesaria respecto del encargo;
- Se ha considerado y asegurado la participación de terceros y el trabajo de especialistas y otros proveedores de servicios, si fuera necesario;
- Se tratan adecuadamente los problemas de independencia y/o conflictos de intereses o, si se han identificado problemas, se han comunicado para que el cliente cuente con suficiente tiempo para buscar alternativas; y
- Se ha instruido al equipo asignado al encargo para facilitar que cada uno de sus miembros conozca sus respectivos objetivos.

5.3.2 Supervisión

La supervisión se realiza a través de distintos grados de responsabilidad y está íntimamente relacionada con la estrategia de planificación y de revisión. Las políticas de la firma, por lo general, exigen que las personas que ejercen funciones de supervisión:

- Traten y comuniquen los asuntos significativos que surjan durante el encargo, evalúen sus implicaciones y modifiquen el enfoque de auditoría previsto, de ser necesario;
- Realicen seguimiento del avance del encargo, incluyendo la valoración de la eficiencia y efectividad del tiempo invertido en las diferentes fases del encargo;
- Consideren la competencia y la capacidad individual de los miembros del equipo del encargo, la suficiencia del tiempo disponible para realizar su trabajo, su comprensión de las instrucciones, así como la adecuada realización del trabajo de acuerdo con el enfoque planificado.
- Proporcionen, u obtengan, la ayuda o la experiencia necesaria en asuntos, juicios, estimaciones e interpretaciones complejos; e
- Identifiquen y comuniquen otros asuntos que requieran de mayor consulta o consideración durante el encargo.

Durante la realización del encargo, el supervisor (habitualmente el profesional de mayor experiencia a cargo del trabajo de campo) está en la mejor posición para sintetizar toda la información acumulada y evaluar si se requiere cambiar la planificación de auditoría o ampliarla, con el fin de obtener suficiente evidencia de auditoría que asegure que el informe será adecuado a las circunstancias.

Las **NTA sobre ejecución del trabajo**, en su apartado “**2.7 Supervisión**” establece que la supervisión implica dirigir los esfuerzos de los profesionales del equipo de auditoría para lograr los objetivos del examen y comprobar que se lograron esos objetivos. La supervisión comporta, entre otros, los siguientes procedimientos:

- a) Proporcionar instrucciones a los profesionales del equipo de auditoría.
- b) Mantenerse informado de los problemas importantes que se presenten.
- c) Revisar el trabajo efectuado.
- d) Variar el programa de trabajo de acuerdo con los resultados que se vayan obteniendo.
- e) Resolver las diferencias de opinión entre los profesionales que participen en la auditoría.

También indica que el grado de supervisión depende, entre otros factores, de la complejidad del trabajo y de la capacitación de los profesionales del equipo de auditoría, y que dichos profesionales deben tener un claro conocimiento de sus responsabilidades y de los objetivos que se persiguen a través de los procedimientos de auditoría que han de ejecutar.

Asimismo, el auditor debe asegurarse de que dichos profesionales conocen suficientemente la naturaleza del negocio de la entidad en lo que tiene que ver con el trabajo de auditoría y los posibles problemas de contabilidad y auditoría que se puedan plantear. Dicho conocimiento debe permitir que se puedan detectar asuntos conflictivos que, de producirse, deberán ponerse en conocimiento del auditor firmante del informe de auditoría para que éste pueda ponderar su importancia y tomar las decisiones pertinentes.

El trabajo de cada profesional del equipo de auditoría debe ser revisado al objeto de determinar si se ha ejecutado adecuadamente y si, como resultado del mismo, pueden alcanzarse las conclusiones inicialmente esperadas al diseñar el procedimiento en cuestión.

5.3.3 Revisión

Se sugiere que todo el trabajo del encargo realizado por socios y empleados se revise conforme a las políticas de la firma de auditoría tomando en cuenta la naturaleza del encargo. Las personas que hayan sido seleccionadas para llevar a cabo estas revisiones detalladas deben tener la suficiente formación y experiencia para que el socio del encargo pueda delegarles el trabajo, ya que éste es el responsable en última instancia de la revisión del trabajo del equipo asignado al encargo. La política de la firma también debe exigir que los profesionales con más experiencia revisen a tiempo el trabajo del personal menos experimentado.

De acuerdo con lo establecido en el **apartado A35 de la NCCI**, la 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.

Se sugiere que el socio del encargo lleve a cabo revisiones a tiempo de las áreas críticas que requieran su juicio profesional, especialmente de asuntos difíciles o discutibles, riesgos significativos y otras áreas que el socio del encargo considere que son importantes en las etapas apropiadas del encargo, a fin de que los asuntos significativos se resuelvan oportunamente. Aunque el socio del encargo no tiene que revisar toda la documentación, puede hacerlo. Sin embargo, la revisión que se haya realizado debe documentarse, incluyendo el alcance y el momento en que se haya realizado la revisión, mediante la firma del revisor y la fecha escritas en los papeles revisados.

El requerimiento de documentar quién revisó el trabajo realizado no implica que cada papel de trabajo específico deba incluir evidencia de la revisión. Sin embargo, sí significa que se debe documentar qué trabajo se revisó, quién revisó el trabajo y cuándo fue revisado.

La revisión de la finalización del trabajo realizado y de la compilación final del archivo del encargo puede consistir principalmente en confirmar que los socios y los empleados firmaron los papeles de trabajo y las hojas de control de finalización del encargo, indicando con ello la terminación del proceso de revisión requerido. Una reunión de finalización de la revisión en la que participen el socio del encargo, el revisor de control de calidad del encargo, un segundo socio (cuando proceda) y los principales miembros del equipo del encargo podría ser una manera eficaz de cerciorarse de que todos los participantes estuvieron de acuerdo en los asuntos significativos y quedaron satisfechos con la evidencia de auditoría obtenida durante el encargo y su coherencia con el informe emitido.

5.4 Consultas

La **NCCI 1.34** señala que:

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 suficientes recursos 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)

Se sugiere que la firma fomente las consultas entre los miembros del equipo del encargo y con otros miembros de la firma y, con autorización, fuera de la firma (por supuesto respetando el deber de secreto profesional). Con las consultas internas se aprovecha la experiencia colectiva de la firma y la experiencia técnica (o de la que disponga la firma) para reducir el riesgo de error y mejorar la calidad de la realización del encargo. Un entorno en el que sean habituales las consultas fomenta el proceso de aprendizaje y desarrollo de los socios y de los empleados, y refuerza la base de conocimiento colectivo de la firma, su sistema de control de calidad y las capacidades profesionales.

Para compartir el conocimiento y fomentar el aprendizaje entre los miembros de la firma, se recomienda crear un repositorio donde se documente un índice con todas las consultas realizadas en todos los encargos de la firma, y para cada una de ellas, una descripción de la consulta realizada así como de la contestación obtenida.

Cuando se presente un asunto significativo, difícil o discutible durante la planificación o a lo largo del encargo, se sugiere que el socio del encargo consulte a otros socios y empleados de la firma o, en caso necesario, con terceras partes externas adecuadas, que tengan la experiencia, conocimientos, competencia y autoridad adecuados. Todos los profesionales de la firma deberán estar dispuestos a ayudarse entre sí para la gestión de tales cuestiones problemáticas y alcanzar conclusiones.

Es aconsejable que la firma de auditoría se asegure de contar con suficientes personas capacitadas y recursos financieros e informáticos que permitan realizar las adecuadas consultas internas o externas. En las firmas de auditoría de pequeña dimensión, si no se cuenta con recursos internos adecuados, otras fuentes pueden ser las otras firmas con las que la firma tenga una alianza, los colegios profesionales, las entidades reguladoras, o firmas especializadas que ofrezcan servicios de contestación a consultas.

La **Disposición adicional novena del RLAC** dispone que la personas con competencias para la formulación de cuentas anuales o su verificación, podrán efectuar consultas debidamente documentadas al ICAC, respecto de la aplicación de las normas contenidas en el marco normativo de información financiera aplicable y de la normativa reguladora de la actividad de la auditoría de cuentas, dentro del ámbito de competencias de dicho Instituto.

Cuando se necesite realizar una consulta internamente y se considere que el asunto objeto de consulta es significativo, el equipo del encargo debe documentar la consulta y la respuesta obtenida como resultado. Cuando se necesita realizar una consulta externa y ha sido autorizada por el socio del encargo, la situación también debe documentarse. Se sugiere que las opiniones o posiciones del proveedor externo de la contestación a la consulta queden suficientemente documentadas para permitir a los lectores del archivo del encargo comprender a fondo la naturaleza de la consulta, la cualificación del proveedor externo que da respuesta a la consulta y las acciones recomendadas.

Es necesario que se proporcionen al proveedor externo de la respuesta todos los hechos significativos para que pueda dar una contestación informada. Cuando se busque una respuesta a una consulta, no es adecuado retener información sobre hechos significativos ni dirigir el flujo de la información a fin de llegar a un resultado particularmente deseado. El proveedor externo debe ser independiente del cliente, estar libre de conflictos de intereses y mantener un alto grado de objetividad.

Si no se pone en práctica la respuesta recibida o ésta difiere considerablemente de la conclusión alcanzada durante el trabajo de auditoría, se propone que el socio del encargo prepare un documento en el que explique las razones y las alternativas consideradas junto con el registro de la respuesta obtenida a la consulta (o haciendo referencias cruzadas a la misma).

Si son varias las consultas realizadas, se sugiere que se incluya en los papeles de trabajo un resumen de las discusiones mantenidas y el rango de opiniones u opciones presentadas, y que se documente(n) la(s) posición(es) final(es) adoptada(s) y la(s) razón(es) para ello.

Tratándose de consultas externas, deben observarse (si procede) los derechos de privacidad y los requerimientos de confidencialidad del cliente. Puede ser necesario solicitar asesoría legal en estas y otras cuestiones relativas a la ética, la conducta profesional o asuntos reglamentarios y legales.

CONSEJOS ÚTILES

Los asuntos sobre los que se sugiere a los socios y empleados consultar con otros profesionales cualificados dentro de la firma (o, cuando proceda, fuera de ella) pueden incluir los siguientes:

- Un posible problema de continuidad del negocio de la entidad auditada;
- Sospecha o descubrimiento de fraude u otras irregularidades durante el trabajo realizado;
- Dudas acerca de la integridad de la dirección del cliente;
- Necesidad de dar una salvedad en el informe del año actual;
- Reformulación propuesta de los estados financieros del año anterior;
- Una reclamación significativa de un tercero contra el cliente y la firma de auditoría;
- Tratamiento contable o de auditoría significativo, complejo y/o nuevo;
- Problemas en la industria o en el segmento de la industria;
- Cambio de miembros clave de la dirección del cliente ;
- Problemas de contabilidad o auditoría que surjan de un riesgo medioambiental;
- Reorganización sustancial del negocio del cliente; y
- Planes para convertirse en una entidad que cotiza en bolsa.

Las **NTA de carácter general** establecen lo siguiente:

En su apartado 1.2.1 se indica que la auditoría debe llevarse a cabo por una persona o personas que tengan formación técnica y capacidad profesional como auditores de cuentas, y tengan la autorización exigida legalmente.

En su apartado 1.2.2 se indica que cualquiera que sea la capacidad de una persona en otros campos, deberá poseer, sin embargo, una adecuada formación y experiencia específica en el campo de la auditoría, y debe destacar como experto en contabilidad. La consecución de esa capacidad profesional se obtiene a través de una formación teórica y una experiencia práctica.

En su apartado 1.4.5 se indica que el auditor cuando lo considere necesario podrá obtener asesoramiento de otros profesionales en materias especializadas, debiendo poner cuidado profesional en su selección y consulta, previa autorización de la entidad auditada. Si la entidad no otorgase la autorización y la materia fuese importante, el auditor deberá hacer constar la salvedad en su informe y, en su caso, denegar la opinión.

En su apartado 1.4.10 se indica que el control de calidad debe cubrir los siguientes objetivos:

d) Consultas:

Tener una seguridad razonable de que, cuando sea necesario, el auditor solicita una ayuda de personas u organismos, internos o externos, que tengan niveles adecuados de competencia, juicio y conocimientos para resolver aspectos técnicos.

La **NTA sobre “Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas”**, publicada mediante Resolución de 20 de diciembre de 1996, del ICAC, señala que la formación exigida por las NTA proporciona al auditor los conocimientos necesarios en el ámbito de auditoría y contabilidad, no esperándose que posea conocimientos específicos de otra profesión o actividad. Sin embargo durante la realización de su trabajo el auditor puede encontrarse ante circunstancias que pudieran ser significativas respecto a la imagen fiel que deben expresar las cuentas anuales formuladas por los administradores, que necesiten conocimientos especiales y que, a su criterio, requieran la opinión de un experto.

En el contexto de esta Norma un experto es una persona o entidad que posee conocimientos especiales en un campo profesional específico ajeno a la contabilidad y a la auditoría de cuentas.

Esta norma no contempla ni la utilización de trabajos de expertos que pudieran formar parte de la organización del auditor de cuentas ni las confirmaciones por escrito de los abogados y asesores legales de la entidad auditada.

*Para ayudar a que las firmas de auditoría diseñen políticas y procedimientos para el proceso de consultas, se presenta el **Apéndice E**.*

5.5 Diferencias de Opinión

La **NCCI 1.43–.44** señala que:

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.

Las políticas y procedimientos que se establezcan es probable que no puedan tratar totalmente la resolución de las posibles disputas por anticipado. Las políticas de la firma de auditoría sólo pueden señalar los pasos generales a seguir, que ayuden a gestionar disputas o diferencias de opinión importantes.

Se sugiere que la firma, sus socios y sus empleados tomen las medidas necesarias conforme a las normas de la firma y normas profesionales, para identificar, considerar, documentar y resolver adecuadamente las diferencias de opinión que pueden surgir en una gran variedad de circunstancias. Las circunstancias más comunes en la práctica incluyen las siguientes:

- Diferencias de opinión en la interpretación y aplicación del marco normativo contable aplicable y de la normativa de auditoría;
- Diferencias de opinión en asuntos relacionados con la ética y/o los requerimientos del Código de Ética Profesional del que se haya dotado la propia firma y/o los establecidos por la legislación en vigor;
- Desacuerdos sobre la sustancia económica de una transacción o serie de transacciones, o los niveles de detalle requeridos en la documentación de los archivos del encargo;
- Diferencias de opinión derivadas del proceso de revisión de control de calidad;
- Cambio y resistencia al cambio en las actividades, políticas y estructuras de la firma; y
- Diferencias de opinión acerca de si el personal del encargo es adecuado y competente.

Es deseable que todos los socios y empleados traten de ser objetivos, concienzudos, imparciales, sin prejuicios y razonables para ayudar, facilitar y alcanzar una solución oportuna y sin confrontaciones ni necesidad de disputas o diferencias de opinión.

Se sugiere que las partes en una disputa o diferencia de opinión traten de resolver el asunto de manera oportuna, profesional, respetuosa y cortés mediante el diálogo, la investigación y la consulta con otras personas.

Si el asunto no puede resolverse o hay incertidumbre sobre las medidas que deban tomarse, las partes por lo general referirán el asunto a un miembro del equipo del encargo con más experiencia o al socio del encargo.

Es aconsejable que si el asunto involucra a un área específica de supervisión profesional o dirección de la actividad dentro de la firma, este se refiera al socio responsable del área, y que lo haga, preferentemente, el socio del encargo.

El socio del encargo, o el socio responsable del área específica, considerará el asunto y decidirá, consultando a las partes, cómo resolverlo. Se sugiere que entonces el socio informe a las partes de la decisión y de las razones que la respaldan.

Si no se resuelve la disputa o diferencia de opinión, o una o más de las personas involucradas no queda satisfecha con la(s) decisión(es), el (los) inconforme(s) puede(n) considerar si el asunto es más una cuestión de control de calidad o puede tener un impacto suficiente que justifique referirlo al más alto nivel de autoridad dentro de la firma.

Se propone que la política de la firma de auditoría se diseñe de modo que proteja a todos los socios y empleados de cualquier tipo de castigo, limitación en su carrera o acciones punitivas por llamar la atención, de buena fe y teniendo en mente el interés público, el del cliente, de la firma o de un compañero, sobre un asunto legítimo y significativo.

Es importante que los socios y empleados entiendan que el referir un asunto más allá del equipo o del socio del encargo es una cuestión seria y no debe minimizarse, ya que seguramente su solución tomará mucho tiempo a los socios. La comunicación del asunto puede hacerse verbalmente si es muy delicado o confidencial (aunque en la práctica no es recomendable), o por escrito. En todos los casos, deben documentarse la naturaleza y el alcance de las consultas hechas y las conclusiones a las que se llegue durante el encargo. Se sugiere que la persona a la que se refiera el asunto considere el problema y, si determina que es significativo y lo merece, consulte a otros socios e informe a las partes involucradas sobre la decisión de la firma.

Si la persona que lo ha planteado no queda satisfecha con la solución del asunto y no hay más recursos disponibles dentro de la firma, tendrá que considerar la importancia del asunto, así como sus responsabilidades profesionales y su puesto en la firma de auditoría, o si debe seguir trabajando para ésta.

Las disputas o diferencias de opinión deben documentarse de la misma manera que las consultas tratándose de cualquier asunto que involucre un encargo de auditoría. En ningún caso debe ponerse fecha al informe del encargo hasta que se resuelva el asunto.

Se sugiere que los contratos de asociación establezcan las políticas a cumplir para la resolución de disputas o diferencias de opinión, y la disolución de la sociedad cuando no pueda resolverse un desacuerdo grave de manera amigable entre los socios.

CONSEJOS ÚTILES

La política que se sugiere podría contemplar los siguientes pasos para gestionar las diferencias de opinión:

- Consideración de todos los hechos significativos y las razones de la diferencia de opinión;
- Consideración de todo el material de investigación disponible;
- Consideración de los puntos de vista de los socios y empleados de más experiencia en la firma; y
- Mediación entre las partes para determinar si puede lograrse un acuerdo.

5.6 Revisión de Control de Calidad del Encargo (RCCE)

La **NCCI 1.35–.41** señala que:

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, el 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 feche hasta la finalización de la revisión de control de calidad del mismo. (Ref.: Apartados A42–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.

El punto g) de los criterios de interpretación de la NCCI para su aplicación en España, hace referencia a los encargos sujetos a procedimientos de RCCE.

El requerimiento 35 establece la obligación de someter a revisión de control de calidad del encargo (RCCE) a:

- todas las auditorías de entidades cotizadas,
- y al resto de auditorías que lo requieran de acuerdo a los criterios establecidos por la propia firma.

A efectos de aplicación de este requerimiento, el apartado g) indica que el procedimiento de RCCE será igualmente de aplicación para quienes auditen entidades de crédito y sociedades de seguros y los grupos en que éstas se integren, es decir las entidades a las que se refieren las letras a) y c) del artículo 2.5 del TRLAC y, mediante Resolución de la Presidencia del ICAC, dichos procedimientos y actuaciones podrán extenderse, en su caso, las a entidades recogidas en la letra b) de dicho artículo.

La letra b) del artículo 2.5 del TRLAC menciona a las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.

Es decir, el mecanismo de sujeción a procedimientos de EQCR para las entidades de interés público determinadas en el RLAC no es automático; se exige, en todo caso, una Resolución del ICAC.

La RCCE está diseñada para proporcionar una evaluación objetiva en la fecha del informe, o durante las diversas fases de ejecución del trabajo, acerca de los juicios significativos que haya realizado el equipo del encargo y las conclusiones a las que haya llegado para elaborar el informe, incluyendo la evaluación de si el informe a emitir del encargo es adecuado.

Todos los encargos deben evaluarse de acuerdo con los criterios establecidos por la firma de auditoría (ver más adelante) para determinar si debe llevarse a cabo una RCCE (**NCCI 1.35** y, en el caso de un encargo de auditoría, véase la **NIA 220.19**). Tratándose de la relación con un cliente nuevo, es útil realizar esta evaluación antes de aceptar el encargo y, tratándose de un cliente con el que se continúe la relación, es útil realizar esta evaluación durante la etapa de planificación del encargo.

El socio del encargo debe resolver todos los puntos que surjan de la RCCE antes de la emisión del informe, y debe estar seguro de que se han concluido las discusiones de forma adecuada y la implementación de cualquier asunto antes de fechar el informe de auditoría.

Para la auditoría de los estados financieros de entidades cotizadas y para otros encargos en los que se lleve a cabo una RCCE, no debe fecharse el informe del encargo antes de terminar dicha revisión. Se sugiere que la política de la firma incluya el requisito de una RCCE en las auditorías de entidades significativas del sector público.

Adicionalmente, **el punto h) de los criterios de interpretación de la NCCI para su aplicación en España**, hace referencia al momento de finalización de la revisión de control de calidad del encargo (RCCE) y la fecha del informe.

Si bien los requerimientos 36 y 42 b) de la NCCI establecen que el informe del encargo no se feche hasta la finalización de la revisión de control de calidad (RCCE) del mismo, el punto h) mencionado indica que a estos efectos, se considerará las referencias realizadas a la fecha del informe como fecha de entrega del informe. En el caso de que no exista documentación acreditativa de la fecha de entrega, se considerará que ésta es la fecha que consta en el informe de auditoría.

Parece obvio que es necesario que el procedimiento de RCCE se realice antes de la emisión del informe, pero no necesariamente antes de la fecha del mismo. Existen muchos encargos donde en la práctica se producen prolongados periodos de tiempo entre la finalización del trabajo y la emisión física (entrega) del informe.

Si la RCCE se convierte en un elemento que determina la fecha del informe, se corre el riesgo de que en la práctica se anticipe la RCCE a un estadio demasiado temprano del trabajo, por lo que puede perder eficacia. Para que la RCCE sea eficaz debe realizarse en el momento oportuno.

CONSEJOS ÚTILES

Criterios que hacen necesaria una RCCE

Los siguientes puntos no son criterios obligatorios conforme a la NCCI, pero pueden considerarse durante el proceso de elaboración de las políticas de una firma. Cada firma de auditoría debe determinar sus propios criterios "RCCE".

En las siguientes circunstancias, puede ser necesaria una revisión de control de calidad del encargo antes de fechar el informe del encargo:

- Cuando la revisión sea parte de un conjunto de salvaguardas que se apliquen debido a que el socio del encargo enfrenta una amenaza significativa y recurrente a la independencia como resultado de una relación personal prolongada o una relación cercana de negocios con el cliente, que anteriormente ya se haya reducido a un nivel aceptable aplicando otras salvaguardas;
- Cuando se haya identificado una amenaza recurrente a la independencia que se considere significativa y que involucre al socio del encargo, pero que el uso de una RCCE pudiera reducir razonablemente esta amenaza a un nivel aceptable;
- Cuando el objeto del encargo se relacione con organizaciones importantes para comunidades específicas o el público en general;
- Cuando un gran número de accionistas que no participen en la gestión, tenedores de unidades equivalentes de capital, socios, socios de asociaciones en participación, beneficiarios u otras partes similares reciban el informe del encargo y confíen en él;
- Cuando se haya identificado un riesgo significativo y se asocie con la decisión de aceptar o continuar el encargo o la relación con un cliente, según se indica en el Capítulo 3, *Aceptación y Continuidad de Relaciones con Clientes y de Encargos Específicos*;
- Cuando haya dudas acerca de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y sea importante el posible impacto en otros usuarios (distintos a la dirección de la entidad);
- Cuando puedan presentarse efectos y riesgos importantes para los usuarios, debido a transacciones nuevas o muy complejas y especializadas, como derivados y coberturas, retribuciones con instrumentos de patrimonio propio, instrumentos financieros poco usuales, uso extensivo de estimaciones y juicios por parte de la dirección que puedan tener un impacto potencial significativo en otros usuarios;
- Cuando la entidad sea una entidad privada de gran tamaño (o con un grupo vinculado del cual sea responsable el mismo socio del encargo); y
- Cuando los honorarios totales que pague el cliente representen una proporción considerable de los ingresos generados por el socio del encargo en particular, o de los ingresos brutos anuales de la firma de auditoría (por ejemplo, que sean superiores al 10-15%).

Además, puede haber factores que detonen la necesidad de una revisión de control de calidad del encargo una vez que se haya iniciado el trabajo. En estas situaciones se incluyen:

- Que el riesgo del encargo haya aumentado durante la realización del trabajo, por ejemplo, cuando el cliente sea objeto de una adquisición para obtener el control de la entidad;
- Reservas entre los miembros del equipo del encargo en cuanto a que el informe pueda no ser adecuado a las circunstancias;
- Identificación de nuevos y significativos usuarios de los estados financieros;
- Existencia de un litigio significativo en contra del cliente que no estaba presente durante el proceso de aceptación del encargo;
- Inquietud en cuanto a la trascendencia y disposición de los errores corregidos y no corregidos que se identificaron durante el encargo;
- Desacuerdos con la dirección sobre asuntos contables de importancia o limitaciones al alcance de la auditoría; y
- Que se hayan presentado limitaciones al alcance de la auditoría.

5.6.1 Naturaleza, Momento y Alcance de una Revisión de Control de Calidad del Encargo

El socio del encargo debe revisar el archivo con la documentación de los papeles de trabajo antes de una RCCE. Esto es necesario ya que el revisor de control de calidad del encargo debe hacer una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo.

La decisión de llevar a cabo una RCCE, aún si el encargo reúne los criterios detallados anteriormente, y el alcance de la RCCE, dependerán de la complejidad del encargo y de los riesgos asociados. Una RCCE no reduce la responsabilidad del socio del encargo respecto del mismo.

La RCCE debe incluir, como mínimo (**NCCI 1.37** y, en el caso de encargos de auditoría, **NIA 220.20**):

- La discusión de los asuntos significativos con el socio del encargo;
- La revisión de los estados financieros o la información objeto del informe y del informe propuesto;
- Una revisión de documentación seleccionada del archivo de los papeles de trabajo relativa a los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones a las que llegó; y

- La evaluación de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe y si el informe propuesto es adecuado.

Se sugiere que la firma de auditoría use un listado estándar de verificación de control de calidad del encargo para completar la revisión y facilitar una documentación adecuada de dicha revisión.

*Para ayudar en la revisión de control de calidad del encargo, en el **Apéndice F** se incluye un ejemplo ilustrativo para el desarrollo de un listado estándar de verificación con procedimientos sugeridos.*

Tratándose de entidades cotizadas (y otras organizaciones incluidas en las políticas de la firma), la RCCE también debe considerar (**NCCI 1.38**):

- Si el equipo del encargo evaluó la independencia de la firma en relación con el encargo específico;
- Si se hicieron consultas adecuadas respecto de diferencias de opinión u otros asuntos difíciles o discutibles y las conclusiones que surgieron de tales consultas; y
- Si la documentación que se seleccionó para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos que se hicieron y respalda las conclusiones alcanzadas.

Se recomienda que la persona responsable de la RCCE participe desde las primeras etapas del encargo para poder hacer una revisión oportuna de los asuntos significativos que surjan durante el encargo. Por tanto, puede ser beneficioso realizar partes de la revisión a medida que avanza el encargo, lo que permitirá resolver rápidamente dichos asuntos.

La firma puede destinar un número mínimo de días antes de la fecha de emisión del informe para llevar a cabo la RCCE (por ejemplo, cinco días hábiles), dejando dos de esos días para autorizar la revisión y conclusión final de la misma. Obviamente, el tiempo que deba destinarse para encargos mayores y más complejos será mayor.

5.6.2 Revisor de Control de Calidad del Encargo

La firma debe establecer las políticas y los criterios para designar al revisor de control de calidad del encargo y también determinar su elegibilidad.

El revisor designado deberá ser objetivo e independiente y tener la suficiente formación, experiencia, especialización técnica y autoridad, así como la capacidad y el tiempo para desempeñar esta función. Las características que normalmente se atribuyen a un candidato apto para desempeñar este papel incluyen conocimientos técnicos superiores de las normas contables y de auditoría en vigor y amplia experiencia, que deben manifestarse en un profesional de nivel jerárquico elevado, si bien lo que se entiende por especialización técnica, experiencia y autoridad suficientes y adecuadas dependerá de las circunstancias del encargo específico.

El revisor no puede ser miembro del equipo del encargo; tampoco puede revisar su propio trabajo, directa o indirectamente, ni tomar decisiones importantes en cuanto a la realización del encargo. La RCCE puede ser realizada por más de un revisor cualificado para contar con la experiencia necesaria para llevarla a cabo de manera efectiva.

Debe fomentarse la comunicación con las personas cualificadas que se designen para la función de revisor de control de calidad, y no es raro, particularmente en el caso de las firmas de reducida dimensión, que el equipo del encargo comunique asuntos relevantes al revisor designado durante el encargo. Esto, por lo general, no compromete la objetividad del revisor, siempre que el socio del encargo (y no el revisor designado) tome las decisiones finales. Este proceso puede evitar diferencias de opinión en las etapas finales del encargo.

Si llegara a comprometerse la objetividad del revisor designado después de una consulta sobre un asunto específico que se considere importante, se recomienda que la firma designe a otro revisor de control de calidad alternativo.

En el caso de firmas de reducida dimensión, los profesionales ajenos a la firma pueden servir como revisor de control de calidad siempre que estén adecuadamente cualificados y satisfagan los requerimientos de independencia.

Ejemplo ilustrativo de objetivo, políticas y procedimientos relacionados con la realización de los encargos.

Objetivo:

El objetivo del elemento del sistema de control de calidad correspondiente a la realización de los encargos es proporcionar a la firma una seguridad razonable de que
(a) los encargos se realizan de forma congruente y de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos normativos aplicables; y
(b) que la firma de auditoría o los socios de los encargos emiten informes adecuados a las circunstancias.

Las políticas y procedimientos relacionados con la realización de los encargos deben abordar todas las fases de la planificación y ejecución del encargo, incluyendo las responsabilidades de revisión y supervisión. Las políticas y procedimientos también deben requerir que se realicen consultas cuando sea apropiado. Adicionalmente, una política debe establecer los criterios en base a los que debe realizarse una revisión de control de calidad del encargo.

XX Auditores satisface este objetivo estableciendo y manteniendo las políticas y procedimientos que se describen en los párrafos siguientes.

Política 1:

Los encargos se realizan, supervisan y documentan de acuerdo a los requerimientos de los estándares profesionales, de la regulación aplicable y de la propia firma.

XX Auditores implementa esta política a través de los siguientes procedimientos.

Procedimientos:

- *Efectuando una adecuada supervisión durante la realización de los encargos, incluyendo una adecuada orientación a los miembros del equipo acerca de los objetivos de su trabajo.*
- *Requiriendo que se utilice un programa de trabajo escrito en todos los encargos.*
- *Ciñéndose a las pautas y metodología de trabajo marcadas por la firma en cuanto al formato y el contenido de la documentación del trabajo realizado y de las conclusiones alcanzadas. La documentación incluye formularios estandarizados, y cuestionarios que se utilizan según sean requeridos.*
- *Enfocando el trabajo y la supervisión en los asuntos significativos que surjan durante la realización de los encargos, considerando su importancia y modificando la estrategia de auditoría según sea necesario.*

Política 2:

...

Procedimientos:

- ...
- ...

6. Seguimiento

Finalidad del Capítulo	Referencia Primaria
Orientar acerca de las políticas y procedimientos de seguimiento relativos al sistema de control de calidad de la firma de auditoría, incluyendo su programa de seguimiento, procedimientos de inspección, el informe del inspector, tratamiento y corrección de deficiencias y cómo se responde a las quejas y denuncias.	NCCI 1.48–.56

6.1 Descripción general

La **NCCI 1.48** señala que:

48. La firma de auditoría establecerá un proceso de seguimiento diseñado para proporcionarle 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)

Las políticas y procedimientos del seguimiento del control de calidad son parte fundamental del sistema de control interno de la firma de auditoría. El seguimiento consiste principalmente en conocer este sistema de control y determinar si el sistema de control está diseñado y se encuentra funcionando de manera eficaz y en qué grado, para ello se planifican diversas acciones:

- mediante entrevistas,
- pruebas de revisión a fondo e inspección de archivos del encargo,
- y también la revisión de otra documentación que sea relevante para el funcionamiento del sistema de control de calidad (por ejemplo, registros de formación y de desarrollo profesional continuo y confirmaciones de independencia),
- también incluye dar recomendaciones para mejorar el sistema, particularmente si se detectan debilidades o si han cambiado algunas de las normas y prácticas profesionales.

CONSEJOS ÚTILES

Se propone que la firma de auditoría establezca políticas y procedimientos de seguimiento que deben incluir la consideración y evaluación objetivas de lo siguiente:

- El grado de cumplimiento con las políticas y procedimientos de control de calidad y la observancia de las normas profesionales y requerimientos reglamentarios y legales;
- La relevancia y adecuación de las políticas y procedimientos de control de calidad;
- La medida en que las políticas y procedimientos están actualizados y son congruentes respecto de los últimos pronunciamientos de la profesión;
- El control de calidad y la cultura de ética de la firma (incluyendo la confirmación por escrito del cumplimiento con políticas y procedimientos relacionados con la independencia);
- La efectividad de las actividades de formación y desarrollo profesional;
- La adecuación de los materiales de guía y los recursos técnicos que se ofrecen;
- Los procesos de inspección interna de la firma;
- El contenido, oportunidad y efectividad de las comunicaciones relativas a los problemas de control de calidad dirigidas al personal de la firma (incluyendo información sobre debilidades del sistema identificadas y medidas correctivas que deben tomarse, así como sugerencias para mejorar el sistema como resultado de las evaluaciones); y
- La determinación de la efectividad del seguimiento posterior a la terminación del proceso (por ejemplo, si se realizan oportunamente las modificaciones necesarias).

La firma de auditoría debe confiar en que cada socio y cada miembro de los empleados, a todos los niveles, siguen y hacen cumplir con las normas de calidad, de ética y las profesionales, así como las propias de la firma. Este seguimiento debe estar presente en cada aspecto del trabajo profesional. Los socios y los empleados que pueden tomar decisiones o supervisar el trabajo de otros tienen un mayor grado de responsabilidad.

Se sugiere que la firma también tenga en cuenta cualquier comentario que reciba de la inspección de su firma de auditoría por la corporación profesional pertinente o por organismo regulador de la profesión. Sin embargo, esto en ningún caso puede sustituir al programa de seguimiento interno de la propia firma.

Los mecanismos de seguimiento que la firma de auditoría puede usar incluyen los siguientes:

- Programas de educación y formación internos y externos;
- El requerimiento de que los socios y los empleados conozcan, entiendan y hagan cumplir con las políticas y procedimientos de la firma respecto de las revisiones de los encargos, las revisiones de control de calidad y las aprobaciones de los socios de los encargos;
- Una política que instruya a socios y empleados para no proporcionar ninguna información sobre los estados financieros del encargo a menos que se hayan obtenido todas las aprobaciones necesarias;

- Un sistema estándar de control de finalización de los encargos y emisión de informes, que indique que todas las aprobaciones necesarias, por tipo de encargo, función y persona responsable, se han efectuado;
- Instrucciones al socio del encargo y al revisor de control de calidad del encargo para que realicen seguimiento continuado de las aprobaciones adecuadas;
- Instrucciones a todos los socios y empleados para que notifiquen a la alta dirección de la firma cuando observen violaciones relevantes, o violaciones menores que se repitan, de las políticas o protocolos de la firma; y
- Evaluaciones del alcance y del enfoque de las revisiones periódicas de la firma que realicen tanto la corporación profesional como el ente regulador (si procede).

La decisión de contratar a un experto independiente para realizar el seguimiento, o de establecer un sistema interno de seguimiento, y sus términos de referencia, variará de una firma de auditoría a otra y dependerá del nivel de los recursos con que cuente la firma en el momento de la inspección y de su habilidad para llevar a cabo el programa de manera efectiva. Esta decisión la toma, por lo general, la persona a la que se haya dado autoridad para ello, en cada ciclo de inspección, mediante consultas a todos los socios.

En el caso de firmas de auditoría de reducida dimensión, esta función de seguimiento la pueden realizar profesionales externos, siempre que estén adecuadamente cualificados, o también la firma puede optar por contratar a otra firma con la que tenga una alianza.

Pirámide de Control de Calidad



Para ayudar a las firmas de auditoría en el proceso de seguimiento del sistema de control de calidad, el **Apéndice G** presenta consideraciones para los procedimientos de seguimiento.

6.2 Programa de Seguimiento

La responsabilidad del seguimiento de la aplicación de las políticas y procedimientos de control de calidad es independiente de la responsabilidad general del control de calidad de la firma. La finalidad del programa de seguimiento es ayudar a la firma de auditoría a obtener una seguridad razonable de que sus políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad interno son pertinentes, adecuados y operan de manera efectiva. El programa también tiene por objeto ayudar a asegurar el cumplimiento tanto de los requerimientos de la firma como de los legales y reglamentarios que sean aplicables.

Cada firma de auditoría implanta normas de control de calidad diseñando y poniendo en marcha un sistema de control de calidad interno suficiente para el tamaño y naturaleza de su firma y de sus encargos. Se sugiere que el sistema se diseñe de manera que aporte a la firma una seguridad razonable de que es improbable que ocurran incumplimientos importantes y/o recurrentes de las políticas y del control de calidad o que dichos incumplimientos pasen desapercibidos.

Para que el seguimiento sea efectivo, todos los socios y empleados deben cooperar con el inspector designado y reconocer que esta persona es una parte esencial del sistema de control de calidad. Es de particular importancia que los socios, el responsable de calidad y la dirección de la firma de auditoría apoyen y refuercen los comentarios y hallazgos del inspector. Cuando haya desacuerdos con los hallazgos del inspector, la firma aplicará su proceso de resolución de disputas según se describe en la Sección 5.5.

Se propone que el seguimiento del cumplimiento esté diseñado para proporcionar una evaluación objetiva de lo siguiente:

- Observancia de las normas profesionales y requerimientos reglamentarios y legales aplicables;
- Adecuación de los informes de los encargos a la evidencia obtenida en el trabajo realizado;
- Determinación de si se realizaron las consultas apropiadas y suficientes sobre asuntos difíciles o controvertidos;
- Determinación de si se cuenta con documentación suficiente y apropiada relativa al trabajo realizado; y
- Evaluación de si las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma se aplicaron adecuadamente.

6.3 Procedimientos de Inspección

El seguimiento del sistema de control de calidad interno de la firma se puede establecer un proceso continuo o periódico. Como parte del programa de seguimiento, la firma de auditoría inspeccionará varios encargos individuales, que pueden ser seleccionados sin previo aviso al equipo del encargo. Aunque es deseable seleccionar uno o más encargos finalizados y con informe emitido de cada socio en cada inspección, la firma puede optar por inspeccionar un

número de encargos cada año, asegurándose de que los archivos de cada socio se seleccionen de manera cíclica.

En ambos casos, la selección de los encargos individuales para su inspección se realizará de manera cíclica, por ejemplo, con un ciclo de inspección que no se extienda más de tres años.

Para asegurar una evaluación imparcial y objetiva de un encargo, las personas que formen parte del equipo del mismo o que estén a cargo de la RCCE no podrán actuar como inspectores del mismo encargo.

Tratándose de firmas de reducida dimensión, puede ser necesario que las mismas personas que diseñaron e implantaron las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma apliquen los procedimientos de inspección. Dichas personas estarán muy familiarizadas con los requerimientos de la firma, y estarán en una posición única para identificar áreas que puedan mejorarse. Alternativamente, la firma puede usar a las mismas personas que realizan la función de RCCE, siempre y cuando la persona que realiza la inspección de un archivo para fines de seguimiento no haya formado parte del equipo del encargo y no haya realizado una RCCE del archivo. En el caso de las inspecciones de los encargos, si no se dispone de recursos internos, otras fuentes de ayuda pueden ser otras firmas con las que la firma tenga una alianza, u organismos profesionales que ofrezcan este servicio.

Como alternativa, la firma puede llegar a acuerdos para compartir recursos con otras organizaciones para facilitar las actividades de seguimiento.

Las firmas de una red pueden optar por implantar el seguimiento a través de la red, si es que las firmas que forman parte de la red emplean políticas y procedimientos de seguimiento comunes. Sin importar cómo esté organizado dicho seguimiento, las políticas y procedimientos de la firma deben exigir que, anualmente, se informe a las personas apropiadas acerca del enfoque, alcance y resultados del seguimiento, y se debe notificar de inmediato las deficiencias identificadas en el sistema de control de calidad interno para que se tomen las medidas correctivas que procedan.

El diseño de la inspección puede verse afectado por muchos factores. La planificación del proceso de inspección generalmente incluye factores tales como:

- Dimensión de la firma;
- Naturaleza y complejidad de la actividad de la firma;
- Riesgos asociados con la base de clientes y tipo de servicios que se prestan en los encargos;
- Número de oficinas y ubicación geográfica de las mismas;
- Evaluación general del funcionamiento y cumplimiento de cada oficina (si procede);
- Resultados de inspecciones anteriores y de inspecciones externas realizadas por corporaciones profesionales o entidades reguladoras; y

- Grado de autoridad otorgado a los miembros, divisiones y oficinas de la firma.

La documentación de las inspecciones puede incluir:

- Una evaluación de la adhesión a las normas profesionales y requerimientos reglamentarios y legales aplicables;
- Los resultados de la evaluación de los elementos del sistema de control de calidad interno;
- Una evaluación acerca de si la firma ha aplicado adecuadamente las políticas y procedimientos de su sistema de control de calidad;
- Una evaluación acerca de si los informes de los encargos inspeccionados son adecuados a las circunstancias;
- Identificación de deficiencias, las razones subyacentes por las que surgieron, su efecto y la decisión de si se requiere tomar medidas, describiéndolas en detalle; y
- Un resumen de los resultados y conclusiones alcanzadas (que se entregue a la firma), con recomendaciones para tomar medidas correctivas o hacer los cambios necesarios.

Una mejor práctica es que los socios de los encargos (junto con otros miembros del personal adecuados) se reúnan para revisar el informe del seguimiento realizado, y decidir sobre las medidas correctivas y/o los cambios al sistema, funciones y responsabilidades, medidas disciplinarias, reconocimientos y otros asuntos que se determinen.

6.4 Informe de los Resultados del Seguimiento

La firma de auditoría debe informar a todos los socios de los encargos y demás empleados adecuados, incluyendo al director general de la firma o, si procede, al consejo directivo de socios, acerca de los resultados del proceso de seguimiento, por lo menos una vez al año, incluyendo la descripción detallada del proceso de seguimiento y sus conclusiones sobre el cumplimiento y efectividad generales de la firma de auditoría.

El informe debe incluir, cuando menos:

- Descripción de los procedimientos de seguimiento aplicados;
- Las conclusiones alcanzadas como resultado de aplicar los procedimientos de seguimiento; y
- Cuando proceda, una descripción de las deficiencias sistémicas, repetitivas, o significativas, junto con las medidas que se tomaron y cualquier otra medida que se haya recomendado para resolverlas.

CONSEJOS ÚTILES

Además de los alcances mencionados, la firma de auditoría puede pedir al inspector que se encargue de revisar otros asuntos relacionados con su sistema de calidad como parte del proceso de inspección. Deben tomarse en consideración, entre otros, los siguientes aspectos:

- El número y tipos de archivos inspeccionados;
- Comentarios generales basados en las inspecciones;
- Deficiencias comunes o áreas que deban mejorarse, junto con las razones subyacentes por las que surgieron;
- Revisión detallada de los asuntos que indiquen que es necesario revisar o actualizar el sistema de control de calidad o las guías relacionadas;
- Asuntos específicos que debe tratar el socio responsable del archivo (por ejemplo, cartas de manifestaciones que falten y otros por el estilo);
- Recomendaciones para establecer o mejorar políticas, y para establecer sistemas de control nuevos o reajustados, que aseguren que las políticas se aplican adecuadamente;
- Comentarios sobre la cultura de la firma respecto de asuntos de control de calidad, tanto a nivel de la alta dirección de la firma de auditoría como de los demás socios y empleados;
- Comentarios sobre el proceso de desarrollo profesional y de formación de la firma;
- Descripción general acerca de los actuales sistemas y políticas de control de calidad;
- Descripción general acerca del proceso de evaluaciones periódicas, incluyendo naturaleza, fecha y alcance del trabajo realizado y de las entrevistas llevadas a cabo ;
- Hallazgos, incluyendo políticas inadecuadas o que no concuerden con las normas en vigor, incidentes de incumplimiento importante de las políticas tanto a nivel de la firma como de los encargos y otros asuntos que se identifiquen; y
- Resumen de cambios en la profesión o en las normas profesionales aplicables que indiquen que es necesario efectuar revisiones al sistema de control de calidad o documentación relacionada, o que pronto lo será.

*Para ayudar a las firmas con el programa de seguimiento, se proporciona orientación en el **Apéndice H**, que puede usarse como base del informe del inspector.*

6.5 Evaluación, Comunicación y Corrección de las Deficiencias Identificadas

La **NCCI 1.49–.54** señala que:

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 realización 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 la finalidad 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.

Se sugiere que la firma establezca políticas y procedimientos que le permitan tratar todas las deficiencias que detecte el programa de seguimiento (excepto las que sean insignificantes o intrascendentes). La firma debe considerar si estas deficiencias indican fallos estructurales en el sistema de control de calidad o demuestran incumplimiento por parte de un socio o empleado en particular.

Los fallos estructurales generalmente se manifiestan como deficiencias frecuentes que se originan, sin que sean detectadas, entre distintos socios o empleados. Estos casos pueden requerir cambios en el sistema de control de calidad o en su documentación. El inspector debe comunicar estos cambios al socio o empleado responsable del sistema de control de calidad o de su documentación, para que puedan hacerse las correcciones oportunas.

La firma debe considerar las deficiencias significativas y adherirse a las normas profesionales y a los requerimientos reglamentarios y legales, en el caso de que haya emitido un informe de un encargo inadecuado, o el asunto del informe contenga un error o una inexactitud. En tal caso, la firma debería plantearse consultar a su abogado para evaluar las posibles implicaciones legales de la situación planteada.

Si se determina que las deficiencias son sistémicas o repetitivas, será necesario aplicar medidas correctivas de inmediato. En la mayoría de los casos, las deficiencias relacionadas con la independencia y los conflictos de intereses requerirán medidas correctivas inmediatas.

Además, el socio o empleado responsable de la formación y del desarrollo profesional debe revisar las deficiencias detectadas para determinar si, ofreciendo cursos o formación complementaria, pueden evitarse eficazmente algunos de los problemas que las ocasionan.

De acuerdo a lo que se indica en el **apartado A69 de la NCCI**, cuando se informe de las deficiencias identificadas a personas distintas de los correspondientes socios de los encargos, no es necesario que se identifique los encargos específicos de los que se trata, aunque en determinados casos pueda ser necesario para el adecuado cumplimiento de las responsabilidades de las personas afectadas.

6.5.1 Incumplimiento

El incumplimiento del sistema de control de calidad interno de la firma de auditoría es un asunto grave, particularmente cuando un socio o empleado rehúsa cumplir con las políticas de la firma intencionalmente.

Dado que el sistema de control de calidad se implanta para proteger el interés público, la firma debe tratar el incumplimiento intencional con transparencia y rigor. Para ello existen varias formas, incluyendo el establecimiento de un plan para mejorar la actuación de los socios y empleados de la firma, revisar su desempeño y reconsiderar las oportunidades de promoción y aumento de sueldo y, en última instancia, si fuera necesario, la finalización de la relación laboral o profesional.

El incumplimiento intencionado por parte de un socio es muy difícil de tratar. Cada firma debe establecer un procedimiento disciplinario para los socios, si es que este aspecto no se contempla ya en el acuerdo entre los socios ("acuerdo de socios") o en otro contrato que gobierne la relación entre los socios. El resultado final de este procedimiento es lograr que los socios y empleados cumplan con el sistema de control de calidad interno de la firma. Para asegurarse de que esto se logre, se sugiere que el procedimiento señale las consecuencias de no cumplir en el futuro con el sistema. También se sugiere que estas consecuencias sean más graves que las que se imponen al incumplimiento corriente, para que quede claro que no se tolerará este tipo de conducta.

En algunas circunstancias, puede resultar adecuado establecer un régimen de supervisión temporal para los socios o empleados que tenga dificultades para cumplir con el sistema de control de calidad. Tal régimen podría incluir pedir a otro socio que revise el trabajo realizado, o pedir al inspector que evalúe el trabajo antes de emitir el informe del encargo. Una alternativa sería restringir los tipos de trabajo que estos socios o empleados puedan desarrollar, por ejemplo, restringir, temporal o permanentemente, su participación en encargos de entidades complejas o de gran dimensión.

6.6 Quejas y Denuncias

La **NCCI 1.55–.56** señala que:

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).

Las quejas y denuncias (particularmente las que se refieren a la falta de diligencia profesional debida en el trabajo realizado para el cliente, la violación de la privacidad o la confidencialidad, los conflictos de intereses, o cualquier forma de discriminación o acoso por parte de los socios o empleados entre sí, o hacia los clientes) son asuntos graves. Además de los mecanismos de solución de disputas que señala la Sección 5.5 de la Guía, el socio responsable de dichos asuntos debería considerar seriamente notificarlo a la compañía aseguradora de las responsabilidades profesionales de la firma, y/o consultar a su abogado. Si tuviera dudas, también podría consultar a otros socios, al asesor del organismo profesional, o a otros colegas de profesión de su confianza.

CONSEJOS ÚTILES

Es aconsejable que la firma de auditoría considere todas las funciones necesarias para gestionar las quejas y denuncias, por ejemplo:

- Contar con políticas sobre quejas y denuncias;
- Recibir todos los informes y comunicaciones que se relacionen con quejas y denuncias;
- Proporcionar orientación y consulta sobre asuntos que se relacionen con quejas y denuncias a quienes ocupen puestos de supervisión;
- Documentar estos asuntos, incluyendo la recepción de la queja, los hallazgos de la investigación y el resultado final;
- Dar respuesta a quien haya presentado la queja o denuncia; y
- Llevar a cabo o supervisar todas las investigaciones.

Las políticas de la firma deben contemplar políticas y procedimientos para gestionar diversos tipos de quejas y denuncias, incluyendo:

- Quejas de que el trabajo realizado no cumple con las normas profesionales ni con los requerimientos reglamentarios y legales;
- Quejas de incumplimiento del sistema de control de calidad interno de la firma; y
- Quejas de que el diseño o el proceso de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma es deficiente.

La investigación de dichos asuntos debe asignarse a un socio que tenga suficiente experiencia y la debida autoridad. Pero si resulta que éste socio responsable también se encuentra afectado por una queja sobre un encargo en particular, debe nombrarse un sustituto para que termine la investigación.

Se sugiere que cuando se reciban quejas de clientes o terceros, se les dé prioridad de acuerdo a su importancia. Generalmente, esto incluye una comunicación inicial de acuse de recibo de la queja, junto con el compromiso de que se prestará la debida atención al asunto y una explicación de que, después de haberla investigado debidamente, se dará una respuesta.

Un proceso adecuadamente definido debe establecer con claridad los procedimientos que deben seguir todos los socios y empleados en caso de que surja una queja o denuncia y a quién debe referirse el asunto internamente. Los resultados de este proceso por lo general se documentan junto con la respuesta. Se propone que, cuando menos, estos procedimientos incluyan:

- Determinar claramente los hechos que han originado la queja una vez que se hayan realizado las entrevistas y/o se hayan inspeccionado los documentos significativos;
- Determinar si, conforme a las leyes, reglamentos, normas profesionales y políticas de la firma (cuando proceda) se ha producido un incumplimiento, la naturaleza y alcance del incidente y sus consecuencias;

- Después de consultar con las personas adecuadas dentro de la firma, requerir que se consulte a los abogados y, si procede, contratarlos;
- Elaborar un informe de hallazgos, incluyendo las recomendaciones que se consideren oportunas; y
- Dar respuesta a quien haya presentado la queja o denuncia.

En el caso de firmas de auditoría de reducida dimensión, debe considerarse la contratación de un consultor externo para gestionar estos asuntos. Sin embargo, la política de estas firmas de reducida dimensión puede ser muy sencilla y directa, en la que se señale que la firma considerará el asunto adecuadamente y con seriedad, de manera imparcial, responsable y respetuosa, y tomará las medidas apropiadas, incluyendo, si fuera necesario, la contratación de un tercero independiente para gestionar la queja, buscar asesoría legal e informar a la aseguradora de responsabilidades profesionales si se considera necesario.

El proceso no será efectivo a menos que todos los socios y empleados se sientan con la libertad de presentar sus reservas sin temor a represalias.

Ejemplo ilustrativo de objetivo, políticas y procedimientos relacionados con el seguimiento del sistema de calidad de la firma.

Objetivo:

El objetivo del elemento del sistema de control de calidad correspondiente al seguimiento es proporcionar a la firma una seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente. El proceso de seguimiento incluye el examen y la evaluación continuados acerca de lo apropiado de su diseño, de la efectividad con la que opera el sistema de control de calidad de la firma, y del cumplimiento de la firma de sus políticas y procedimientos de control de calidad.

XXX Auditores satisface este objetivo estableciendo y manteniendo las políticas y procedimientos que se describen en los párrafos siguientes.

Política 1:

La firma asigna la responsabilidad del proceso de seguimiento, incluida su ejecución, a un socio o a un profesional competente en la materia.

XX Auditores implementa esta política a través de los siguientes procedimientos.

Procedimientos:

- *Designando a un socio o a un profesional sénior de la firma como responsable del seguimiento de su sistema de calidad, incluyendo la comprobación de que las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma son pertinentes y adecuados. Los aspectos a considerar incluyen los siguientes:*
 - *Cambios producidos en los estándares profesionales y otros requerimientos regulatorios aplicables a la actividad de la firma.*
 - *Resultados de las inspecciones realizadas en la firma, tanto las que se realizan como parte del proceso de seguimiento del sistema de calidad de la firma como las que realiza la corporación profesional o el organismo regulador competente.*
 - *Revisión de las quejas y demandas recibidas en contra de la firma o de su personal.*
- *Evaluando si los socios y el personal de la firma han sido adecuadamente informados de sus responsabilidades respecto del cumplimiento de los estándares de calidad de la firma en la realización de sus tareas.*
- *Identificando la necesidad de:*
 - *Revisar las políticas y procedimientos relacionados con los otros elementos del sistema de calidad en el caso de que no sean efectivos o su diseño no sea adecuado.*
 - *Mejorar el grado de cumplimiento de las políticas y procedimientos relacionados con los otros elementos del sistema de calidad.*

Política 2:

...

Procedimientos:

- ...
- ...

7. Documentación

Finalidad del Capítulo	Referencia Primaria
Orientar acerca de los requerimientos de documentación de la firma de auditoría, tanto a nivel del encargo (incluyendo la revisión de control de calidad del encargo) como del sistema de control de calidad interno de la firma.	Documentación de la revisión de control de calidad del encargo: NCCI 1.42 Documentación del encargo: NCCI 1.45–.47 Documentación del sistema de control de calidad de la firma: NCCI 1.57–.59

7.1 Descripción general

La **NCCI 1.42** señala que:

Documentación de la Revisión de Control de Calidad del Encargo (RCCE)

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.

La **NCCI 1.45–.47** señala que:

Finalización de la Compilación de los Archivos Finales 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)

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.

La **NCCI 1.57–.59** señala que:

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.

7.2 Documentación de las Políticas y Procedimientos de la Firma de Auditoría (documentación del sistema de calidad de la firma)

La firma de auditoría debe desarrollar políticas y procedimientos que establezcan el nivel y el alcance de la documentación requerida en todos los encargos y para uso general de la firma (tal como lo establecen el manual de la firma y/o las plantillas de metodología para la realización de los encargos). También debe establecer políticas y procedimientos que exijan la debida documentación para proporcionar evidencia del funcionamiento de cada elemento de su sistema de control de calidad.

Estas políticas aseguran que la documentación es suficiente y adecuada para proporcionar evidencia de:

- La observancia de cada uno de los elementos del sistema de control de calidad de la firma; y

- El soporte para cada informe de un encargo que se emita, conforme a normas profesionales y de la firma y a los requerimientos regulatorios y legales, junto con la evidencia de que la RCCE se terminó en la fecha del informe o con anterioridad.

A menudo, las políticas están contenidas en los manuales de metodología de la firma para realizar los encargos, en la forma de comunicaciones estandarizadas, cuestionarios, listados de verificación y memorandos estandarizados. Esta práctica funciona bien para asegurar la aplicación congruente de los elementos del sistema de control de calidad tanto a nivel de la firma como del encargo específico.

De acuerdo a lo que se indica en los apartados A73, A74 y A75 de la NCCI, 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.

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.

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.

En cuanto a la indicación de la NCCI de conservar la documentación durante un periodo suficiente para permitir realizar los procedimientos de seguimiento del sistema de calidad, debe tenerse en cuenta los ciclos de inspección establecidos por la firma (se recomiendan ciclos máximos de tres años).

Se sugiere establecer un **procedimiento** documentado en el que se describan las disposiciones tomada por la firma de auditoría **para controlar la documentación**, tanto interna como externa, y los registros.

Los documentos requeridos por el SCCI deben controlarse. Los registros son un tipo especial de documento (proporcionan evidencia de la conformidad con los requerimientos así como de la operación eficaz del SCCI).

Se sugiere establecer un procedimiento que defina los **controles** necesarios para:

- a) Aprobar los documentos antes de su emisión,
- b) Revisar y actualizar los documentos cuando sea necesario y aprobarlos nuevamente,
- c) Asegurarse de que se identifican los cambios y el estado de la versión vigente de los documentos (p.ej. con un sombreado del párrafo modificado, un cambio en el tipo de letra, o la indicación de la naturaleza del cambio en una hoja del documento),
- d) Asegurarse de que los documentos permanecen legibles y fácilmente identificables,
- e) Asegurarse de que los documentos de origen externo (contratos, etc.) que la firma determina que son necesarios para la operación del SCCI, se identifican y se controla su distribución,
- f) Prevenir el uso no intencionado de documentos obsoletos (establecer disposiciones para que sea retirada), y aplicarles una identificación adecuada en el caso de que se mantengan por cualquier razón.
- g) Asegurarse que el personal afectado por la documentación tenga disponible aquella que es de aplicación, actualizada y a mano.

La documentación puede presentarse en cualquier tipo de medio, no solo en papel, y es aconsejable que, en caso de que se utilice soporte informático, se establezcan las disposiciones necesarias para su control (p. ej. realización de copias de seguridad, establecimiento de claves de acceso, implantación de medidas de protección contra virus informáticos, etc.).

También cabe resaltar la importancia de establecer disposiciones relacionadas con el archivo, conservación y entrega de documentación de especial relevancia, como pueden ser los papeles de trabajo de los encargos. Por ejemplo:

- Condiciones de conservación relativas a humedad, medidas contra el fuego, etc., para evitar la pérdida de información por el deterioro o la destrucción del papel.
- Implantación de medidas de protección contra virus y realización de copias de seguridad de los registros que se encuentren informatizados.
- Restricción de accesos a los archivos físicos e informáticos para asegurar la confidencialidad de los archivos de los encargos.

7.3 Documentación del Encargo

Las políticas de la firma de auditoría deben proporcionar procedimientos establecidos formalmente para la compilación final del archivo del encargo oportuna (es decir, el plazo no debería ser superior a 60 días desde la fecha del informe de auditoría). Si se emiten dos o más informes respecto del mismo asunto, se sugiere que la política de la firma indique que los límites de tiempo para la compilación del archivo del encargo sean tales que cada informe se trate como si fuera un encargo separado.

Debe conservarse la documentación por un tiempo suficiente que permita a aquellos que aplican los procedimientos de seguimiento evaluar el grado de cumplimiento de la firma con su sistema de control de calidad interno, así como las necesidades de la firma que establezcan las normas profesionales, la ley o los reglamentos aplicables.

Al considerar la documentación del encargo, la firma de auditoría también debería establecer políticas globales que requieran una organización y clasificación congruente del archivo del encargo. Esto permitirá una serie de eficiencias, incluyendo una fácil identificación de las secciones dentro del archivo, una mejor accesibilidad para todos los niveles de revisores del archivo, y consistencia en el enfoque de la finalización de los archivos para todos los miembros de la firma. Desde la perspectiva de control de calidad, también ayudará en el proceso de asegurar que se hayan incluido las aprobaciones y referencias cruzadas pertinentes, así como la localización de las notas de revisión.

La documentación del archivo se debe organizar en divisiones coherentes de trabajo utilizando un sistema de clasificación. A medida que se produce cada pieza de la documentación del archivo, se le proporciona una referencia única que liga directamente con el índice general del archivo.

La **NIA 230 “Documentación de Auditoría”** trata de la responsabilidad que tiene el auditor de preparar la documentación de auditoría correspondiente a una auditoría de estados financieros. Incluye un anexo en el que se enumeran otras NIA que contienen requerimientos específicos de documentación y orientaciones al respecto.

CONSEJOS ÚTILES

La firma de auditoría debe determinar cuáles son los requerimientos de documentación del encargo que deben satisfacerse a fin de demostrar que se ha cumplido con los requerimientos profesionales, reglamentarios y legales aplicables. Se sugiere tener en cuenta lo siguiente:

- Listado de verificación o memorando de la planificación del encargo;
- Asuntos significativos que se hayan identificado con respecto a los requerimientos de ética (incluyendo la demostración de su cumplimiento);
- Cumplimiento con los requerimientos de independencia y documentación de cualesquiera discusiones respecto de estos temas;
- Conclusiones alcanzadas respecto de la aceptación y continuidad de la relación con el cliente;
- Procedimientos aplicados para evaluar el riesgo de errores materiales debidos a fraude o error en los estados financieros y a nivel de las aserciones de la dirección;
- Naturaleza, momento y alcance de los procedimientos aplicados en respuesta a los riesgos evaluados, incluyendo resultados y conclusiones;
- Naturaleza, alcance de las consultas y conclusiones resultantes;
- Todas las comunicaciones enviadas y recibidas;
- Resultados de la RCCE finalizada en la fecha del informe o con anterioridad;
- Confirmación de que no hay asuntos sin resolver que hubieran llevado al revisor a pensar que los juicios significativos realizados y las conclusiones alcanzadas no eran adecuados;
- Conclusión de que se ha obtenido y evaluado evidencia de auditoría suficiente y apropiada, que respalda el informe que se emita; y
- Cierre del archivo, incluyendo las debidas aprobaciones.

7.4 Documentación de la Revisión de Control de Calidad del Encargo

El uso de un listado estándar de verificación de la RCCE servirá para documentar que la revisión se ha llevado a cabo. Este listado puede incluir evidencia que lo soporte o referencias cruzadas, con las que se manifieste que:

- Socios y empleados adecuadamente cualificados aplicaron los procedimientos requeridos para una RCCE (en el caso de un encargo de auditoría, **NIA 220.25 (a)**);
- La revisión se terminó en la fecha del informe del encargo, o con anterioridad (en el caso de un encargo de auditoría, **NIA 220.25 (b)**);
- El revisor del control de calidad del encargo no observó asuntos no resueltos que le hubieran llevado a pensar que los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y sus conclusiones no fueron adecuadas (en el caso de un encargo de auditoría, **NIA 220.25 (c)**).

7.5 Acceso a los Archivos y su Conservación

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

La norma de control de calidad y, por lo general, la normativa legal y profesional, requieren que se cuente con políticas y procedimientos diseñados para mantener la confidencialidad, custodia segura, integridad, accesibilidad y recuperación de la documentación de los encargos.

Estas políticas deben contemplar los distintos requerimientos de conservación establecidos en los estatutos y disposiciones legales, con el fin de asegurar que la documentación del encargo se conserve por un tiempo suficiente para las necesidades de la firma y para cumplir con las normas y las leyes locales.

Las políticas deben señalar que todos los papeles de trabajo, informes y otros documentos que elabore la firma, incluyendo los papeles de trabajo elaborados por el cliente, son confidenciales y deben protegerse contra el acceso no autorizado.

Las políticas y procedimientos también deben incluir la protección y seguridad de los archivos de los papeles de trabajo durante el trabajo de campo. Éstos deben incluir instrucciones para el personal en cuanto al uso adecuado de ordenadores portátiles, que son susceptibles de daños, robo o pérdida, fallos del disco duro o accidentes. Los procedimientos de copiado de la información ("*backup*") deben enfocarse a estas amenazas a fin de minimizar la pérdida parcial o total del trabajo realizado, así como proteger la información del cliente.

Es aconsejable que la firma también exija al socio del encargo que apruebe todas las solicitudes externas para revisar los papeles de trabajo y que no se entregue ningún documento hasta que se obtenga esta aprobación.

En caso de litigio o posible litigio, o de algún procedimiento regulatorio o administrativo, se sugiere no entregar papeles de trabajo sin haber obtenido el consentimiento del abogado de la firma de auditoría.

A efectos de la aplicación del requerimiento 46, la NCCI indica que se atenderá al contenido del artículo 25 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

El **artículo 25 del TRLAC** establece el deber de secreto y acceso a la documentación:

1. El auditor de cuentas firmante del informe de auditoría, la sociedad de auditoría así como los socios de esta, los auditores de cuentas designados para realizar auditorías en nombre de la sociedad de auditoría y todas las personas que hayan intervenido en la realización de la auditoría estarán obligados a mantener el secreto de cuanta información conozcan en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas,...

2. No obstante lo anterior, y sin perjuicio de lo que se establezca en las cláusulas del contrato de auditoría podrán, en todo caso, acceder a la documentación referente a cada auditoría de cuentas, quedando sujetos a la obligación establecida en el apartado anterior:

- a) El ICAC, tanto en el ejercicio de sus funciones de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, como a efectos de la cooperación internacional.
- b) Quienes resulten designados por resolución judicial.
- c) Quienes estén autorizados por ley.
- d) El Banco España, la CNMV y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como los órganos autonómicos competentes en materia de supervisión y control de las entidades aseguradoras, exclusivamente a los efectos del ejercicio de las competencias relativas a las entidades sujetas a su supervisión y control, en caso especialmente graves...
- e) Las corporaciones representativas de los auditores de cuentas a los exclusivos efectos de verificar la observancia de las prácticas y procedimientos internos de actuación de sus miembros en el ejercicio de su actividad de auditoría de cuentas.
- f) Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría,...en el supuesto de sustitución de auditor.
- g) Las autoridades competentes de los Estados miembros de la UE...

La **NTA sobre “relación entre auditores”**, publicada mediante Resolución de 27 de junio de 2011 por ICAC, ha sido elaborada en sustitución de la anterior para adaptarse a los cambios introducidos en el TRLAC en relación con los criterios de actuación del auditor en las siguientes circunstancias:

- a) Que otros auditores habilitados por la legislación del país donde desarrollen su actividad realicen trabajos de auditoría sobre las cuentas anuales de entidades participadas por aquella cuyas cuentas anuales individuales o consolidadas son objeto de examen.
- b) Que se produzca un cambio de auditores y que por tanto la auditoría de las cuentas anuales anteriores haya sido efectuada por otros auditores independientes.
- c) Que el trabajo se realice conjuntamente por más de un auditor independiente, emitiendo un informe conjuntamente firmado por todos.
- d) Que requiera la colaboración de otro auditor para que le preste su ayuda temporal para la realización de procedimientos concretos en orden a obtener un mejor aprovechamiento de recursos técnicos, humanos, económicos o combinaciones de los mismos.

Asimismo, esta NTA se adapta a lo que se prevé, sobre estas cuestiones, en las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) emitidas por IFAC.

La Comisión Técnica del ICJCE ha preparado la “**Guía de actuación 8 (revisada) – Guía de actuación ante solicitudes de acceso a papeles de trabajo referentes a encargos de auditoría de cuentas**” emitida en noviembre de 2011.

La solicitud de acceso a papeles de trabajo del auditor puede provenir de diversos agentes o personas, no siendo siempre posible permitir dicho acceso, o permitirlo sin adoptar determinadas cautelas, a la vista de diversas consideraciones tanto de carácter legal como de gestión de riesgos. En este sentido, se hace necesario analizar aspectos tales como el objetivo e intención de uso de los resultados del acceso, la naturaleza de la información solicitada o los derechos legales del solicitante, entre otros. Por otra parte, es necesario tener presente de forma permanente que el auditor está sujeto al deber de secreto de cuanta información conozca, de acuerdo con el contenido de la normativa de Auditoría de Cuentas, así como que la documentación de la que dispone el auditor como evidencia de su trabajo puede contener numerosos datos que están protegidos por la Ley Orgánica de Protección de Datos.

Algunas de las situaciones en las que se solicita al auditor que dé acceso a sus papeles de trabajo a otros auditores o a terceros están previstas, normalmente, por la normativa reguladora de la actividad de auditoría en vigor en España o por legislación específica. Sin embargo, otras situaciones (acceso solicitado por alguien que no actúa como auditor) no están previstas en ninguna norma y conceder dicho acceso podría vulnerar los deberes del auditor antes mencionados o suponer un elevado riesgo adicional para el mismo.

La guía revisada contempla las diversas situaciones y establece una posición recomendada en cada una de ellas respecto a si el auditor podría o no conceder acceso a sus papeles de trabajo.

El documento se encuentra disponible en la página web del Instituto, www.icjce.es.

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 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.

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 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.

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 las referencias cruzadas en los papeles de trabajo 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.

La Comisión Técnica del ICJCE ha preparado la “**Circular E29/2010 - Conservación de papeles en versión electrónica**” emitida en octubre de 2010.

En la actualidad, y cada vez en mayor grado, los auditores trabajan en entornos informatizados en los que predomina la utilización de procedimientos de auditoría automatizados, así como el desarrollo de herramientas informáticas diseñadas de manera específica para la planificación y ejecución de las auditorías cuyo producto final son papeles de trabajo, en su mayoría, en formato electrónico. Asimismo, cada vez es más frecuente que el auditor obtenga evidencia de auditoría en soporte electrónico, tema que ha sido objeto de desarrollo en la “Circular E04-2010 - Evidencia de auditoría en formato electrónico” emitida por el propio ICJCE.

Como consecuencia de lo anterior, una vez finalizada la auditoría es probable que una parte de los papeles de trabajo incluyendo la evidencia de auditoría, existan en versión electrónica. Asimismo, puede darse que parte de los papeles de trabajo o evidencia de auditoría estén soportados únicamente en forma escrita o en documentación original cuyo soporte no es electrónico. En este sentido y en relación con estos últimos, por razones de eficiencia, coste o, incluso, seguridad puede resultar de interés conservar el menor volumen posible de documentación en papel, ello haría necesario que el auditor determinara qué documentación debe conservarse necesariamente en su versión original en papel y cuál podría sustituirse por una versión electrónica o escaneada del mismo. Adicionalmente, en cuanto a dichas versiones electrónicas o escaneadas, sería pertinente determinar qué controles o consideraciones adicionales son necesarios para que sigan constituyendo una documentación adecuada de la auditoría.

Cabe mencionar que ni la LAC ni su reglamento de desarrollo contienen precisión alguna respecto del soporte (papel o electrónico) en el que debe custodiarse la documentación referente a la auditoría de cuentas.

El documento concluye que, a falta de una regulación específica sobre cómo debe observarse el deber de custodia que el artículo 24 del TRLAC impone a auditores de cuentas y sociedades de auditoría, la regla general debe ser la conservación de la documentación referente al trabajo realizado en el formato original en el que hubiera sido emitida. Ahora bien, esta regla general no impide el proceso de digitalización de los documentos escritos que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones reflejadas en el informe de auditoría, siempre que tales documentos carezcan de signos externos de identificación y el auditor establezca políticas y procedimientos diseñados para preservar la confidencialidad, la custodia segura, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación de los encargos. Por el contrario, no debe sustituirse la custodia de un documento en papel con firmas manuscritas por la reproducción electrónica del mismo, ante las garantías de autenticidad que las mismas proporcionan.

El documento se encuentra disponible en la página web del Instituto, www.icjce.es.

7.5.2 Conservación de la documentación del encargo

El tiempo mínimo para conservar los papeles de trabajo y los archivos de clientes existentes se determinará en base a los requerimientos fiscales y legales de la jurisdicción local. Puede ser necesario conservar ciertos materiales por más tiempo, dependiendo de las necesidades del cliente, el riesgo y consideraciones legislativas o legales. La política de la firma debe señalar el número de años (generalmente, no menos de cinco años) para conservar los papeles de trabajo y también lo hará para los siguientes tipos de archivos:

- Archivos permanentes
- Archivos de impuestos
- Estados financieros e informes
- Correspondencia

La política también debe señalar el período mínimo de conservación de los papeles de trabajo y los archivos de antiguos clientes, que por lo general, no debe ser inferior a cinco años a partir de la fecha del informe del auditor, o de la fecha del informe del auditor del grupo, si ésta es posterior.

Para mayor orientación sobre la conservación de archivos, se debe consultar la legislación fiscal local, la legislación corporativa y otras leyes.

A los efectos de la aplicación del **requerimiento 47**, la NCCI indica que se atenderá al contenido del artículo 24 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

El **artículo 24 del TRLAC** establece el deber de conservación y custodia, señalando que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría conservarán y custodiarán durante el plazo de 5 años, a contar desde la fecha del informe de auditoría, la documentación referente a cada auditoría de cuentas realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe.

Adicionalmente, el **artículo 58 del RLAC** establece que, en caso de existir reclamación, juicio o litigio en relación con el informe de auditoría,...el plazo se extenderá hasta la resolución o sentencia firme, o finalización del procedimiento, o hasta que hayan transcurrido cinco años desde la última comunicación o intervención del auditor de cuentas en relación con el conflicto en cuestión.

Durante los plazos indicados los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría serán responsables de adoptar las medidas necesarias para la salvaguarda y conservación de la documentación referente a cada trabajo de auditoría de cuentas.

Dicho artículo 58 del RLAC también establece que la pérdida o deterioro de la documentación referente a cada auditoría deberá ser comunicada al ICAC, así como sus razones, en un plazo de diez días a contar desde que se produzca dicha circunstancia.

Entre los procedimientos adoptados por una firma de auditoría para la conservación de la documentación de los encargos, se incluyen los que permiten cumplir el requerimiento 47 de la NCCI 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.

Se sugiere conservar un registro permanente, accesible, de todos los archivos de los encargos almacenados fuera de la oficina, y cada contenedor de almacenaje debe estar adecuadamente etiquetado para su fácil identificación y recuperación. También se sugiere que el socio responsable de la administración de la oficina apruebe la destrucción de cualesquiera archivos y mantenga registros permanentes de todos los materiales destruidos.

Las **NTA de ejecución del trabajo**, en su apartado de **Documentación**, indican que los papeles de trabajo pertenecen al auditor.

Apéndice A

A1. Declaración anual de Independencia del Socio y Empleados [Ejemplo ilustrativo]

[Membrete de la firma de auditoría²]

[Fecha]

[Dirigido a la firma de auditoría]

Declaración de Independencia³

Confirmando que, a mi leal saber y entender, conozco, entiendo y cumplo con las políticas y procedimientos de la firma de auditoría relativos a la independencia que se encuentran contenidos en el Manual del Sistema de Control de Calidad Interno de la firma de auditoría, y con la normativa legal relativa a los requerimientos de ética e independencia que se recogen en los artículos 6.3 y 12 a 21 del RD Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el TRLAC, y en los artículos 19 y 43 a 54 del Reglamento que lo desarrolla, [con excepción de los asuntos que se indican en el Anexo B], en relación con el listado de clientes de la firma de auditoría adjunto a esta carta en el Anexo A. El periodo confirmado comprende desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que corresponden las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados, hasta la fecha en que se finalice el trabajo de auditoría correspondiente.

Igualmente manifiesto que, en caso de sobrevenir alguna circunstancia que significara una variación respecto del contenido de esta declaración o un incumplimiento o amenaza a la independencia que llegue a mi conocimiento, lo notificaré con prontitud a la persona responsable de ética e independencia de la firma de auditoría.

Firma:

Nombre:

Categoría:

Fecha⁴:

² Incluye las definiciones del artículo 2, apartados 3 y 4 del TRLAC, es decir, al auditor de cuentas y a la sociedad de auditoría.

³ Se sugiere que la confirmación escrita del cumplimiento de las políticas y procedimientos relativos a la independencia de todo el personal de la firma de auditoría que deba ser independiente, se obtenga al inicio de cada ejercicio operativo (probablemente en septiembre /octubre), de forma que la información obtenida pueda ser tenida en cuenta para el proceso de planificación de la asignación de equipos a los encargos.

⁴ Se sugiere que la fecha de la declaración anual sea la misma para todo el personal, excepto para las incorporaciones durante el ejercicio, en cuyo caso la fecha de inicio del periodo confirmado coincidirá con la de la incorporación a la firma de auditoría.

Anexo A

Independencia del Socio y Empleados [Ejemplo ilustrativo]

Listado de clientes de la firma de auditoría a efectos de la declaración anual de independencia

Entidad ⁵	CIF	Accionistas	Administradores	Responsables económicos /administrativos

⁵ En caso de pertenecer a una red, deben incluirse las entidades auditadas por las firmas de la red. Adicionalmente, las menciones a la entidad auditada se extenderán a aquellas otras entidades con las que, en algún momento desde el inicio del ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados hasta la fecha del informe de auditoría, esté vinculada directa o indirectamente mediante la existencia de una relación de control de las contempladas en el artículo 42 del Código de Comercio, mediante la existencia de una misma unidad de decisión al estar controladas la entidad auditada y las otras entidades por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, o mediante la existencia de influencia significativa, en los términos previstos en el artículo 47 del Código de Comercio. O exista control conjunto.

Anexo B

Independencia del Socio y Empleados [Ejemplo ilustrativo]

Listar y explicar brevemente la naturaleza de todos los asuntos que a su leal saber y entender puedan afectar la independencia. Al elaborar esta lista, consulte la normativa legal relativa a los requerimientos de ética e independencia que se recoge en los artículos 6.1 y 12 a 21 del RDL 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el TRLAC, y en los artículos 19 y 43 a 54 del Reglamento que lo desarrolla⁶.

El socio del encargo revisará cada asunto. Tal vez sea necesario proporcionar más información para determinar qué hacer, si fuera el caso.

Deben documentarse por completo todas las decisiones y las acciones a seguir.

Descripción de la amenaza o incompatibilidad identificada	Indicar cómo puede estar afectada la independencia	Salvaguarda adecuada que debe aplicarse (si procede) para eliminar o reducir las amenazas a un grado aceptablemente bajo

⁶ La normativa legal relativa a los requerimientos de ética e independencia que se recoge en los artículos 6.1 y 12 a 21 del RGL 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el TRLAC, y en los artículos 19 y 43 a 54 del Reglamento que lo desarrolla, se incluyen en el Anexo I, posterior.

Apéndice A

A2. Evaluación de la posición de Independencia a nivel de cliente y encargo **[Ejemplo ilustrativo]**

[Membrete de la firma de auditoría⁷]

[Fecha]

[Dirigido a la firma de auditoría]

Declaración de Independencia⁸

Cliente: XXXX

Encargo: XXXX

Confirmando que, a mi leal saber y entender, y para el cliente y encargo indicados anteriormente, conozco, entiendo y cumplo con las políticas y procedimientos de la firma de auditoría relativos a la independencia que se encuentran contenidas en el Manual del Sistema de Control de Calidad Interno de la firma de auditoría, y con la normativa legal relativa a los requerimientos de ética e independencia que se recoge en los artículos 6.3 y 12 a 21 del RD Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el TRLAC, y en los artículos 19 y 43 a 54 del Reglamento que lo desarrolla⁹ [y he utilizado el cuestionario de ayuda para la verificación de la independencia adjunto, como herramienta de apoyo para realizar este análisis] [con excepción de los asuntos que se indican a continuación].

Los factores que pueden crear amenazas a la independencia se pueden clasificar en las siguientes categorías:

A) Interés propio: por la existencia de un conflicto financiero o de otro tipo, incluido el motivado por la existencia de relaciones o intereses económicos comunes.

a) Autorevisión: por la necesidad de llevar a cabo en la realización del trabajo de auditoría procedimientos que supongan revisiones o evaluaciones de resultados, juicios o criterios emitidos anteriormente por el auditor en relación con datos o información que la entidad

⁷ Incluye las definiciones del artículo 2, apartados 3 y 4 del TRLAC, es decir, al auditor de cuentas y a la sociedad de auditoría.

⁸ Se sugiere que la evaluación del cumplimiento de las políticas y procedimientos relativos a la independencia de todo el equipo de trabajo asignado al encargo y de la firma de auditoría se obtenga en la fase inicial de la planificación del trabajo.

⁹ La mencionada normativa legal se adjunta en el Anexo I.

auditada consideró al tomar decisiones con efecto en la información financiera contenida en las cuentas, documentos o estados auditados.

c) Abogacía: por el mantenimiento de una posición a favor o en contra de la entidad auditada, incluida la que pudiera mantenerse en relación a terceros.

d) Familiaridad o confianza: por la influencia y proximidad excesiva derivada de las características, condiciones y circunstancias de la relación con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada.

e) Intimidación: por la posibilidad de ser disuadido o condicionado por presiones inapropiadas causadas por la entidad auditada.

En particular, confirmo que (considerando mi categoría profesional):

- No tengo condición de cargo directivo o de administración, ni desempeño puestos de empleo o de supervisión interna en la entidad auditada, ni tengo otorgado a mi favor apoderamiento alguno con mandato general por la entidad auditada.
- No tengo interés financiero directo o indirecto en la entidad auditada, que sea significativo para cualquiera de las partes.
- No tengo vínculos familiares próximos (los indicados en el art. 13 c) del TRLAC) con los empresarios, los administradores o los responsables del área económico-financiera de la entidad auditada.
- No realizamos la llevanza material o preparación de estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada
- No realizamos servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas y que conlleven un grado significativo de subjetividad.
- No prestamos servicios de auditoría interna ni servicios de abogacía a la entidad auditada (salvo que se cumplan determinadas premisas),
- Los honorarios derivados de la prestación de servicios a la entidad auditada no constituyen un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales de la firma de auditoría, considerando la media de los tres últimos años.
- No prestamos servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera, utilizados para generar los datos que integran los estados financieros de la entidad auditada (salvo que se cumplan determinadas premisas),

Las menciones a la entidad auditada se extienden a aquellas otras entidades con las que esté vinculada directa o indirectamente.

Las menciones a la firma de auditoría se extienden a los familiares próximos del auditor firmante del informe de auditoría, a los socios de la firma de auditoría, a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que exista vinculación directa o indirecta, así como a las personas con capacidad para influir en el resultado final de la auditoría, y a otras personas o entidades que pertenecen a la red de la firma de auditoría.

El periodo confirmado comprende desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que corresponden las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados, hasta la fecha en que se finalice el trabajo de auditoría correspondiente.

Igualmente manifiesto, que en caso de sobrevenir alguna circunstancia que significara una variación respecto del contenido de esta declaración, o un incumplimiento de la independencia que llegue a mi conocimiento, notificaré con prontitud a la persona responsable de la independencia de la firma de auditoría.

Firmado por los miembros del equipo de trabajo:

Categoría: Supervisor	Categoría: Jefe de equipo	Categoría: Auditor 1/2
Nombre:	Nombre:	Nombre:
Fecha:	Fecha:	Fecha:
Firma:	Firma:	Firma:
Excepciones:	Excepciones:	Excepciones:

Como responsable del encargo, confirmo que se han aplicado los procedimientos establecidos por la firma de auditoría para la identificación de amenazas y que para este encargo no se ha detectado la existencia de relaciones financieras, económicas, laborales, familiares, o de otra índole, incluidos servicios distintos del de auditoría proporcionados a la entidad auditada, entre la firma de auditoría y la entidad auditada, que pudieran originar amenazas a la independencia, y cuya documentación se adjunta a este documento.

ó

Como responsable del encargo, confirmo que se han aplicado los procedimientos establecidos por la firma de auditoría para la identificación de amenazas y que para este encargo, excepto por la(s) circunstancia(s) indicada(s) en el párrafo siguiente, no se ha detectado la existencia de relaciones financieras, económicas, laborales, familiares, o de otra

índole, incluidos servicios distintos del de auditoría proporcionados a la entidad auditada, entre la firma de auditoría y la entidad auditada, que pudieran originar amenazas a la independencia, y cuya documentación se adjunta a este documento.

[Incluir referencia a los papeles de trabajo en donde se documenta el proceso de identificación de amenazas, la justificación y las conclusiones alcanzadas sobre el grado de importancia de las mismas y, en su caso las medidas de salvaguarda aplicadas (artículos 44 y 45 del Reglamento que desarrolla el TRLAC)].

Revisado y firmado por el socio del encargo:

Nombre:

Fecha:

Firma:

Excepciones:

CUESTIONARIO DE AYUDA PARA LA VERIFICACIÓN DE LA INDEPENDENCIA

Adaptado a las modificaciones de Real Decreto Legislativo 1/2011, de 11 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC).

	SI	NO	N/A
Condición de cargos. Art. 13 a) TRLAC			
<p>¿Se ha comprobado, con respecto a la empresa o entidad que solicita el encargo de auditoría, que no concurre en el auditor de cuentas firmante del informe de auditoría la condición de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • cargos directivos, • cargos de administración, • cargos de empleo, • cargos de supervisión interna, • apoderamientos con mandato general por la entidad auditada? 			
Interés financiero. Art. 13.b) TRLAC			
¿Se ha comprobado, con respecto a la empresa o entidad que solicita el encargo de auditoría, que no existe por parte del auditor de cuentas firmante un interés financiero directo o indirecto significativo, en ambos casos, para cualquiera de las partes?			
En caso de que exista, ¿se ha liquidado, deshecho o eliminado dicho interés antes de aceptar el encargo?			
<p>En caso de que, con posterioridad a la aceptación, existan situaciones de intereses financieros sobrevenidos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Se exige al personal la comunicación inmediata de estos hechos? • ¿Se ha liquidado, deshecho o eliminado en el plazo de un mes y, en todo caso, en caso de no ser posible por causas no imputables al auditor, antes de la emisión del informe de auditoría? 			
Familiares próximos Art. 13.c) TRLAC			
<p>Se entiende por familiares próximos del auditor firmante del informe de auditoría:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. su cónyuge, b. aquellos con los que tenga vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el primer grado, o vínculos de consanguinidad colateral hasta el segundo grado, incluidos los cónyuges de aquellos con quienes mantengan éstos últimos vínculos. <p>¿El auditor de cuentas firmante se ratifica en la no existencia de vínculos a nivel de familiares próximos con los empresarios, los administradores o los responsables del área económico-financiera de la entidad auditada?</p>			

PRESTACIÓN DE SERVICIOS DISTINTOS AL DE AUDITORIA			
General			
1. ¿Se han prestado servicios distintos al de auditoría?			
2. ¿Se fija contractualmente la prestación de dichos servicios?			
3. ¿El personal que realizó estos servicios está involucrado en la auditoría?			
En caso afirmativo ¿cómo se ha valorado el posible riesgo de falta de independencia?			
Llevanza material de la contabilidad. Art. 13 d) TRLAC			
1. ¿El auditor ha realizado trabajos relativos a la llevanza material o preparación de los documentos contables, estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada o a auditar?			
Auditoría interna y diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera. Art. 13 f) i) TRLAC			
1. ¿El auditor de cuentas ha prestado a un cliente de auditoría un servicio de auditoría interna o la prestación de servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera, utilizados para generar datos integrantes de los estados financieros de dicho cliente?			
2. ¿Es responsable el órgano de gestión de la entidad auditada del establecimiento y mantenimiento del sistema de control interno, determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna, así como que el auditor no participa en la toma de decisiones sobre la gestión y control de la prestación de servicios de auditoría interna?			
3. En relación con el servicio de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera, ¿asume la entidad auditada la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se presta siguiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad, que debe asumir también la responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema?			
Servicios de valoración. Art. 13 e) TRLAC			
1. ¿El auditor de cuentas ha prestado a un cliente de auditoría un servicio de valoración?			
2. En caso afirmativo, ¿se ha valorado el impacto de dicha valoración en los estados financieros de la sociedad auditada?			
3. ¿Se ha valorado el grado de subjetividad de la valoración realizada?			
Servicios de abogacía. Art. 13 g) TRLAC			
1. ¿Se han prestado servicios de abogacía para la entidad auditada, simultáneamente para el mismo cliente, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes?			
2. En caso afirmativo, ¿se ha comprobado que no se trata de resolución de litigios sobre cuestiones con incidencia significativa, en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al período o ejercicio auditado?			

Honorarios Art. 13 h) TRLAC			
1. ¿Se comprueba si la percepción de honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada suponen un porcentaje elevado con respecto al total de honorarios percibidos por la firma de auditoría considerando la media de los últimos tres años?			
2. Antes de la aceptación de una nueva prestación de servicios a la entidad auditada ¿se comprueba que los honorarios a percibir no sitúan al auditor en una posible situación de falta de independencia?.			
3. ¿Se revisan periódicamente los honorarios pendientes de cobro?			
4. ¿Se evalúa si su antigüedad o la situación financiera actual del cliente puede afectar a la independencia del auditor?			

Periodo de cómputo temporal y Extensiones de las causas de incompatibilidad. Art. 15,16, 17 y 18 TRLAC			
A efectos de lo dispuesto en los art. 12 y 13, desde el momento de inicio del ejercicio al que se refieren las cuentas anuales y hasta la fecha en que se finalice el trabajo de auditoría correspondiente (con las particularidades de los arts. 14 y 16 del TRLAC):			
a) ¿Se comprueba la ausencia de incompatibilidades en entidades vinculadas directa o indirectamente con la entidad auditada?			
b) ¿Se comprueba que no están incursos en ninguno de los supuestos de incompatibilidad los familiares próximos del auditor de cuentas firmante del informe de auditoría?			
c) ¿Se comprueba que no están incursos en ninguno de los supuestos de incompatibilidad los socios de la firma de auditoría, así como los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que la firma de auditoría tuviera cualquier vinculación directa o indirecta, así como las personas con capacidad para influir en el resultado final de la auditoría de cuentas, incluidos los socios, auditores o no, con responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final?.			
d) ¿Se comprueba que no estén incursos en ninguno de los supuestos de incompatibilidad otras personas o entidades con las que el auditor de cuentas firmante o la sociedad de auditoría en cuyo nombre se realice la auditoría formen una misma red?			

Rotación Art. 19 TRLAC			
1. En el caso de entidades de interés público o aquellas cuyo importe neto de cifra de negocios sea superior a 50.000.000 €: ¿Ha rotado el auditor de cuentas firmante del informe de auditoría del encargo una vez transcurridos siete años desde el contrato inicial?			

(Prohibiciones) Art. 20 TRLAC			
a) ¿Se comprueba que durante que durante los dos años siguientes a la finalización del trabajo de auditoría los auditores de cuentas firmantes y las sociedades en cuyo nombre se realice la auditoría no formen parte de los órganos de administración o dirección de la entidad auditada, de entidades del grupo a que la auditada pertenezca ni de las entidades controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, ni ocupen puesto de trabajo, ni tengan interés financiero directo o indirecto en dichas entidades si, en cualquiera de los casos, es significativo para cualesquiera de las partes?			

Honorarios contingentes Art. 21 TRLAC			
a) ¿Se comprueba que los honorarios de auditoría se fijan antes del desempeño de sus funciones y para todo el periodo en que deban desempeñarlas? b) ¿Se verifica que estos honorarios no están determinados por prestaciones de servicios adicionales a la entidad auditada ni se basan en ningún tipo de contingencia o condición distinta a cambios en las circunstancias que sirvieron de base para la fijación de los honorarios? c) ¿Se verifica que la firma de auditoría no perciba por el ejercicio de dicha función ninguna otra remuneración o ventaja?			

Red del auditor / Entidades del grupo y afiliadas			
a) ¿Conocemos las reglas de independencia a aplicar a este encargo? b) ¿Nuestra búsqueda sobre la propiedad y la estructura más amplia en la que opera la entidad ha puesto de relieve otras entidades del grupo o afiliadas que podrían verse afectadas por la propuesta del encargo? c) ¿Hemos identificado cualquier potencial conflicto de interés entre la entidad y nuestra Red que pueda descartar que la firma de auditoría realice el encargo?			

Apéndice B

Declaración de Confidencialidad [Ejemplo ilustrativo]

[Membrete de la firma de auditoría]

(Es una buena práctica que los socios y empleados de la firma de auditoría, y en general, todas las personas que hayan intervenido en la realización de la auditoría, firmen una Declaración de Confidencialidad en el momento de su contratación, y que vuelvan a firmarla cada año, como recordatorio del requerimiento; o bien, dicha cláusula podría incluirse en los términos y condiciones del contrato laboral de los empleados).

[Fecha]

Estimado []:

Para asegurar el cumplimiento continuado del artículo 25.1 del R.D. Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el TRLAC, y del artículo 57 del Reglamento que lo desarrolla, mediante la presente carta confirmo mi compromiso respecto a la obligación de mantener el secreto de cuanta información conozca en el ejercicio de mi actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas. Este deber de secreto, será de aplicación incluso una vez que haya causado de baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (en su caso), o haya cesado la vinculación con los auditores de cuentas o sociedades de auditoría que intervinieron en la realización de las auditorías de cuentas.

“Información Confidencial” es toda información acerca de nuestros clientes de la que tenga conocimiento cualquier persona como resultado de su relación con la firma de auditoría, a menos que dicha información sea del dominio público.

He leído, entiendo y cumplo la política sobre confidencialidad de la firma de auditoría, en relación con los asuntos de los clientes de la firma de auditoría.

Nombre:

Firma:

Fecha:

Apéndice C

Aceptación y Continuidad de Clientes y Encargos [Ejemplo ilustrativo]¹⁰

Sugerencia de temas a considerar al evaluar si se acepta el primer encargo de un cliente nuevo. Los resultados pueden registrarse en un cuestionario de verificación (como el que se muestra a continuación), o resumirse en un memorándum.

1. Cuestionario de Aceptación de Clientes y Encargos

Información General	Respuesta
Datos del cliente: <ul style="list-style-type: none">• Nombre y dirección• Teléfono, correo electrónico, página web Personas clave de contacto: Nombre, teléfono y correo electrónico de: <ul style="list-style-type: none">• Consejero(s)• Gerente• Director financiero• Otros (especificar cargo)	
Facilitar información sobre: <ul style="list-style-type: none">• En qué país está domiciliada la matriz última• En qué localidad(es) opera la entidad• Actividad / Industria / Sector• Detalle de accionistas (titular real; persona física) con participación superior a 25%[seguimiento normativa blanqueo de capitales]• Abogados• Bancos• Auditor anterior	

¹⁰ Cuestionario basado en parte en el documento “Guía de Buenas Prácticas en la Aceptación y Continuidad de Clientes” del Transnational Auditors Committee, publicada en el idioma inglés por IFAC en octubre 2010, que ha sido traducida al castellano por ICJCE en abril de 2011 (la traducción fue publicada en el Cuaderno Técnico – mayo 2011).

Información financiera de la entidad ¹¹ : <ul style="list-style-type: none"> • Total activo • Activo corriente • Pasivo corriente • Pasivo a largo plazo • Fondo de maniobra • Fondos propios • Flujos de efectivo de las operaciones • Ventas • Beneficio neto 	Año X	Año X-1
---	-------	---------

¿Qué normas contables se utilizan en el encargo (nacionales, internacionales, otras)?	
---	--

¿Qué normas de auditoría se utilizan en el encargo (nacionales, internacionales, otras)?	
--	--

¿Es una Entidad de Interés Público (EIP) de acuerdo con TRLAC y RLAC?	
---	--

	Sí/No	Otra información relevante. Para las respuestas afirmativas debe detallarse más información (en su caso, debe soportarse cómo será mitigado el riesgo a un nivel aceptable)
¿Hay transacciones planificadas para el próximo año en las que pueden ser utilizados los resultados del encargo (informe de auditoría) para: <ul style="list-style-type: none"> • Cualquier oferta pública inicial de cualquier forma de acciones en cualquier mercado, • Una oferta privada de cualquier forma de acciones en cualquier mercado, • Cualquier otra transacción privada en la que se espera se establezca un deber de diligencia, • Venta o fusión de la entidad/ activos netos? 		
¿Se confiará en el trabajo realizado por otros auditores en una parte significativa del encargo?		

¹¹ Incluir copia de cuentas anuales o estados financieros utilizados o en su defecto detallar las cifras más significativas indicando la fuente de información.

¿Si así fuera, será el otro auditor un Miembro de nuestra Red?		
¿Está la otra Firma registrada o supervisada por un organismo regulador?		

<i>Aceptación</i>	Sí	No	N/A	Otra información relevante. Para las respuestas afirmativas debe detallarse más información (en su caso, debe soportarse cómo será mitigado el riesgo a un nivel aceptable)
A - Integridad del Posible Cliente				
A.1 – Identidad y reputación profesional de los principales propietarios, personal clave de la dirección y responsables del gobierno del cliente				
1. ¿Tenemos algún problema en la identificación de la propiedad, el personal clave de la dirección o los responsables de gobierno?				
2. ¿El personal clave de la dirección está dominado por uno/pocos individuos?				
3. ¿Identificamos problemas relacionados con la competencia de la dirección? Los aspectos a considerar incluyen: <ul style="list-style-type: none"> • Experiencia • Habilidades (por ejemplo, preparación y seguimiento efectivo del presupuesto) • Profundidad de conocimientos • Antecedentes de cualquier tipo (por ejemplo, condenas penales) 				
4. ¿Se ha identificado en el personal clave de la dirección o en los responsables de gobierno algún perfil de personalidad que nos cause dudas sobre la integridad o pueda originar un riesgo de auditoría?				
5. ¿Nos preocupa la actitud de la dirección en la gestión financiera y en la forma de dirigir los negocios?				
6. ¿Nos preocupa que la dirección no adopte o aliente una cultura empresarial ética?				
7. ¿Se espera algún cambio en la propiedad, en el personal clave de la dirección o en los responsables de gobierno?				

que suponga dudas a la integridad?				
<p>8. ¿Estamos satisfechos de que no han ocurrido hechos o circunstancias que nos hagan dudar de la integridad o de la reputación empresarial de los propietarios, miembros del consejo de administración, o la dirección del posible cliente?</p> <p>Específicamente, ¿estamos razonablemente satisfechos de que no exista ninguna de las situaciones siguientes?</p> <p>(a) Condenas y sanciones del regulador, (b) Sospecha de actos ilícitos o fraude, (c) Investigaciones en curso, (d) Miembros de la dirección que pertenezcan a organizaciones profesionales de dudosa reputación, (e) Publicidad negativa y (f) Asociación cercana con personas o compañías cuya ética es cuestionable.</p>				
<p>Describir los métodos usados para obtener evidencia de estos riesgos, como búsquedas en Internet. (Las palabras clave que pueden usarse para buscar en Internet pueden incluir el nombre comercial del cliente, los nombres de su personal clave y la industria o productos/servicios.)</p>				
<p>Documentar cualquier evidencia que se obtenga y que sea relevante para evaluar este riesgo.</p>				
<p>9. En relación con el Blanqueo de Capitales, ¿se ha verificado si, a efectos de identificar debidamente a los clientes, siendo el cliente una persona jurídica:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se ha identificado a la/s persona/s física/s que poseen el 25% del capital o de los derechos de voto de la sociedad (titular real)? • ¿Se ha obtenido copia de los poderes del representante legal que actúa en nombre del cliente y firma el contrato de auditoría o carta de encargo, así como copia del DNI, permiso de residencia o pasaporte de dicho representante? • ¿Se ha obtenido documento fehaciente en el que conste la denominación, forma jurídica, domicilio, objeto social y NIF del cliente? 				

<i>Aceptación</i>	Sí	No	N/A	Otra información relevante. Para las respuestas afirmativas debe detallarse más información (en su caso, debe soportarse cómo será mitigado el riesgo a un nivel aceptable)
A.2 – Razones para el nombramiento / no renovación del Auditor Predecesor				
<p>10. ¿Nos hemos comunicado con el auditor predecesor (si procede) para indagar acerca de:</p> <p>(a) Autorización para el acceso a los papeles de trabajo del posible cliente;</p> <p>(b) Honorarios no pagados;</p> <p>(c) Diferencias de opinión o desacuerdos acerca de la aplicación de principios de contabilidad, procedimientos de auditoría u otros asuntos de importancia;</p> <p>(d) Integridad de la dirección y del consejo;</p> <p>(e) Razones para el cambio; y</p> <p>(f) Exigencias poco razonables o falta de cooperación</p> <p>(h) Existencia de razones (circunstancias) éticas o técnicas que aconsejen no aceptar el encargo?</p>				
<p>11. ¿Obtuvimos permiso de la firma predecesora para revisar los papeles de trabajo del año pasado? De ser así, ¿hemos revisado la documentación de planificación del período anterior elaborada por dicha firma y hemos determinado si la firma predecesora:</p> <p>(a) Confirmó su independencia del cliente;</p> <p>(b) la auditoría la llevó a cabo conforme a las NTA;</p> <p>(c) Tenía los recursos y expertos adecuados; y</p> <p>(d) Tenía un entendimiento de la entidad y su entorno?</p>				
<p>12. Suponiendo que tengamos autorización para el acceso, ¿revisamos los papeles de trabajo del período anterior elaborados por el auditor predecesor, para:</p> <p>(a) Determinar la razonabilidad de los saldos de cierre de períodos anteriores, poniendo particular atención a las cuentas significativas, y decidir si alguna de ellas debe reformularse;</p>				

(b) Determinar si el auditor predecesor identificó errores materiales; (c) Determinar el efecto en el año actual, de cualesquiera errores inmatrimales no ajustados en el año anterior; y (d) Determinar lo adecuado del sistema de contabilidad de la dirección revisando los ajustes del auditor predecesor y las cartas a la dirección?				
13. ¿Nuestras relaciones con el anterior auditor han levantado alguna preocupación?				
14. ¿Hay alguna razón preocupante por la que los anteriores auditores no hayan sido nombrados de nuevo?				
15. ¿Hay algún aspecto preocupante en el informe de auditoría de ejercicios anteriores?				
16. ¿Se ha cambiado con frecuencia de auditor?				
17. ¿Han rehusado otras firmas a prestar servicios a esta entidad?				
18. ¿Tenemos algún histórico de disputas relacionadas con la entidad?				
19. ¿Estamos satisfechos de que la dirección del cliente no impondrá limitaciones al alcance de nuestro trabajo?				
A.3 – Consideraciones financieras y de gestión continuada - Estados Financieros Anteriores				
20. ¿Tenemos alguna preocupación sobre la situación financiera de la entidad?, las consideraciones incluyen: <ul style="list-style-type: none"> • Análisis de los estados financieros. • Márgenes de rentabilidad y su consistencia. • Cláusulas de deudas/calificaciones crediticias • Dependencia de un proyecto importante, contrato o nuevo modelo o concepto de negocio • Productos (actuales y planificados) y servicios de la entidad/industria – presencia en el mercado y crecimiento—estabilidad de la industria—naturaleza de la industria (litigiosa) —extensión de cualquier control regulador. • Reguladores –situación de expedientes de los reguladores— relaciones con las autoridades reguladoras. 				

<ul style="list-style-type: none"> • Concentración de proveedores/clientes. Planificación para cualquier operación significativa de fusión/adquisición/enajenación/financiación. • Sensibilidad de los activos de la entidad a las condiciones del mercado. • Otros. 				
---	--	--	--	--

21. ¿Determinamos cuáles fueron las principales políticas y métodos contables usados en los estados financieros del año anterior y consideramos si eran adecuados y si se aplicaron de manera uniforme? Por ejemplo: (a) Valoraciones significativas, como la provisión para cuentas de dudoso cobro, inventarios e inversiones inmobiliarias; (b) Políticas y tasas de amortización; (c) Estimaciones significativas; y (d) Otros (identificar).				
22. ¿es necesario aplicar procedimientos de auditoría adicionales en relación con las principales transacciones y/o saldos del año anterior para reducir el riesgo de error en los saldos iniciales de las cuentas? En caso afirmativo, indicar la referencia a los papeles de trabajo con tales procedimientos.				
23. ¿Hemos determinado si será necesario dar una limitación al alcance en nuestra opinión debido a la imposibilidad de obtener suficiente seguridad en cuanto a los saldos iniciales?				

A.4 – Naturaleza de las operaciones del cliente - Conocimiento Experto

24. ¿Sabemos en términos generales cuáles son el negocio y las operaciones del cliente? (Redacte un memorando de conocimiento del cliente o use un listado de verificación estándar para proporcionar esta información.)				
25. ¿Tienen los socios y empleados suficientes conocimientos de las prácticas contables de la industria del posible cliente para ejecutar el encargo? De no ser así, ¿podemos obtener fácilmente los conocimientos requeridos de las prácticas contables de la industria? Identificar las fuentes.				

26. ¿Hemos identificado áreas que requieran conocimientos especializados? En caso afirmativo, ¿podemos obtener fácilmente los conocimientos requeridos? Identificar las fuentes.				
27. ¿La complejidad de la estructura del cliente nos produce alguna preocupación (por ejemplo: la estructura parece ser innecesariamente compleja, acuerdos con bancos de países distintos al que opera la entidad que parecen necesarios)?				
28. ¿Las operaciones de la entidad conllevan complejidad fiscal?				
29. ¿Es la entidad subsidiaria de una entidad cotizada o de una subsidiaria significativa?				
30. ¿Opera la entidad en un entorno legal o regulatorio especializado?				
31. ¿Estaba o está la entidad involucrada en el pasado, en la actualidad o de forma inminente, en algún litigio significativo?				
A.5 – Actitud hacia interpretaciones agresivas de las normas contables y del entorno de control interno.				
32. ¿Hay una actitud de interpretación agresiva de las normas contables (p.ej. en el reconocimiento de ingresos)?				
32. ¿Hay una actitud de preocupación por el entorno de control interno (o su mejora)?				
33. ¿Hay una historia previa de falta de confianza en las estimaciones registradas en el pasado por la dirección (posiblemente dando lugar a discusiones con los auditores predecesores)?				
34. ¿Propone la dirección políticas contables o tratamientos para transacciones específicas que nos ocasionan dudas sobre su integridad?				
35. ¿Tenemos indicios de actitudes en la entidad respecto de que los controles no son importantes o deben ser sorteados?				
36. ¿Es preocupante que la rotación en la dirección haya tenido un impacto negativo en el entorno de control?				
37. ¿Tenemos indicaciones sobre la falta de eficacia del Director Financiero en hacer cumplir los controles o la ineficacia del entorno de control interno en general?				
A.6 – Pago de honorarios				
38. ¿Ha habido alguna preocupación sobre la capacidad y buena voluntad de la				

dirección para pagar por los servicios profesionales prestados en el último año?				
39. ¿Muestra el cliente una gran preocupación por mantener los honorarios de auditoría tan bajos como sea posible?				
A.7 – Identidad y reputación profesional de partes relacionadas				
39. ¿Estamos preocupados por transacciones con partes relacionadas diferentes de las del curso ordinario del negocio?				
40. ¿La complejidad de las transacciones con partes relacionadas preocupa en lo relativo a la integridad?				
<p>VALORACION GLOBAL.-</p> <p>¿La integridad de la entidad, de sus principales propietarios, directores clave o de los responsables del gobierno, crea un riesgo inaceptable?</p> <p>Por favor valore el nivel de riesgo del cliente.</p> <p>(Si procede) ¿El especialista en riesgos de la firma está de acuerdo con los planes para reducir los riesgos a un nivel aceptable? (documentar en la carpeta de trabajo)</p>				

<i>Aceptación</i>	Sí	No	N/A	Otra información relevante. Para las respuestas afirmativas debe detallarse más información (en su caso, debe soportarse cómo será mitigado el riesgo a un nivel aceptable)
B. Competencia de la firma para realizar el encargo				
1. Indicar el número de años de experiencia del socio del encargo en la industria en la que opera la entidad.				
2. ¿Está el encargo sujeto a los requisitos de rotación de socio?				
3. Indicar el número de años de experiencia del gerente del encargo en la industria en la que opera la entidad.				
4. ¿Opera la entidad en alguna de las siguientes industrias de alto riesgo? <ul style="list-style-type: none"> • Bancos, instituciones financieras. • Aseguradoras. • Instituciones de Inversión Colectiva. • Juegos de azar/juego. • <i>Brókers/dealers</i>. • Inmobiliarias/constructoras. • Arrendamientos. • Sector público no lucrativo. • Industrias con alta litigación. • Desarrollo de aplicaciones informáticas. • Franquicias deportivas. • Negocios con problemática de gestión continuada. 				
5. ¿Reconoce la entidad los ingresos aplicando normas contables complicadas o cambiantes?				
6. ¿Tiene la entidad actividades significativas relacionadas con algunas de las siguientes áreas?: <ul style="list-style-type: none"> • Contabilidad de adquisiciones. • Reorganización. • Cargos de reestructuración. • Uso de derivados. • Cláusulas de deuda. • Otros (indicar qué áreas). 				
7. ¿Requerirá el encargo el uso del trabajo de expertos?				

8. ¿Hay algún problema en relación a la disponibilidad del personal para acabar el encargo con una alta calidad y a tiempo?				
9. ¿Hay algún problema en cuanto a que el socio y equipo de trabajo tengan el suficiente conocimiento y experiencia para realizar el encargo?				
10. ¿Se dispone de personas que cumplen los criterios y los requisitos de elegibilidad para realizar la revisión de control de calidad del encargo, si fuera aplicable?				
10. ¿Hay algún aspecto relacionado con el equipo de trabajo que indique que el encargo no debería ser aceptado o que su aceptación debe ser considerada por un segundo socio o por el responsable del sector de actividad del cliente?				
11. ¿Se requieren licencias, permisos o aprobaciones especiales para que nuestro equipo de trabajo lleve a cabo el encargo en la jurisdicción en la que el trabajo será realizado?				
<p>VALORACION GLOBAL</p> <p>¿Tiene el equipo de trabajo, incluyendo los expertos en la industria y especialistas que formarán parte del equipo, la experiencia y competencia pertinente y suficiente tiempo disponible para:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Dirigir la industria principal y otras indicadas anteriormente ▪ Dirigir cualquier riesgo o aspecto detallado anteriormente ▪ Reducir cualquier riesgo de competencia asociado con el encargo a un nivel aceptable? 				

	Sí	No	N/A	Otra información relevante. Para las respuestas afirmativas debe detallarse más información (en su caso, debe soportarse cómo será mitigado el riesgo a un nivel aceptable)
<i>Aceptación</i>				
C. Evaluación del cumplimiento de los requerimientos de ética e Independencia				
1. Identificar y documentar las amenazas a la independencia utilizando el modelo de evaluación de la posición de independencia a nivel de cliente y encargo adoptado por la firma en su Manual de Control de Calidad Interno ¹² .				
2. ¿Estamos satisfechos de que no existen amenazas tan significativas que no hayan podido mitigarse suficientemente, o incompatibilidades que impidan a la firma de auditoría o a cualquier empleado realizar el encargo?				
VALORACION GLOBAL ¿La aceptación de este encargo creará una vulneración de la independencia? ¿La aceptación de este encargo creará un conflicto de interés? Por favor, evalúe el riesgo de independencia Por favor, evalúe el riesgo de un potencial conflicto de interés (Si procede) ¿El Especialista de Independencia está de acuerdo con los planes para reducir a un nivel aceptable los riesgos identificados (documentar en la carpeta de trabajo)				

¹² Véase Apéndice A.2, anterior.

2. Cuestionario de Continuidad de Clientes y Encargos

Continuidad	Sí	No	N/A	Otra información relevante. Para las respuestas afirmativas debe detallarse más información (en su caso, debe soportarse cómo será mitigado el riesgo a un nivel aceptable)
1. Comparado con el ejercicio anterior, y en base a las preguntas realizadas, ¿hay algunas nuevas circunstancias que pueden afectar nuestra independencia como auditores de la entidad en base a las políticas de la Firma o los requerimientos de independencia profesionales o reguladores?				
2. ¿Ha realizado la entidad recientemente adquisiciones significativas y numerosas?				
3. ¿Hay alguna indicación de que en los últimos tres años la entidad haya pedido cambios del Líder o del Gerente del encargo?				
4. ¿Hemos tenido algún desacuerdo con la entidad o comunicado algún asunto significativo a su regulador?				
5. ¿Ha sido el director ejecutivo o el <i>controller</i> (o equivalente) sustituido en el último año?				
6. ¿Hay algún problema relacionado con el pago de honorarios de auditoría?				
7. ¿Hay algún asunto relacionado con alguna imposición de limitaciones al alcance?				
8. ¿Hay algún asunto relacionado con asignar de forma adecuada personal de auditoría?				
Renuncia				
1. ¿Se ha producido una 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?				
2. Si la firma de auditoría determina que es adecuado renunciar, ¿hay evidencia de que se ha producido 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?				
3. ¿Se ha considerado 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?				
4. ¿Se han documentado las cuestiones significativas, de las consultas, de las conclusiones y del fundamento de las mismas?				
5. ¿Se ha considerado buscar asesoramiento legal si las circunstancias lo requiriesen?;				
6. ¿Se ha contemplado solicitar la participación del Especialista/Socio de riesgo (si lo hubiera)?. Adicionalmente puede ser requerida la participación del responsable de la Firma.				

Conclusión del Socio del cliente/encargo

Comentarios del Socio
<p>En base a mi conocimiento preliminar del posible cliente / cliente recurrente, y de los factores antes señalados, se debe clasificar a este posible cliente / cliente recurrente como:</p> <p>De alto riesgo / De riesgo moderado / De bajo riesgo</p>

1. Estoy satisfecho de que no hay prohibiciones que impidan a la firma de auditoría o a algún miembro del equipo del encargo realizar este encargo.

2. En los casos en que se identificaron amenazas significativas a nuestra independencia, existen salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.

3. No tengo conocimiento de que existan factores que puedan afectar nuestra independencia o apariencia de independencia.

4. Estoy satisfecho de que hemos obtenido suficiente información para determinar si aceptar o no este encargo.

En mi opinión, debemos **aceptar** o **declinar** continuar con este cliente/encargo.

Firma:

Fecha:

Aprobación del segundo socio (si procede)

Firma:

Fecha:

Apéndice D

Asignación de Personal a los Encargos [Ejemplo ilustrativo]

En las firmas de auditoría de reducida dimensión, es común que se presenten problemas de disponibilidad de tiempo, mucha concentración de trabajos en ciertas épocas del año y carencia de las habilidades necesarias. Al considerar la asignación de personal a los encargos, también es útil considerar la necesidad de contar con expertos externos y contratarlos oportunamente.

Sugerencia de Pasos para la Planificación	Sí	No	N/A	Documento que contiene la política y los procedimientos
<p>1. Definir el enfoque de la firma de auditoría para asignar socios y empleados a los encargos, tomando en consideración las necesidades generales de la firma y sus oficinas, así como las medidas empleadas para equilibrar el número de personas requeridas, sus habilidades y el desarrollo y utilización de cada uno de ellas.</p> <p>(a) Planificar las necesidades globales de personal de la firma para todo el ejercicio siguiente.</p> <p>(b) Identificar los requerimientos de la firma para encargos específicos, con la mayor anticipación posible.</p> <p>(c) Preparar presupuestos de tiempo para los encargos a fin de determinar los requerimientos de personal y programar el trabajo.</p> <p>(d) Al determinar los requerimientos de personal y la utilización de socios y empleados, considerar el tamaño y la complejidad del encargo, la disponibilidad del personal, el conocimiento experto que se requiere, las fechas en las que debe realizarse el trabajo, la continuidad y la rotación periódica del personal, así como las oportunidades de formación en el trabajo.</p>				

Asignación de Personal a los Encargos (Sugerencia de Pasos para la Planificación)	Sí	No	N/A	Documento que contiene la política y los procedimientos
<p>2. Asignar a un socio o a un empleado sénior experimentado que sea adecuado para que se haga cargo de asignar al personal a los encargos. Al decidir las asignaciones individuales, deben tenerse en cuenta:</p> <p>(a) Los requerimientos de socios y empleados y de fechas del encargo específico;</p> <p>(b) Ponderar las cualidades personales en cuanto a conocimiento técnico y experiencia práctica en encargos de naturaleza y complejidad similares, posición en la firma, antecedentes conocimiento experto y capacidad para aplicar el juicio profesional;</p> <p>(c) El conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos normativos aplicables al encargo;</p> <p>(d) El conocimiento del sector en el que opera el cliente;</p> <p>(d) El grado contemplado de supervisión y participación de quienes realicen labores de supervisión;</p> <p>(e) Disponibilidad de tiempo proyectada de las personas que se asignen;</p> <p>(f) Situaciones en las que puedan existir problemas de independencia y conflictos de intereses, como asignar personal a encargos de clientes que hayan sido sus empleadores, o empleadores de algún familiar; y</p> <p>(g) Al asignar al socio y al personal, prestar la debida atención a la continuidad y a la rotación para que el encargo se lleve a cabo de manera eficiente y se pueda contar con personal con experiencia y antecedentes distintos.</p>				
<p>3. Definir claramente las responsabilidades del socio del encargo, que se le comunicarán pertinentemente.</p>				
<p>4. Establecer sistemas para el seguimiento de la carga de trabajo y de la disponibilidad de los socios de los encargos.</p>				

5. Obtener la aprobación del socio del encargo para la programación y asignación del personal: (a) Enviarle para su revisión y aprobación los nombres y cualificaciones del personal que vaya a asignarse a un encargo. (b) Considerar la experiencia y formación del equipo del encargo en relación con la complejidad del encargo u otros requerimientos específicos y el grado de supervisión que debe haber.				
6. Comunicar la identidad y función del socio del encargo a los miembros clave de la dirección del cliente y a los responsables del gobierno de la entidad.				

Modelo sugerido de documentación de la asignación de socio y empleados a un encargo específico (se sugiere documentar esta asignación en el área de planificación de los papeles de trabajo del encargo respectivo).

Categoría	Nombre	Funciones a desarrollar en el encargo	Razones asignación
Socio	xx	(planificación/supervisión/ejecución)	(conocimiento técnico, experiencia, continuidad, etc.)
Supervisor	xx	(planificación/supervisión/ejecución)	(ídem)
Jefe de equipo	xx	(supervisión/ejecución)	(ídem)
Ayudante 1	xx	(ejecución)	ídem)
Ayudante 2	xx	(ejecución)	(ídem)

Apéndice E

Consultas [Ejemplo ilustrativo]

Las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden tener mayor necesidad de hacer consultas externas en cuanto a transacciones complejas, asuntos contables especializados, cuestiones significativas acerca de la independencia o de tipo ético. La siguiente lista puede modificarse para uso de la propia firma, como guía para llevar a cabo y documentar las consultas.

Sugerencia de pasos en la planificación	Sí	No	N/A	Documento que contiene la política y los procedimientos
1. Informar al personal de las políticas y procedimientos de consulta de la firma.				
2. Especificar áreas o situaciones especializadas que requieran de consultas debido a la naturaleza o complejidad de algún asunto, incluyendo: (a) Pronunciamientos técnicos recientemente emitidos; (b) Requerimientos especiales de principios y criterios contables, de auditoría o de presentación o desglose de industrias o sectores específicos; (c) Cuestiones difíciles o controvertidas; y/o (d) Requerimientos de presentación de informes de los organismos legislativos y reguladores.				
3. Mantener o dar acceso a las bibliotecas de referencia adecuadas y otras fuentes autorizadas. (a) Nombrar a los encargados de mantener una biblioteca de referencia. (b) Mantener los manuales técnicos y comunicar al personal los pronunciamientos técnicos recientes. (c) Mantener acuerdos de consulta con otras firmas de auditoría y profesionales para complementar los recursos de la firma.				
4. Designar a personas específicas como especialistas (dentro de la propia firma o un profesional u organismo u organización externa, que cumpla los requisitos exigidos) para que sean fuentes autorizadas y definir su autoridad en situaciones de consulta. Referirse al proceso de resolución de				

diferencias de opinión en el caso en que se produzca un desacuerdo con la persona /organismo /organización consultada.				
<p>5. Especificar el grado de documentación con que debe contarse después de efectuarse una consulta en áreas que requieran de consulta y situaciones especializadas.</p> <p>(a) Indicar a los miembros de la firma el grado de documentación que debe elaborarse (en función de la importancia de la consulta, se evaluará si es necesaria una respuesta escrita o verbal) y quiénes son los responsables de hacerlo.</p> <p>(b) Indicar dónde debe mantenerse la documentación de las consultas.</p> <p>(c) Mantener un archivo de consultas en la firma sistematizado por temas, que contenga los resultados de las consultas con la finalidad de de compartir el conocimiento entre los miembros de la firma.</p>				
6. En el caso de consultas externas, debe obtenerse la autorización previa de la entidad auditada.				
7. En el caso de redes, determinar el procedimiento de realización de consultas.				

Ejemplo ilustrativo de documentación de una consulta

Encargo /Cliente: _____

Área de trabajo: _____

Tipo de consulta:

- ☐ Interna
- ☐ Externa

Documentar:

- Evaluación de la experiencia y conocimiento especializado (competencia y capacidades) de la persona / organismo / organización consultada.
- La consulta está debidamente autorizada por el socio del encargo.

CONSULTA REALIZADA:

[Naturaleza y alcance del asunto / Descripción de hechos relevantes / Posibles implicaciones en el encargo / Solución sugerida por el consultante]

Consulta realizada por:

Fecha:

CONTESTACIÓN A LA CONSULTA:

[Solución sugerida por la persona/organismo/organización consultada / Posibles implicaciones en el encargo]

Consulta contestada por persona/organismo/organización:

Fecha:

REVISIÓN DE LA CONSULTA Y DE LA CONTESTACIÓN / CONCLUSIÓN FINAL:

[Fundamento de la conclusión final adoptada por el socio del encargo y modo en que se ha implementado; en caso de no producirse un desacuerdo con la solución sugerida por la persona/organismo/organización consultada, documentar cómo se ha tratado y resuelto la diferencia de opinión, de acuerdo al procedimiento de resolución de diferencias de opinión establecido en el sistema de control de calidad interno de la firma.]

Consulta revisada y concluida por el socio del encargo:

Fecha:

REVISIÓN Y CONCLUSIÓN POR EL RESPONSABLE DE ÉTICA DE LA FIRMA:

[En los casos en que la consulta haga referencia a cuestiones de ética y/o independencia, deberá involucrarse en el proceso de realización de la consulta y de la supervisión y conclusión final al responsable de ética/independencia de la firma.]

Consulta revisada y concluida por el responsable de ética de la firma:

Fecha:

Apéndice F

Revisión de Control de Calidad del Encargo (RCCE) [Ejemplo ilustrativo]

	Sí	No	N/A	Comentarios (incluyendo referencia a documentos cuando sea apropiado)
Evaluación previa de la adecuada aplicación del procedimiento de control de calidad al presente encargo:				
a. Documentar los criterios en base a los que se ha determinado que el presente encargo requiere una revisión de control de calidad, de acuerdo con lo establecido en el sistema de control de calidad de la firma.				
b. Documentar el criterio aplicado para la selección del revisor de control de calidad del presente encargo, de acuerdo con lo establecido en el sistema de control de calidad de la firma:				
- Documentar la cualificación técnica del revisor nombrado, incluyendo su experiencia y autoridad adecuadas.				
- Indicar si el socio del encargo ha participado en la selección del revisor nombrado.				
c. Comprobar que se ha formalizado un memorándum (en caso de un revisor de la propia firma) o una carta de encargo / contratación (en caso de requerir un revisor externo) firmado por el revisor de control de calidad incluyendo los siguientes aspectos:				
- el grado en que el revisor de control de calidad del encargo puede ser consultado respecto al encargo sin comprometer su objetividad;				
- la cualificación técnica del revisor nombrado, incluyendo su experiencia y autoridad;				
- el alcance de la revisión a realizar;				
- el informe de revisión a emitir;				
- el calendario previsto de realización del trabajo y de emisión de su informe;				
- las responsabilidades del socio del encargo.				

d. Confirmar que se han cumplido los siguientes aspectos:				
- el revisor de control de calidad no ha participado en la ejecución del trabajo como miembro del equipo del encargo;				
- el revisor de control de calidad no ha tomado decisiones relevantes por cuenta del socio o del equipo del encargo.				
- documentar en qué medida se ha consultado al revisor en relación con el encargo, y justificar que no se ha comprometido su objetividad; en caso contrario, indicar las medidas adoptadas (sustitución del revisor).				
Sugerencia de procedimientos¹³				
1. Revisar los estados financieros o la información financiera que corresponda.				
2. Revisar el informe propuesto e indicar si es adecuado a las circunstancias, de acuerdo a la normativa técnica en vigor..				
3. Revisar los papeles de trabajo que documenten los riesgos de auditoría significativos y la respuesta del socio del encargo a tales riesgos.				
4. Determinar si los papeles de trabajo seleccionados para revisión reflejan el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y las conclusiones alcanzadas a efectos de formulación del informe (en especial por lo que respecta a la importancia relativa y a los riesgos significativos).				
5. Revisar que la planificación inicial realizada así como las modificaciones posteriores, en su caso, hayan sido adecuadamente autorizadas por el socio del encargo, y recoge adecuadamente la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar de acuerdo con la normativa aplicable.				
6. Revisar la documentación para obtener evidencia de que se aplicaron procedimientos de aceptación del encargo (o de continuidad, si procede).				
7. Revisar los procedimientos de supervisión y evaluación cuando se confía en el trabajo de otros auditores y/o expertos.				
8. Revisar los procedimientos relativos al cumplimiento con la legislación aplicable, y los principios y criterios contables aplicados más				

¹³ La extensión de la revisión de control de calidad del encargo dependerá, entre otros aspectos, 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.

relevantes.				
9. Revisar si es adecuada la selección y asignación del equipo del encargo.				
10. Revisar que el nombramiento de auditor, la aceptación y la carta de encargo se encuentran debidamente formalizados y, en su caso, inscritos en el Registro Mercantil.				
11. Revisar la carta de manifestaciones firmada por la dirección y/o por los encargados del gobierno de la entidad. Comprobar que la fecha de esta carta coincide con la fecha del informe de auditoría.				
12. Revisar las conclusiones relativas a consideraciones de empresa en funcionamiento.				
13. Revisar la evidencia de que se realizó una revisión apropiada de los papeles de trabajo por parte de las personas encargadas de la dirección y supervisión del encargo, de acuerdo a las normas internas de supervisión y control de los trabajos.				
14. Revisar otros informes que se emitan en relación con el encargo, como declaraciones presentadas ante organismos reguladores, respecto de instituciones financieras.				
15. Revisar la importancia y naturaleza de los errores corregidos y no corregidos que se hayan identificado durante el encargo.				
16. Revisar la evaluación que hizo el equipo del encargo respecto de la independencia de la firma y su personal respecto del encargo específico, incluyendo al personal y expertos de las firmas que forman parte de la red.				
17. Revisar la evidencia de las consultas realizadas con respecto a asuntos difíciles o controvertidos y las diferencias de opinión surgidas, y que las conclusiones son adecuadas y se pusieron en práctica. Comprobar su adecuada documentación.				
18. Revisar los consejos de los expertos consultados.				
19. Revisar los asuntos que deban comunicarse a la dirección y a los encargados del gobierno de la entidad y, cuando proceda, a los organismos reguladores.				
20. Durante la revisión de control de calidad del encargo, reunirse con el socio del encargo para revisar las decisiones sobre cuestiones significativas, difíciles o complejas del encargo que afecten a la información a revelar de los estados financieros y al informe de auditoría.				
21. Cuando el socio del encargo no acepte las recomendaciones del revisor de control de calidad y				

no se resuelva el asunto a satisfacción del revisor, no podrá fecharse el informe hasta que se resuelva el asunto siguiendo los procedimientos de la firma para el tratamiento de diferencias de opinión. Proporcionar más información, en su caso.				
---	--	--	--	--

Fecha de finalización de la revisión de control de calidad del encargo: ____

Firma del revisor de control de calidad del encargo: ____

El socio del encargo confirma que: ____

- No ha surgido ningún asunto que comprometa la elección del revisor de control de calidad del encargo.
- No existen cuestiones no resueltas que puedan afectar a las conclusiones sobre los juicios significativos y a los términos en que se ha propuesto el informe de acuerdo a las circunstancias.
- No han surgido asuntos significativos que no se hayan puesto en conocimiento del revisor de control de calidad del encargo que, en caso de haber tenido conocimiento de ellos, hubieran podido modificar las conclusiones de su informe de revisión.

Fecha y firma del socio del encargo: ____

Apéndice G

Proceso de Seguimiento del Sistema de Control de Calidad [Ejemplo ilustrativo]

Sugerencia de temas a considerar	Sí	No	N/A	Comentarios (incluyendo referencia a documentos cuando sea apropiado)
1. Se ha programado la evaluación del sistema de control de calidad para una época adecuada (es decir, cuando la firma de auditoría tenga menos trabajo).				
2. Se ha asignado 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.				
3. Se revisó el manual en vigor de control de calidad de la firma para cerciorarse de que se conoce el sistema completamente.				
4. Se tuvieron en cuenta los cambios habidos en la profesión, los nuevos desarrollos de las normas profesionales y de los requerimientos normativos aplicables, que puedan indicar la necesidad de revisar o actualizar el sistema de control de calidad o las guías relacionadas.				
5. Se obtuvo y se evaluó la información acerca de las políticas, requerimientos y prácticas de la firma relativos a la formación profesional continua, incluida la formación práctica.				
6. Se revisó que los socios y empleados cumplieran su formación profesional continua obligatoria y presentaran las correspondientes evidencias que lo justifican.				
7. Se revisó que la forma en que se dirige la formación ha considerado los avances profesionales significativos de la actividad de auditoría en las áreas en las que la firma ofrece sus servicios.				
8. Se revisaron los programas de formación internos y externos a los que asistieron los socios y empleados durante el último año.				

Proceso de Seguimiento del Sistema de Control de Calidad Sugerencia de Temas a Considerar	Sí	No	N/A	Comentarios (incluyendo referencia a documentos cuando sea apropiado)
9. Se revisó la confirmación escrita del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos sobre la independencia.				
10. Se revisaron las decisiones relacionadas con la aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos.				
11. Se llevaron a cabo entrevistas con el auditor ejerciente individual o con los socios responsables de los diversos aspectos del sistema de control de calidad. Durante cada entrevista, se preguntó lo siguiente: (a) ¿Se ha producido algún cambio en sus áreas que vaya a requerir un cambio en el sistema de control de calidad o en la documentación relacionada? (b) ¿Se producirá algún cambio en el próximo año al que deba prestarse atención inmediata? (c) ¿Se produjeron incumplimientos significativos u ocurrieron otros hechos en su área que indiquen una deficiencia en el sistema de control de calidad? (d) ¿Algún socio o empleado ha mostrado reticencia para cumplir con las políticas de la firma?				
(e) ¿Hubo quejas y denuncias por incumplimiento, desde dentro o fuera de la firma: <ul style="list-style-type: none"> • Relativos a que el trabajo realizado por la firma de auditoría no cumple las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables, o • Relativas al incumplimiento del sistema de control de calidad? (f) ¿Hay algún otro asunto a considerar que pueda ser significativo para la revisión del sistema de control de calidad?				
12. ¿Hubo alguna otra revisión de la firma por parte del regulador o de un organismo profesional durante el período? (De ser así, obtener copias de los informes recibidos y considerar los hallazgos.)				
13. ¿Se ha tomado en consideración si son adecuados el proceso de resolución de diferencias de opinión y los procedimientos disciplinarios de la firma? Específicamente, debe preguntarse cómo se trataron los asuntos disciplinarios y cómo se dispuso acerca de las denuncias realizadas al amparo de las				

políticas de protección de denuncias anónimas de la firma.				
14. ¿Se seleccionó una muestra de los registros de declaraciones en relación con asuntos de independencia, confidencialidad, cumplimiento con las políticas de la firma y de las normas de control de calidad?				
15. Los archivos revisados, ¿contienen documentación que deba tomarse en consideración para informar si son adecuadas las decisiones y las medidas tomadas acerca de: (a) Quejas internas y externas; (b) Diferencias de opinión sobre asuntos profesionales; (c) Incumplimientos de procedimientos y políticas (por parte de socios o empleados) que se hayan observado?				
16. Se completaron _____ (número) inspecciones de archivos de encargos usando el cuestionario de inspección de encargos en vigor en la firma, a fin de determinar si se cumplen las políticas de control de calidad de la firma. Se seleccionaron los archivos, considerando que, a lo largo de un ciclo de inspección de tres años, se incluirá la inspección al menos de un encargo terminado por cada socio del encargo.				
En la selección de encargos a inspeccionar se ha considerado que quienes realicen el encargo o la revisión de control de calidad del encargo no participen en la inspección de los encargos.				
17. Tomar nota de las deficiencias relevantes que se detectaron durante la inspección de los archivos. Si son significativas, ¿representan una deficiencia del sistema que deba corregirse, o es un fallo en el cumplimiento de las políticas de la firma? Las deficiencias sistémicas, repetitivas u otras deficiencias significativas requieren una acción correctiva inmediata.				
18. ¿La firma comunica a los socios de los encargos y otras personas implicadas las deficiencias identificadas como resultado del proceso de seguimiento y las recomendaciones de medidas correctoras adecuadas?				

Proceso de Seguimiento del Sistema de Control de Calidad Sugerencia de Temas a Considerar	Sí	No	N/A	Comentarios (incluyendo referencia a documentos cuando sea apropiado)
19. Después de realizar los procedimientos anteriores, el inspector pudo determinar que no se requieren cambios significativos en el sistema de control de calidad o en la documentación relacionada. Pero si se requieren cambios al sistema de control de calidad, debe elaborarse un informe que incluye los cambios recomendados o requeridos que debe presentarse a los socios. Los cambios propuestos deben estar respaldados por evidencias.				
20. Considerar la circunstancia que sea aplicable y responder a la misma: (a) Se ha considerado evidencia de oposición a adoptar los cambios propuestos o aceptar comentarios constructivos o se ha fallado en adoptar los cambios propuestos; (b) Aparentemente no hay oposición ni omisión respecto de lo anterior.				
21. Se consideraron las implicaciones de errores, omisiones, disputas o incumplimiento observados en el contexto de las obligaciones legales, contractuales y profesionales de la firma y se informaron debidamente a los socios.				
22 ¿Al menos una vez al año, la firma comunica los resultados del seguimiento de su sistema de calidad a los socios de los encargos y otras personas implicadas incluyendo al presidente ejecutivo o en su caso al consejo directivo de socios? Dicha comunicación deberá ser suficiente para permitir a la firma adoptar con prontitud las medidas adecuadas. La información comunicada deberá incluir: - la descripción de los procedimientos de seguimiento realizados - las conclusiones obtenidas de los procedimientos de seguimiento - cuando corresponda, una descripción de las deficiencias sistémicas o repetitivas o de otras deficiencias significativas, así como de las medidas adoptadas para solucionar o corregir dichas deficiencias.				

Apéndice H

[NOMBRE DE LA FIRMA]

INFORME DEL INSPECTOR DEL SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

[Ejemplo ilustrativo]

[NOMBRE DEL INSPECTOR]

[Fecha de Emisión]

[NOMBRE DE LA FIRMA]

Introducción

Descripción general

La NCCI 1.48 señala que:

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)

[NOMBRE DE LA FIRMA]

Cuestionario del Inspector del Sistema de Control de Calidad Interno

El Informe del Inspector debe contener, principalmente, las respuestas a las preguntas siguientes. En cada pregunta con respuesta "No", incluir en el informe al (a los) socio(s) responsable(s) del control de calidad, las observaciones, conclusiones y recomendaciones que procedan.

	Sí	No	N/A	Comentarios
1. ¿Tiene a su cargo la administración del sistema de control de calidad de la firma un socio u otra persona con suficiente experiencia y autoridad adecuada?				
2. ¿Cuenta la firma con un manual de control de calidad o políticas por escrito?				
3. ¿Cumple el contenido del manual de control de calidad por escrito, en todos los aspectos significativos, los requerimientos de la NCCI?				
4. ¿Se comunicaron los resultados de la comparación del manual de control de calidad de la firma con los requerimientos de la NCCI a la(s) persona(s) encargada(s) del sistema de control de calidad de la firma (incluyendo políticas, procedimientos y documentación faltantes o inadecuados)?				
5. ¿Se revisó, cuando menos, un encargo terminado por cada socio?				
6. Tratándose de los encargos revisados, ¿el propio inspector, se aseguró de no ser miembro del equipo del encargo, ni Revisor de Control de Calidad del encargo?				
7. ¿Se hallaron deficiencias aparentemente sistemáticas, recurrentes, significativas, o que requieran acciones correctivas inmediatas?				
8. ¿Hay evidencia de que un informe emitido por la firma pudo haber sido inadecuado?				
9. ¿Hubo evidencia de que no se aplicaron algunos procedimientos requeridos para el encargo?				
10. ¿Se informaron por escrito sobre todas las deficiencias al (a los) socio(s) encargado(s) del sistema de control de calidad de la firma?				

	Sí	No	N/A	Comentarios
11. ¿Se han determinado las razones subyacentes de todas las deficiencias significativas?				
12. Las recomendaciones de medidas correctoras adecuadas para las deficiencias identificadas, ¿incluyen la comunicación de los hallazgos a los responsables de formación y del desarrollo profesional, cambios en políticas y procedimientos de control de calidad, y medidas disciplinarias contra quienes incumplen las políticas y procedimientos de la firma de auditoría, especialmente si son reincidentes?				
13. Tratándose de los archivos revisados, ¿se completaron los cuestionarios apropiados para la inspección de los archivos y se conservaron como parte de la documentación?				
14. ¿Hay evidencia de que el (los) socio(s) encargado(s) del sistema de control de calidad de la firma comunicaron, por lo menos una vez al año, a los socios y demás personas interesadas, los procedimientos de seguimiento que se aplicaron en el último año, las conclusiones alcanzadas a partir de dichos procedimientos y una descripción de todas las deficiencias sistémicas, recurrentes o significativas encontradas y las medidas tomadas para subsanarlas?				

CUESTIONARIO DE VERIFICACIÓN DE LOS OBJETIVOS BÁSICOS DE UN SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD INTERNO

1. RESPONSABILIDADES DE LA DIRECCIÓN EN RELACIÓN CON EL SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD DENTRO DE LA FIRMA DE AUDITORÍA

	SI	NO	N/A	Comentarios
<p>OBJETIVO DEL SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD:</p> <p>Se han establecido políticas y procedimientos diseñados para promover una cultura interna que reconozca que la calidad es esencial en la realización de los encargos. Dichas políticas y procedimientos requieren que la responsabilidad última del Sistema de Control de Calidad recaiga en un órgano de dirección de alto nivel de la firma.</p>				
<p><i>Promoción de una cultura orientada a la calidad</i></p> <p>1. La promoción de la cultura interna de calidad incluye actuaciones y mensajes de la alta dirección, debidamente comunicados al personal, sobre la importancia de la calidad en la realización de los encargos y cómo alcanzarla en la práctica profesional.</p> <p>A título orientativo se indican algunos factores que, normalmente son indicativos de la existencia e implantación del requerimiento anteriormente indicado:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Existencia de políticas y procedimientos relativos a la evaluación del desempeño de funciones, retribuciones, incentivos y promoción del personal de la firma (incluidos los socios) que tengan en cuenta, entre otros factores, indicadores relativos a niveles de calidad alcanzados. - La asignación de responsabilidades de dirección es realizada de forma que las consideraciones comerciales no se antepongan a la calidad de los trabajos. - Proporcionar los recursos suficientes para el desarrollo, la documentación y el apoyo de sus políticas y procedimientos de control de calidad. 				

<p><i>Asignación de responsabilidad relativa al funcionamiento del sistema de control de calidad dentro de la firma.</i></p> <p>2. Existen políticas y procedimientos para asegurarse de que las personas que tienen asignada la responsabilidad del funcionamiento del Sistema de Control de Calidad de la firma cuentan con la experiencia y capacidad adecuadas y suficientes, y con la autoridad necesaria, para asumir dicha responsabilidad.</p>				
--	--	--	--	--

2. REQUERIMIENTOS DE ÉTICA APLICABLES

	SI	NO	N/A	Comentarios
<p>OBJETIVO DEL SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD: Se han establecido políticas y procedimientos para proporcionar una seguridad razonable de que la firma y su personal y, en su caso, otras personas sujetas a requerimientos de independencia, cumplen con los requerimientos de ética aplicables. Dichas políticas y procedimientos permiten a la firma:</p> <ul style="list-style-type: none"> - comunicar al personal sus requerimientos de ética e independencia y, en su caso, a otras personas sujetas a los mismos; e - identificar y evaluar las circunstancias y relaciones que originan amenazas a la independencia, 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 aplicable lo permite. 				
<p>1. Existen políticas y procedimientos que requieren:</p> <ul style="list-style-type: none"> - que los socios proporcionen la información relevante sobre los encargos de clientes que permita evaluar el impacto global, si lo tuviera, sobre los requerimientos de independencia; - la notificación, por parte del personal, de las circunstancias y relaciones que originen una amenaza a la independencia; y - la recopilación y comunicación de la información relevante al personal que corresponda con el fin de que 				

	SI	NO	N/A	Comentarios
se pueda determinar si se satisfacen los requerimientos de independencia, mantener y actualizar los registros en relación con la independencia y tomar las medidas de salvaguarda apropiadas.				
<p>2. Existen políticas y procedimientos diseñados para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se le notifican los incumplimientos de los requerimientos de independencia y que le permiten tomar las medidas adecuadas. Dichas políticas y procedimientos incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> - que el personal notifique rápidamente a la firma tanto los incumplimientos de independencia que lleguen a su conocimiento como las situaciones que puedan suponer una amenaza a la independencia; - que la firma comunique las situaciones anteriores identificadas al socio del encargo y a otro personal relevante de la firma; y - que las personas anteriores comuniquen a la firma las medidas tomadas para solucionar la cuestión, de tal modo que la firma pueda determinar si es necesario tomar medidas adicionales. 				
3. Al menos una vez al año, la firma de auditoría obtiene una confirmación escrita del cumplimiento de sus políticas y procedimientos relativos a la independencia de todo el personal de la firma que deba ser independiente de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables.				
<p>4. La firma tiene políticas y procedimientos para:</p> <ul style="list-style-type: none"> - fijar criterios para determinar la necesidad de salvaguardas que reduzcan la amenaza de familiaridad a un nivel aceptable cuando se emplee al mismo personal de categoría superior en un mismo encargo durante un período prolongado. - asegurar razonablemente la correcta aplicación de las obligaciones relativas a la rotación obligatoria por ley. 				

3. ACEPTACIÓN Y CONTINUIDAD DE RELACIONES CON CLIENTES Y DE ENCARGOS ESPECÍFICOS

	SI	NO	N/A	Comentarios
<p>OBJETIVO DEL SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD: Se han establecido políticas y procedimientos para evaluar la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.</p>				
<p><i>Competencia, capacidad y recursos</i></p> <p>1. Existen procedimientos para evaluar, en función de las características concretas de cada encargo, la competencia para realizarlo y la capacidad, incluidos el tiempo y los recursos, para hacerlo.</p> <p>A título orientativo se indican algunos factores que, normalmente son indicativos de la existencia e implantación del requerimiento anteriormente indicado:</p> <ul style="list-style-type: none"> - que el personal de la firma tenga conocimiento de los correspondientes sectores o materias; - que cuente con experiencia en relación con los requerimientos normativos o de información aplicables; - que la firma cuente con el suficiente personal con la competencia y capacidad necesarias; - que haya expertos disponibles, en caso de ser necesario; - que se disponga de personas adecuadas para realizar la revisión de control de calidad del encargo, cuando sea aplicable; - que la firma sea capaz de terminar el encargo en la fecha límite requerida. 				

<p><i>Integridad del cliente</i></p> <p>2. Existen políticas y procedimientos que consideran la integridad del cliente.</p> <p>A título orientativo se indican algunos factores a considerar que, normalmente son indicativos de la existencia e implantación del requerimiento anteriormente indicado:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la identidad y la reputación, en el mundo empresarial, de los principales propietarios, administradores y otro personal clave de la entidad; - la actitud de dichas personas respecto a una integración agresiva de las normas contables y el entorno de control interno; - la naturaleza de las actividades de la entidad, incluidas sus prácticas empresariales; - la existencia de presiones para mantener los honorarios facturados en un nivel indebidamente bajo; - la existencia de indicios de una inadecuada limitación al alcance del encargo; - indicios de que la entidad puede estar involucrada en blanqueo de capitales y otras actividades delictivas; - las razones para el nombramiento del auditor; posibles causas de la no renovación o revocación del nombramiento del auditor anterior. - la identidad de las partes vinculadas y su reputación en el mundo empresarial. 				
--	--	--	--	--

<p><i>Aceptación y continuidad de la relación con el cliente</i></p> <p>3. Existen políticas y procedimientos que establecen:</p> <ul style="list-style-type: none"> - que la firma 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; - que la firma de auditoría resuelva si es adecuado aceptar el encargo si se identifica un posible conflicto de intereses en el proceso de aceptación de un nuevo encargo ya sea de un cliente nuevo o existente; - si se han identificado cuestiones problemáticas y la firma de auditoría decide aceptar o continuar la relación con el cliente o un encargo específico, que se documente el modo en que fueron resueltas dichas cuestiones. 				
<p><i>Renuncia</i></p> <p>4. Existen políticas y procedimientos que tratan las situaciones en las que la firma obtiene información que, de haber estado disponible con anterioridad, la hubiesen llevado a rechazar el encargo. Dichas políticas y procedimientos incluyen la consideración de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - las responsabilidades profesionales y legales que son aplicables a las circunstancias, incluido si existe un requerimiento de que la firma de auditoría informe a la persona o personas que realizaron el nombramiento o, en algunos casos, al regulador; y - la posibilidad de renunciar al encargo, o, en su caso, tanto al encargo como a la relación con el cliente. 				

4. RECURSOS HUMANOS

	SI	NO	N/A	Comentarios
<p>OBJETIVO DEL SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD: Se han establecido políticas y procedimientos para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable acerca de la suficiencia y adecuación de sus recursos humanos.</p>				
<p>1. Existen políticas y procedimientos diseñados para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que dispone de suficiente personal con la competencia, capacidad y compromiso con los principios de ética necesarios para:</p> <p>(a) Realizar los encargos de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos normativos aplicables; y</p> <p>(b) Permitir a la firma de auditoría o a los socios de los encargos emitir informes adecuados a las circunstancias.</p> <p>A título orientativo se indican algunos factores que, normalmente son indicativos de la existencia e implantación del requerimiento anteriormente indicado:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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. 				
<p><i>Asignación de equipos a los encargos</i></p> <p>2. La firma responsabiliza de cada encargo a un socio y establece políticas y procedimientos que requieren que:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Se comuniquen a los miembros clave de la dirección del cliente y a los responsables del gobierno de la entidad, la identidad y el papel del socio del encargo; - El socio del encargo tenga la competencia, capacidad y autoridad necesarias para desempeñar su papel; y 				

<p>- Se definan claramente las responsabilidades del socio del encargo y que las mismas se le comuniquen.</p> <p>3. La firma también establece políticas y procedimientos para asignar el personal apropiado con la competencia y la capacidad necesarias.</p> <p>A título orientativo se indican algunos factores que, normalmente son indicativos de la existencia e implantación del requerimiento anteriormente indicado:</p> <ul style="list-style-type: none"> - el conocimiento de encargos de naturaleza y complejidad similares y experiencia práctica relativa a los mismos; - el conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos normativos aplicables que tenga el equipo del encargo; - el conocimiento técnico y la pericia 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 desarrolla sus actividades; - la capacidad del equipo del encargo para aplicar el juicio profesional; y - el conocimiento que tenga el equipo del encargo de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría. 				
---	--	--	--	--

5. REALIZACIÓN DE LOS ENCARGOS

	SI	NO	N/A	Comentarios
<p>OBJETIVO DEL SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD: Se han establecido políticas y procedimientos diseñados para proporcionar a la firma de auditoría 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 emiten informes que son adecuados a las circunstancias.</p>				

<p><i>Consistencia de la calidad en la realización de los encargos</i></p> <p>1. Se fomenta la ejecución del encargo con una calidad uniforme.</p> <p>A título orientativo se indican algunos factores cuya presencia es normalmente indicativa de la existencia e implantación del requerimiento anteriormente indicado:</p> <ul style="list-style-type: none"> - manuales escritos o electrónicos; - herramientas informáticas, - cuestionarios normalizados, - programas de auditoría estandarizados, - guías orientativas sobre la forma y contenido de los papeles de trabajo, - otras formas de documentación estandarizada, - material de orientación específico para sectores o materias, <p>y cualquier tipo de documentación existente con el objeto de facilitar el desempeño uniforme del personal en los encargos y conforme a las normas profesionales y requisitos reglamentarios y legales.</p>				
<p><i>Responsabilidades de supervisión y revisión</i></p> <p>2. Existen políticas y procedimientos de revisión sobre la base de que el trabajo de los miembros del equipo de menor experiencia es revisado por miembros del equipo con mayor experiencia.</p> <p>3. Los procedimientos de supervisión comprenden, entre otros, el seguimiento del modo en que progresa el encargo, la consideración de si éste se está ejecutando de acuerdo con el enfoque planificado, el tratamiento de cuestiones significativas y la identificación de las cuestiones que deben ser objeto de consulta.</p>				
<p><i>Consultas</i></p> <p>4. Existen políticas y procedimientos establecidos para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que:</p>				

<ul style="list-style-type: none"> - se realizan las consultas necesarias sobre cuestiones difíciles o controvertidas; - se dispone de recursos suficientes para permitir la realización de las consultas necesarias; - se documenta la naturaleza y el alcance de dichas consultas, así como las conclusiones resultantes de las mismas y éstas son aceptadas tanto por la persona que realiza la consulta como por la persona a quien se consulta; - se implementan las conclusiones resultantes de las consultas. <p>Nota explicativa:</p> <p>En la aplicación práctica de este apartado es necesario tener en cuenta que la extensión, forma y contenido de la documentación existente dependerá de la naturaleza de la consulta.</p> <p>En este sentido, pueden existir procesos de contraste y discusión (distintos de una consulta formal) con otras personas, no pertenecientes al equipo de trabajo, que tienen experiencia y conocimientos apropiados, cuyo objetivo es asegurarse que:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Se tiene en cuenta las normas, reglas, regulaciones o políticas existentes en relación con un tema concreto, o b) Se contemplan otros puntos de vista que pueden ser divergentes o convergentes y que, pueden servir, entre otras finalidades para definir si es necesario acometer un proceso formal de consulta. <p>Los requerimientos indicados en el párrafo 4 anterior son de aplicación en aquellos supuestos en los que por las circunstancias específicas se produce un proceso de consulta formal sobre cuestiones difíciles o controvertidas y no en el caso de contrastes informales, si bien para estos últimos sería recomendable la existencia de algún tipo de documentación menor.</p>				
--	--	--	--	--

<p><i>Revisión de control de calidad de los encargos (RCCE)</i></p> <p><i>Criterios para una RCCE</i></p> <p>5. Existen criterios para determinar los trabajos que deben someterse a revisión de control de calidad de manera previa a la emisión del informe.</p> <p>6. Existen políticas y procedimientos que determinan la naturaleza, momento de realización y extensión de las RCCE.</p>				
<p><i>Extensión de la RCCE</i></p> <p>7. La RCCE incluye, al menos, lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Discusión, en su caso, con el socio o responsable del encargo de las cuestiones significativas y valoración de la evidencia obtenida, de las conclusiones alcanzadas y opinión sobre la idoneidad del informe propuesto. - Revisión de las cuentas anuales (u otros estados objeto del trabajo) y del informe de auditoría propuesto. - Revisión de la documentación del encargo, considerada necesaria por el revisor, relativa a juicios significativos adoptados y conclusiones obtenidas por el equipo. - Evaluación de las conclusiones alcanzadas en la formulación del informe y consideración de si el informe propuesto es adecuado. <p>8. En el caso de entidades cotizadas, la revisión del control de calidad incluye, además:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La evaluación realizada por el equipo del encargo de la independencia de la firma en relación con el encargo específico; - Si procede, 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 				

- Si la documentación seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si da soporte a las conclusiones alcanzadas.				
<p><i>Criterios para la selección de revisores de RCCE</i></p> <p>9. Los procedimientos adoptados en relación con la designación de los revisores contemplan las cualificaciones técnicas necesarias para desempeñar su función, incluido la experiencia y autoridad necesaria, así como el alcance de las consultas a realizar al revisor sin comprometer su objetividad</p> <p>10. Existen políticas y procedimientos para preservar la objetividad del revisor y para sustituirlo cuando dicha objetividad se haya visto menoscabada.</p> <p>11. Existen procedimientos para asegurarse, en caso de acudir a una firma o profesional externo para desempeñar el papel de revisor de la RCCE, de que está debidamente cualificada y cumple los criterios establecidos en el apartado anterior para los revisores internos.</p>				
<p><i>Documentación de la RCCE</i></p> <p>12. Existen procedimientos establecidos por la firma para documentar la RCCE en, al menos, los aspectos siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Se han seguido los procedimientos fijados para las RCCE. - La revisión se ha terminado en la fecha del informe o con anterioridad. - El revisor no tiene conocimiento de que existan cuestiones no resueltas. 				

<p><i>Diferencias de opinión</i></p> <p>13. La firma ha establecido políticas y procedimientos para tratar y resolver las diferencias de opinión surgidas dentro del equipo de trabajo, entre éste y las personas consultadas y, en su caso, entre el revisor del control de calidad y el socio del encargo.</p> <p>14. En caso de existir diferencias de opinión, se requiere que las conclusiones alcanzadas se documenten e implementen y que el informe no se pueda emitir antes de su resolución.</p>				
<p><i>Documentación del encargo</i></p> <p>15. Existen políticas y procedimientos establecidos por la firma relativos a:</p> <ul style="list-style-type: none"> - el cierre del archivo final del encargo una vez terminado el encargo correspondiente; - la confidencialidad, la custodia segura, la integridad, la accesibilidad y la recuperabilidad de la documentación de los encargos; - la conservación de la documentación de los encargos durante un plazo suficiente para satisfacer las necesidades de la firma o según lo requiera la normativa aplicable. 				

6. SEGUIMIENTO DEL SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD

	SI	NO	N/A	Comentarios
<p>OBJETIVO DEL SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD: Se han establecido políticas y procedimientos diseñados para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al Sistema de Control de Calidad son pertinentes, adecuados y están funcionando de manera eficaz.</p>				

<p><i>Seguimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría</i></p> <p>1. Las políticas y procedimientos establecidos por la firma incluyen :</p> <ul style="list-style-type: none"> - el examen y evaluación de forma continuada del Sistema de Control de Calidad de la firma, incluida, de manera cíclica (por ejemplo, cada tres años) la inspección de al menos un encargo terminado por cada socio; - la asignación de la responsabilidad del proceso de seguimiento a uno o varios socios o a otras personas con experiencia y autoridad dentro de la firma suficientes y adecuadas para asumir dicha responsabilidad; y - que los que realicen el encargo o la revisión de control de calidad del mismo no participen en la inspección de los encargos. 				
<p><i>Evaluación, comunicación y corrección de las deficiencias identificadas</i></p> <p>2. Existen procedimientos de evaluación del efecto de las deficiencias identificadas, distinguiendo entre:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Casos que no indican necesariamente que el Sistema de Control de Calidad de la firma resulta insuficiente. - Deficiencias sistémicas, repetitivas u otro tipo de deficiencias significativas que requieren una acción correctiva rápida. <p>3. Los procedimientos incluyen la comunicación de las deficiencias identificadas como resultado del seguimiento y las recomendaciones de mejora a los correspondientes socios a cargo de los encargos y al resto del personal que corresponda.</p> <p>4. Las recomendaciones de medidas adecuadas para subsanar las deficiencias identificadas incluirán una o más de las siguientes:</p>				

<ul style="list-style-type: none"> - Tomar medidas correctoras adecuadas en relación con un encargo o con un miembro del personal en concreto; - Comunicación de los hallazgos a los responsables de formación y de desarrollo profesional; - Cambios en las políticas y procedimientos de control de calidad; y - Medidas disciplinarias con respecto a aquellos que no cumplen las políticas y procedimientos de la firma de auditoría, en particular con respecto a los que reinciden. 				
<p>5. La firma de auditoría tiene 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 requieren:</p> <ul style="list-style-type: none"> - que la firma determine las actuaciones subsiguientes que resultan necesarias para cumplir las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables, y - que considere la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico. 				
<p>6. Existe una comunicación suficiente y, al menos, con periodicidad anual, de los resultados del seguimiento del Sistema de Control de Calidad a los socios de los encargos y a otras personas dentro de la firma, incluyendo al director general de la firma o, en su caso, a la junta directiva.</p> <p>La comunicación incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> - una descripción de los procedimientos de seguimiento aplicados. - las conclusiones extraídas de dichos procedimientos. - cuando corresponda, la descripción de las deficiencias del sistema o repetitivas o de otras deficiencias significativas y las medidas que se han tomado para subsanar dichas deficiencias. 				
<p>7. Cuando la firma pertenezca a una red y funcione con políticas y procedimientos comunes respecto al Sistema de Control de Calidad, se requiere que:</p>				

<ul style="list-style-type: none"> - al menos una vez al año, la red comunique el alcance global, la extensión y los resultados del proceso de seguimiento; - la red comunique con rapidez cualquier deficiencia del Sistema de Control de Calidad que se haya identificado a quien corresponda en la red de forma que se puedan tomar las medidas necesarias. 				
<p>Quejas y denuncias</p> <p>8. La firma de auditoría ha establecido políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que se tratan de manera adecuada:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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 - las denuncias de incumplimiento del Sistema de Control de Calidad de la firma. <p>Existen canales claramente definidos para que el personal pueda manifestar cualquier reserva sin temor a posibles represalias.</p> <p>9. La firma toma las medidas adecuadas cuando, durante las investigaciones de las quejas o denuncias, se identifican deficiencias en el diseño o en el funcionamiento del Sistema de Control de Calidad.</p>				

7. DOCUMENTACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD

	SI	NO	N/A	Comentarios
OBJETIVO DEL SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD: Se han establecido políticas y procedimientos que requieren una documentación adecuada para proporcionar evidencia del funcionamiento de cada elemento de su Sistema de Control de Calidad. ¹⁴				
1. Existen políticas y procedimientos establecidos para garantizar la conservación de la documentación del Sistema de Control de Calidad durante un período suficiente que permita a los que realizan procedimientos de seguimiento evaluar el cumplimiento por parte de la firma de su Sistema de Control de Calidad, o durante un periodo más largo si lo requiere la normativa.				
2. Existen políticas y procedimientos para documentar las quejas y denuncias y las respuestas a las mismas.				

¹⁴ Las cuestiones relativas a la documentación de cada elemento del sistema de control de calidad se encuentran en los apartados anteriores de este cuestionario.

Informe del Inspector del Sistema de Control de Calidad Interno

Para: (Socio(s) encargado(s) del sistema de control de calidad de la firma)

Revisión practicada entre (fecha de inicio) y (fecha de finalización)

Período Cubierto: Del (fecha de inicio) al (fecha de finalización)

Nombre del auditor ejerciente individual/Socio(s) cuyos archivos se revisaron:

Se me ha asignado/contratado para llevar a cabo una inspección de la firma con fines de seguimiento, incluyendo la revisión de las políticas de control de calidad y la revisión de, por lo menos, un encargo de cada socio.

Aparentemente, el sistema de control de calidad de la firma está [no está] a cargo de un socio u otra persona con suficiente experiencia y la debida autoridad.
(Explicar, si la conclusión es negativa.)

1. La firma [no] cuenta con un manual de control de calidad y/o políticas y procedimientos de control de calidad por escrito.
(Insertar la explicación del (de los) socio(s) encargado(s) del sistema de control de calidad, si está incompleto el manual de control de calidad por escrito.)

2. En mi opinión, el contenido del manual de control de calidad por escrito [no] cumple, en todos los aspectos significativos, los requerimientos de la NCCI.

3. [No] encontré en su manual de control de calidad [las siguientes] políticas, procedimientos y/o documentación faltantes o inadecuados.

4. [No] encontré evidencia de que el (los) socio(s) encargado(s) del sistema de control de calidad de la firma comunicaran, por lo menos una vez al año, a los socios y demás personas interesadas, los procedimientos de seguimiento que se aplicaron en el último año, las conclusiones alcanzadas a partir de dichos procedimientos y una descripción de todas las deficiencias sistémicas, recurrentes o significativas encontradas y las medidas tomadas para subsanarlas.

5. Revisé, por lo menos, un encargo de cada socio.

Tratándose de los encargos revisados, me cercioré de no ser miembro del equipo del encargo ni revisor del control de calidad del mismo.

Proporcionar detalles de cada encargo seleccionado (incluyendo nombre del socio, tipo del encargo, nombre del cliente y fecha del cierre anual).

6. [No] encontré en los archivos de los encargos deficiencias que parecieran sistemáticas, recurrentes o significativas y que requirieran medidas correctivas inmediatas.

Proporcionar detalles de cada una de dichas deficiencias.

7. [No] encontré evidencia que indique que un informe emitido por la firma pudo haber sido inadecuado.

Proporcionar detalles de la evidencia que indique la posibilidad de que un informe emitido pudo haber sido inadecuado.

8. [No] encontré evidencia de que no se aplicaron algunos procedimientos exigidos por las NTA o la firma para el encargo.

Proporcionar detalles de la evidencia que indique que no se aplicaron los procedimientos requeridos, incluyendo una referencia a cada uno.

9. Informé al (a los) socio(s) encargado(s) del sistema de control de calidad de la firma todas las deficiencias detectadas en el curso de mi revisión, así como de los motivos subyacentes por las que ocurrieron.

10. Tratándose de los archivos revisados, completé los cuestionarios adecuados para la inspección de archivos, que adjunto a este informe como anexos.

Apéndice I

Evaluación del personal [Ejemplo ilustrativo]

DATOS DEL EVALUADO

Nombre:

Categoría:

Años de experiencia en su categoría actual:

Años de experiencia en el cliente:

Encargo o periodo a evaluar (nº horas evaluadas):

CRITERIO DE CALIFICACIÓN

- A** Por encima de su categoría profesional actual.
- B** De acuerdo con su categoría profesional actual.
- C** Por debajo de su categoría profesional actual.
- N/A** Pregunta no aplicable para su categoría profesional.

Ejemplos de posibles preguntas a considerar en la evaluación del personal

	Relaciones con el cliente	A	B	C	N/A
1.	¿Respeto y cumple las normas y condiciones de trabajo establecidas por los clientes?				
2.	¿Mantiene una relación de respeto y cordialidad con el personal del cliente?				
3.	¿Respeto la naturaleza confidencial de la relación auditor-cliente?				
4.	¿Ayuda a explicar a los clientes el resultado del trabajo, los informes y las recomendaciones?				
5.	¿Conoce los servicios de la firma y se esfuerza en identificar oportunidades para proporcionar servicios a los clientes?				
	Competencia técnica y profesional	A	B	C	N/A
1.	¿Entiende y sigue los estándares de la firma en el desarrollo de su trabajo?				
2.	¿Asume las responsabilidades y trabajo que le corresponde según su categoría profesional?				
3.	¿Demuestra un nivel de conocimiento suficiente del sistema de control de calidad interno de la firma, y lo aplica de forma adecuada?				
4.	¿Se organiza su tiempo y, si procede, el del equipo de trabajo de forma efectiva?				
5.	¿Realiza las pruebas de auditoría según se describen en los programas, el manual interno y/o siguiendo las instrucciones de sus superiores?				
6.	¿Conoce el sector, negocio, procedimientos y prácticas del cliente y utiliza este conocimiento para realizar el trabajo asignado de forma eficiente?				

		A	B	C	N/A
7.	¿Completa la totalidad del trabajo asignado incluyendo el cierre de los puntos pendientes?				
8.	¿Concluye las pruebas y áreas de trabajo bajo su responsabilidad?				
9.	¿Informa puntualmente a su inmediato superior del progreso del trabajo asignado, de los aspectos significativos y problemas detectados junto con recomendaciones para su solución?				
10.	¿Asume, si procede, la dirección diaria del trabajo de campo?				
11.	En caso de ser de aplicación por su categoría: ¿Planifica, organiza, delega, controla y realiza el trabajo de campo de forma que los trabajos se completen dentro de los presupuestos y en las fechas previstas?				
12.	¿Supervisa al personal bajo su responsabilidad comentándoles los aspectos de mejora observados?				
13.	¿Prepara los borradores de informes, carta de comentarios y todos los aspectos de cierre del trabajo de auditoría?				
14.	¿Conoce y cumple con los requisitos de ética e independencia detallados en el manual de la firma?				
15.	¿Se comunica oralmente y por escrito de forma efectiva?				
	Administración interna y formación	A	B	C	N/A
1.	¿Cumple en tiempo y forma con los requisitos administrativos establecidos por la firma?				
2.	¿Colabora cuando se lo solicita en actividades como selección de personal, formación interna, etc.?				
3.	¿Se prepara y participa activamente en los cursos de formación de la firma?				
4.	¿Se prepara para conseguir el acceso al ROAC?				
5.	¿Utiliza todos los recursos disponibles para mantener sus conocimientos técnicos debidamente actualizados?				

6.	¿Cumple con los requerimientos mínimos de formación profesional continuada establecidos por la firma para su categoría profesional?				
	Características personales	A	B	C	N/A
1.	¿Su aspecto es adecuado y conforme con los requisitos de la firma?				
2.	¿Es puntual tanto en las oficinas del cliente como en la propia?				
3.	¿Coopera con los demás miembros de la firma reconociendo la importancia del trabajo en equipo?				
4.	¿Se ha ganado la confianza y el respeto del personal de la firma?				
5.	¿Demuestra buen juicio profesional?				
6.	<p>¿Tiene características personales y habilidades necesarias para el desempeño del trabajo?</p> <p>Posibles características y habilidades: integridad, madurez, iniciativa, tacto en las relaciones con las personas, capacidad de negociación, etc.</p>				

Evaluación global	A	B	C

Comentarios evaluador:

Comentarios evaluado:

Evaluator: _____

(Nombre, fecha y firma)

Evaluated: _____

(Nombre, fecha y firma)

Apéndice J

Análisis de rotación [Ejemplo ilustrativo]

Fecha del análisis de rotación de la cartera de clientes de auditoría: _____

Responsable del análisis realizado: _____

Cientes de auditoría de cuentas obligatorias	¿Es EIP?	¿Importe neto de la cifra de negocios > €50 millones?	Socio firmante	Fecha de cierre del periodo auditado	Número de años auditados ¹⁵	¿Necesidad de rotación en el próximo ejercicio?
						Sí/No

¹⁵ Número de años auditados por el mismo auditor de cuentas firmante del informe de auditoría a la fecha de realización del análisis de rotación. Se recomienda que se realice dicho análisis al inicio de cada ejercicio académico, presumiblemente en septiembre, y se actualice periódicamente.

Anexo A

Recomendaciones prácticas de implantación de un SCCI.

1. El objetivo de la implantación no debe ser únicamente disponer de un Manual.

El objetivo fundamental de la implantación no debe ser disponer de un Manual de Calidad, en el sentido de disponer de un documento teórico que cumpla razonablemente con los requerimientos de la NCCI pero que no sea de aplicación práctica ni esté adaptado a la realidad de la firma.

El objetivo debe ser desarrollar un sistema de control de calidad interno (SCCI) que, como mínimo, cumpla los requerimientos de la norma y, sobre todo, el objetivo a lograr debe ser la incorporación del concepto de calidad a la cultura interna del despacho y a los procesos del día a día.

Adicionalmente a los requerimientos establecidos en la NCCI, cada firma deberá evaluar si, en base a sus circunstancias específicas, es necesario establecer políticas y procedimientos adicionales para alcanzar el objetivo de la NCCI.

2. Planificar el proyecto de implantación.

Establecer un proyecto específico dentro del despacho para desarrollar (diseñar, implantar, documentar, mantener, mejorar) los requerimientos que debe cumplir el sistema de calidad, con un calendario y fechas estimadas de cumplimiento de los hitos relevantes y su finalización, asignando los recursos que se estime necesarios, e incorporar este proyecto a los objetivos estratégicos de la firma.

Debe asignarse uno o varios responsables para dirigir el proyecto de implantación, y concederles la autoridad necesaria para desarrollar sus funciones. Se sugiere que dichos responsables pertenezcan al equipo directivo, y entre sus responsabilidades debe estar el mantener informada a la alta dirección de la firma del avance del proyecto.

3. Comenzar el proyecto cuanto antes.

No esperar a los meses previos a enero de 2013, ya que es un proyecto que, para no colapsar el normal funcionamiento del despacho, debería extenderse durante varios meses.

Una sugerencia es abordar el proyecto por áreas, que pueden ser las equivalentes a los elementos del sistema de calidad establecidos en la propia NCCI.

4. Tomarse un tiempo para estudiar la normativa aplicable.

La propia NCCI requiere que el personal de la firma que sea responsable de establecer y mantener el SCCI de la firma, debe tener un amplio conocimiento de la norma, incluyendo el material de aplicación y otro material explicativo, a fin de aplicar correctamente los requerimientos.

Sin leer la norma por completo, existe el riesgo de que se olviden algunos requerimientos, que el objetivo y el enfoque de algunos de los requerimientos no sean adecuadamente entendidos, o que algún material de orientación útil para la aplicación sea pasado por alto.

Adicionalmente es recomendable que dichas personas responsables del sistema de calidad obtengan un conocimiento más amplio de la normativa aplicable a la actividad de auditoría de cuentas, ya que puede impactar en el sistema de calidad de la firma. Se recomienda tener un elevado conocimiento del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, de su Reglamento de desarrollo, de las normas de auditoría, de las normas de ética (cuando se emitan) y, por supuesto de las normas de control de calidad interno.

5. Comparar el actual SCCI con los requerimientos de la NCCI.

Las políticas y procedimientos actualmente en funcionamiento en la firma deben ser reevaluados y debe decidirse si son adecuados o deben sustituirse por otros, y si son válidos pero no están documentados, plasmarlos por escrito para que formen parte del manual de control de calidad interno.

Es buena idea involucrar al equipo profesional para que aporte su experiencia y conocimiento, facilitándoles los procedimientos a analizar para que los revisen y sugieran modificaciones de mejora.

Con el fin de poder demostrar cómo las políticas y procedimientos del SCCI cumplen los requerimientos de la NCCI (ya sea para fines internos o a efectos de control externo), puede ser de utilidad realizar un ejercicio de referencias cruzadas directamente entre el manual de control de calidad y la NCCI, mediante la preparación de un documento de “mapeo” que compare ambos.

6. Utilizar mapas de procesos y flujogramas para identificar y documentar los procesos de la firma; una vez identificados los procesos a desarrollar, conviene establecer prioridades.

El establecimiento de prioridades ayuda a que se evite el colapso del funcionamiento normal de la firma.

Unas herramientas muy útiles para identificar y documentar los procesos son las siguientes:

- Elaboración de un mapa de procesos de la organización, que incluye la representación gráfica de los procesos identificados, así como su secuencia e interacciones entre los mismos.
- Documentación de los procesos mediante diagramas de procedimientos, que describen las actividades del proceso mediante flujogramas, indicando las tareas, los responsables y la documentación de apoyo (procedimientos, instrucciones, registros, etc.) relacionados con el proceso.

Véase el **Anexo B** “Mapa de procesos y diagramas de flujos o flujogramas”.

7. No incluir en el manual ningún procedimiento que no esté implantado.

No incluir en el manual ningún procedimiento que no haya sido implantado o sobre el que no tengamos seguridad sobre su correcta aplicación; deben contrastarse los procedimientos antes de implantarlos.

A medida que se vayan definiendo los nuevos procedimientos de control de calidad, implantarlos de forma paulatina.

8. El SCCI debe adaptarse a la dimensión y características operativas del despacho.

Se han de evitar los manuales estándares o de otras organizaciones, ya que cada firma de auditoría debe establecer el suyo propio adaptado a su organización.

Mientras que los elementos de un SCCI son comunes a todas las firmas sin importar su tamaño, las firmas de reducida dimensión a menudo disponen de un SCCI más sencillo. La NCCI incluye consideraciones específicas para los auditores y sociedades de auditoría de reducida dimensión en el apartado de “Material de aplicación y otro material explicativo”, sin que se reduzca o limite la responsabilidad de cumplir con los objetivos definidos y los requerimientos establecidos en la propia norma.

Por ejemplo:

- Las firmas de reducida dimensión pueden emplear métodos menos formales de evaluación del desempeño de su personal (véase NCCI, párrafo A29).
- La NCCI reconoce que algunos requerimientos no siempre son pertinentes. Por ejemplo, en el caso de un profesional ejerciente individual que no tenga empleados, no requeriría políticas y procedimientos para la asignación del personal apropiado al equipo del encargo, ni para determinadas responsabilidades de revisión ni para la comunicación anual de los resultados del Seguimiento a los socios de los encargos de la firma de auditoría (véase NCCI, párrafo A1).

El SCCI debe ser algo vivo, cambiante, que permita adaptarse a los inevitables cambios que irán llegando en el futuro (cambios en la normativa, en la forma de trabajar, cambios en la tecnología, etc.), así como a las sugerencias de mejora que se identifiquen.

9. Evaluar la necesidad de ayuda externa.

La propia NCCI reconoce que las firmas de auditoría más pequeñas pueden disponer de recursos internos más limitados y, por tanto, pueden necesitar ayuda externa a fin de satisfacer determinados requerimientos de la norma.

La norma identifica cuatro áreas donde éste podría ser el caso (consultas, revisiones de control de calidad de los encargos, seguimiento del sistema e investigación de quejas y denuncias) y proporciona orientación para identificar y hacer uso adecuado de un proveedor externo (véase NCCI, párrafos A40, A50, A68 y A72, respectivamente).

Es previsible que el establecimiento de contactos con posibles revisores externos sea una de las acciones que deberán llevar a cabo los auditores ejercientes a título individual y las firmas con un número muy reducido de socios para cumplir con los requerimientos mencionados de la NCCI.

10. Comunicación y formación.

A medida que se vayan aprobando las políticas y procedimientos y se incluyan en el manual, deberán llevarse a cabo acciones de comunicación a todos los socios y personal de la firma, así como impartirse la formación necesaria para su aplicación efectiva.

Estas acciones de comunicación y formación, además de instruir y actualizar en el conocimiento de las políticas y procedimientos de la firma a los socios y al personal, deben fomentar el compromiso de todos con la cultura de la calidad.

Anexo B

Mapa de procesos y diagramas de flujos o flujogramas.

Mapa de procesos.

Como punto de partida para identificar y documentar el sistema de control de calidad, tanto el actualmente existente como aquél que deseamos tener, se recomienda elaborar un mapa de procesos clave del despacho o firma, que es la representación gráfica y esquemática de los procesos identificados, así como su secuencia e interrelaciones entre los mismos. La elaboración del mapa de procesos del despacho o firma brinda la oportunidad de reevaluar las políticas y procedimientos actuales, y decidir si son adecuados o si deben redefinirse o ser sustituidos por otros, lo cual supone una clara fuente de mejoras en la organización.

En la práctica un proceso es una forma sistemática de representar la manera en que una organización realiza una serie de actividades.

Un proceso se compone de una serie de entradas (o inputs), las actividades se realizan mediante unos recursos, y se controlan de forma que se obtenga una salida (o output) previamente establecido.

Se suelen distinguir tres tipos de procesos:

- Procesos clave (o procesos operativos): son aquellos que recogen la actividad fundamental de la organización. Impactan directamente en la calidad del servicio prestado y, por tanto, en la satisfacción del cliente.
- Procesos auxiliares (o procesos de soporte): son aquellos que es necesario realizar para poder llevar a cabo los procesos clave. Son necesarios para el buen funcionamiento de la organización, pero no impactan directamente en la calidad del servicio prestado.
- Procesos estratégicos: pretenden planificar los procesos clave y auxiliares.

Cada organización o firma debe identificar cuáles de sus procesos son clave y cuales auxiliares, lo cual determinará el nivel de control que se implantará sobre ellos.

Una vez identificados los procesos, se debe designar un dueño o propietario del proceso como responsable de todos los aspectos del mismo.

Un mapa de proceso puede representarse de muy diversas formas, lo realmente importante es que se hayan identificado todos los procesos del sistema de gestión, y las relaciones entre ellos se hayan descrito adecuadamente.

Como recomendación para su elaboración, el mapa de procesos debe ser fácilmente comprensible por los miembros del despacho o firma, de forma que pueda ser de utilidad para el objetivo final para el que se ha creado.

Habitualmente el mapa de procesos se inicia con una petición de un servicio por parte del cliente, y se finaliza con la prestación de dicho servicio al cliente; entre ambos extremos se sitúan el conjunto de procesos que realiza la firma o despacho para llevar a cabo el servicio de acuerdo a unos parámetros de calidad preestablecidos.

Las relaciones entre procesos pueden mostrarse mediante flechas, y cada proceso debe tener unas entradas y unas salidas, así como una persona responsable del proceso.

El mapa de procesos puede documentarse en la sección inicial del manual, por ejemplo en la sección “Introducción y presentación de la firma. Política general”, o bien incluirse como un Anexo.

*Al final de este **Anexo B** se ha incluido, a efectos ilustrativos, un ejemplo de mapa de procesos en base a la NCCI en un despacho de auditoría.*

Diagramas de flujo de cada procedimiento o flujogramas.

El diagrama de flujo es la representación gráfica de un procedimiento, y pretende hacer más sencillo el análisis de un proceso. Una de las maneras más adecuadas para documentar los procesos es a través de procedimientos. Un procedimiento es la forma concreta en que se realiza un proceso. El procedimiento debe incluir toda la información que sea necesaria para realizar todas las actividades que sean objeto de dicho proceso.

Proceso: podemos definirlo como el *qué hacemos*.

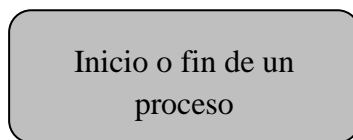
Procedimiento: proporciona información sobre las condiciones específicas en que se ejecuta el mencionado proceso: es el *cómo lo hacemos*.

Para describir las actividades que forman parte de un procedimiento, es recomendable su representación gráfica mediante diagramas, también llamados flujogramas, ya que facilita el entendimiento de su secuencia e interrelación, así como su comunicación al personal de la firma y/o a otras personas interesadas.

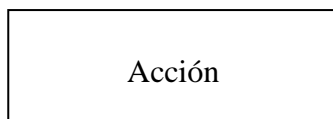
A continuación incluimos algunas sencillas recomendaciones para su elaboración:

- La dirección de los flujos debe ser vertical (de arriba abajo) u horizontal (de izquierda a derecha), pero nunca en diagonal, ni hacia arriba o hacia la izquierda.
- Deben incluirse solo aquellas acciones o actividades que sean relevantes respecto del procedimiento descrito, para no sobrecargar el flujograma, ya que en caso contrario puede reducir su eficacia.
- La simbología a utilizar debe ser estandarizada y sencilla, con líneas y figuras geométricas elementales, que faciliten su lectura y comprensión.
- Los símbolos se unen con líneas, los cuales tienen en la punta una flecha que indica la dirección en que se desarrollan las actividades que componen el procedimiento.
- Por último, es adecuado actualizar los flujogramas cuando sea pertinente, para adaptarlos a los cambios que se produzcan en la organización del despacho o firma.

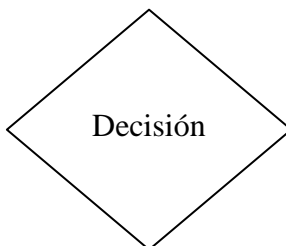
Existe amplia bibliografía acerca de cómo representar los diagramas de procedimientos, y también se utiliza diversa simbología, si bien existen símbolos estandarizados universalmente. A continuación incluimos algunos de los símbolos normalizados más habituales (normas ANSI) para la representación de flujogramas.



Se emplea para expresar el principio y el fin de las actividades.



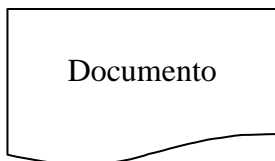
Se emplea para expresar la realización de una actividad o un conjunto de actividades.



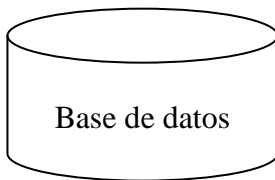
Representa una toma de decisión. Las salidas pueden tener al menos dos opciones.



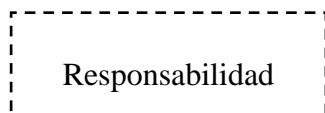
Representa el flujo de documentos o información, y la secuencia en que se ejecutan las acciones.



Se utiliza para indicar la existencia de un documento relevante.



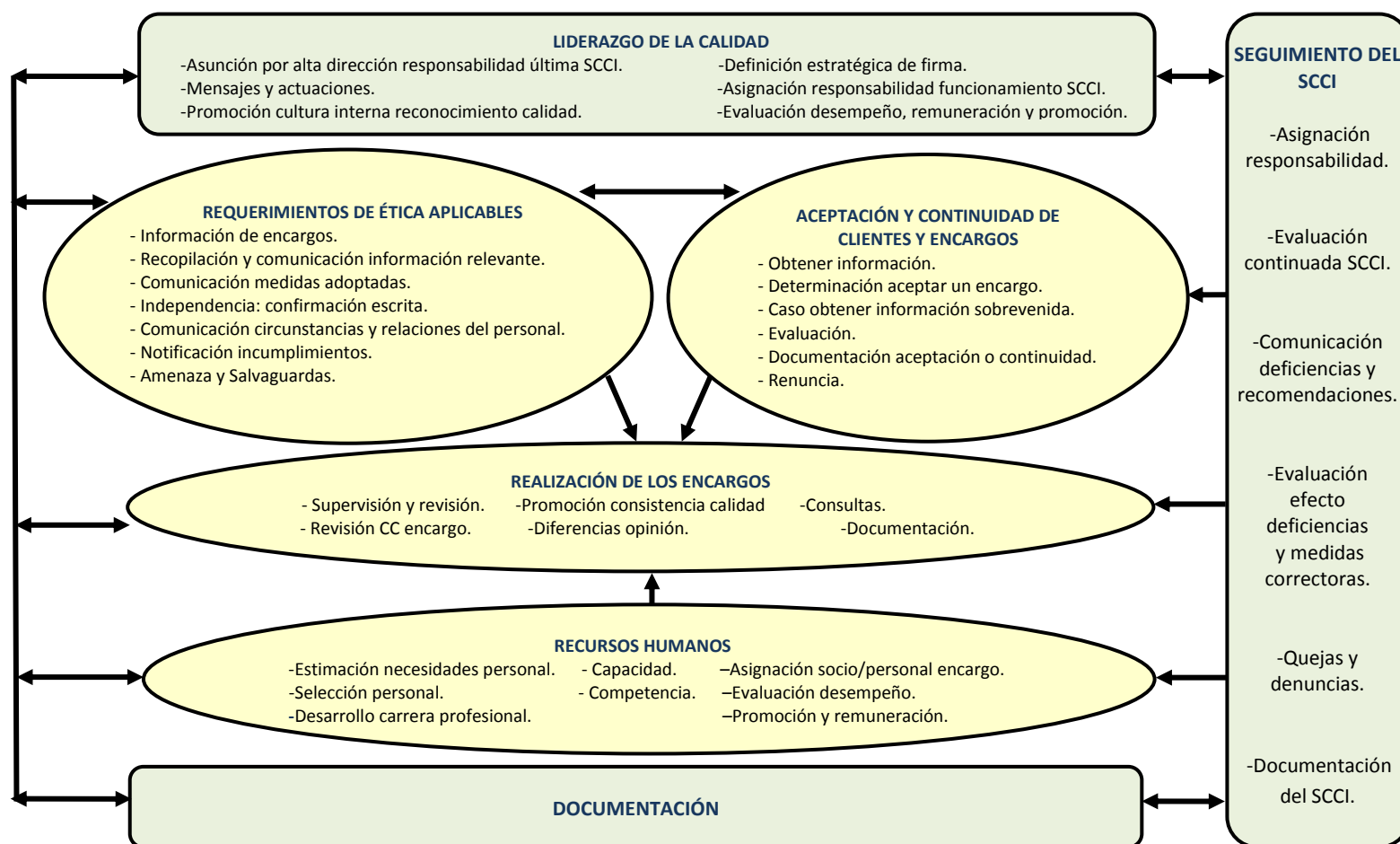
Se utiliza para indicar la introducción o registro de datos en una base de datos, generalmente de carácter informático.



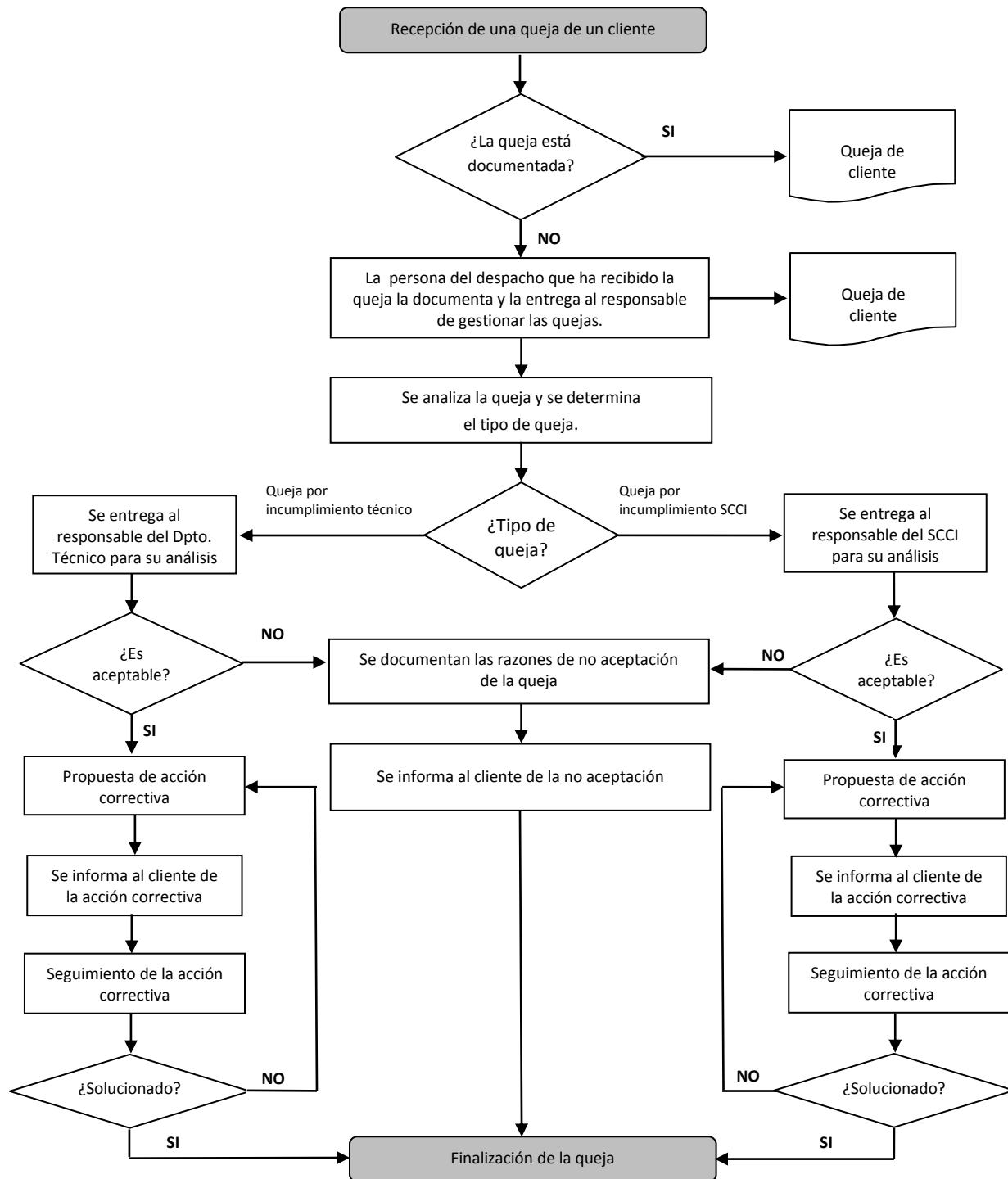
Nos indica quien realiza la acción.

*Al final de este **Anexo B** se ha incluido, a efectos ilustrativos, un ejemplo de flujograma del procedimiento de atención de quejas de clientes.*

Ejemplo de diagrama de procesos.



Ejemplo de flujograma de un procedimiento.



Anexo C

Recomendaciones para la elaboración de un manual de control de calidad.

Las Normas Técnicas de Auditoría de Carácter General en vigor en España establecen, en su apartado 1.4.7., que los procedimientos de control de calidad establecidos por cada auditor han de formalizarse en manuales escritos.

La firma de auditoría debe crear y mantener un manual de control de calidad que incluya los objetivos del SCCI, las políticas y los procedimientos adecuadamente documentados.

El manual de control de calidad es el documento en el que se describe el SCCI personalizado de cada firma, diseñado para dar respuesta a los requerimientos establecidos en la NCCI.

En dicho documento se especifican las disposiciones y prácticas necesarias para dirigir y controlar la organización con respecto a la calidad.

El manual debe incluir, o estar referenciados en él:

- la estructura organizativa de la firma, indicando funciones y responsabilidades de al menos el primer nivel de la organización, incluidos los órganos colectivos;
- las políticas y los procedimientos requeridos por la norma (como mínimo);
- así como la documentación y los registros establecidos por la firma para desarrollar su actividad.

Debe haber al menos un procedimiento documentado para cada uno de los requerimientos de la norma.

El manual debe ser una herramienta viva, y debe revisarse periódicamente para su adecuación a posibles cambios (de origen normativo, de las sugerencias de los informes de seguimiento del sistema, de las recomendaciones de mejora recibidas en las revisiones externas, etc.) en base a un concepto de mejora continua.

En cuanto a la estructura del manual, la norma no establece un formato predeterminado. Se sugiere una estructura que reproduzca los elementos del sistema de control de calidad recogidos en la norma¹.

¹ Ver **Anexo H** - "Índice sugerido de un manual de control de calidad".

Con el fin de dotar al manual de la necesaria sistematización interna, se recomienda que cada uno de los capítulos se organice de acuerdo a una estructura similar. Una sugerencia de las secciones que podría contener cada capítulo es la siguiente:

- Objetivos del elemento del sistema de calidad.
- Políticas de la Firma.
- Responsabilidades.
- Procedimientos (procedimientos generales y, en su caso, procedimientos específicos)
- Formatos y registros².

Es importante que el manual se documente incluyendo las referencias a los formatos y cuestionarios a utilizar como parte del sistema.

El manual de calidad debe ser ampliamente comunicado a todos los socios y al personal , y debe estar accesible de forma rápida y sencilla para su consulta.

Es recomendable documentar, se sugiere como Anexo, todos los acrónimos utilizados en el Manual, así como las definiciones de los conceptos más habituales. Véanse los **Anexos E y F** a esta Guía.

Manual de Calidad versus Manual de Auditoría

La diferencia entre ambos documentos se puede determinar definiendo el Manual de Calidad como aquel documento que ha de definir los objetivos del SCCI y las políticas y procedimientos, adaptados al despacho, para alcanzar sus objetivos; mientras que el Manual de Auditoría recoge la metodología de auditoría aplicada a los trabajos de auditoría del despacho, incluyendo los programas, cuestionarios, modelos y formularios para la realización de los encargos.

Lo razonable sería que en los casos en que sea apropiado, en el Manual de Calidad se remita al apartado específico del Manual de Auditoría donde se encuentra documentada una determinada política o procedimiento, o donde se disponga de un determinado formato (el objetivo debe ser no escribir dos veces las cosas; y además así se evita que cuando se realicen modificaciones en uno de los manuales, el otro pueda quedar sin actualizar).

² Diferencia entre formato y registro: el formato puede ser revisado o modificado, pero el registro no se puede modificar por contener información sobre una situación concreta. Ejemplos de registros del SCCI: las actas de la revisión del sistema por el equipo directivo de socios, los informes de seguimiento del sistema, etc.

Anexo D

Influencia de la pertenencia a redes de firmas.

La propia NCCI, en su apartado 4, indica que uno de los aspectos que influyen en la naturaleza y extensión de las políticas y de los procedimientos desarrollados por cada firma de auditoría para cumplir con la NCCI es su pertenencia o no a una red.

De acuerdo con el artículo 18 del TRLAC, se entenderá por red la estructura a la que pertenece un auditor o una sociedad de auditoría que tenga por objeto la cooperación, así como, que tenga claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparta propiedad control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia empresarial común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

En todo caso se entenderá que forman parte de una misma red:

- las entidades vinculadas a las que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, o
- las entidades que formen parte de una misma unidad de decisión al estar controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, o
- que estén vinculadas mediante la existencia de influencia significativa en los términos previstos en el art 47 del Código de Comercio.

La pertenencia a una red puede afectar a diferentes elementos del sistema de control de calidad interno de la firma o despacho de auditoría.

Por ejemplo, en cuanto a la independencia del auditor o sociedad de auditoría, una de las extensiones subjetivas de las causas de incompatibilidad previstas en el artículo 13 del TRLAC se refiere a las personas o entidades con las que el auditor firmante o la sociedad de auditoría formen una misma red.

También es posible que se haya desarrollado y sea aplicable un manual de auditoría común para las firmas miembro de la red, o que se compartan planes y recursos de formación, unos principios éticos comunes, o se hayan establecido políticas y procedimientos comunes para la realización de consultas, para la realización de las revisiones de control de calidad de encargos específicos (también denominada “revisión de segundo socio”), o procedimientos para la resolución de quejas y denuncias,...

En cuanto al seguimiento del sistema de control de calidad, la propia NCCI prevé en su apartado 54 que algunas firmas funcionan como parte de una red y, por tanto, pueden implementar sus procedimientos de seguimiento para toda la red. En este caso, indica que “cuando las firmas de auditoría pertenecientes a una red funcionen bajo políticas y procedimientos de seguimiento comunes diseñados con el propósito de cumplir la NCCI, y confíen en dicho sistema de seguimiento, las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría requerirán que:

- 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
- La red comunique con prontitud cualquier deficiencia del sistema de control de calidad que se haya identificado a las personas apropiadas de las 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, salvo que las firmas de auditoría o la red aconsejen otra cosa.”

Por lo tanto, la pertenencia a una red determinará algunas de las políticas y procedimientos del sistema de control de calidad de la firma de auditoría.

Anexo E

Acrónimos usados en la Guía.

IAASB	Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento
IAESB	Consejo de Normas Internacionales de Educación Contable
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICJCE	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
IES	Norma Internacional para la Educación
IESBA	Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores
IFAC	Federación Internacional de Contadores
NCCI	Norma de Control de Calidad Interno
NIA	Norma Internacional de Auditoría
NICC	Norma Internacional de Control de Calidad
NIEA	Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento
NIIF	Norma Internacional de Información Financiera
NIER	Norma Internacional de Encargos de Revisión
NISR	Norma Internacional de Servicios Relacionados
PYME	Pequeñas y Medianas Empresas
PYMFA	Pequeñas y Medianas Firms de Auditoría
RLAC	Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas
ROAC	Registro Oficial de Auditores de Cuentas
SCCI	Sistema de Control de Calidad Interno
TRLAC	Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas

Anexo F

Glosario de términos utilizados en la Guía.

Las definiciones que se incluyen en la Guía son las que se usan en el Glosario de términos del Código de Ética del IESBA, y en la NCCI. Tanto los socios como los empleados deben estar familiarizados con estas definiciones.

Documentación del encargo

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”).

Empleados

Profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplea.

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.

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.

Estados financieros

Presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye notas explicativas, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado, o sobre los cambios registrados en ellos en un período de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera. Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. El término “estados financieros” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero.

Experto del Auditor

Persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el auditor para facilitar la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Un experto del auditor puede ser interno (es decir, un socio o empleado, inclusive temporal, de la firma de auditoría o de una firma de la red), o externo.

Fecha del informe (en relación con el control de calidad)

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”.*

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 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.

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.

Independencia

(a) Actitud mental independiente— Actitud mental que permite expresar una opinión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que un individuo actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional; e

(b) Independencia aparente — Supone evitar los hechos y circunstancias que son tan significativos que un tercero con juicio y bien informado, con conocimiento de toda la información relevante, incluyendo cualquier salvaguarda, pudiera razonablemente concluir que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de una firma de auditoría o de un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, estuviese comprometida.

Inspección (en relación con el control de calidad)

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.

Normas profesionales (en el contexto de la NCCI)

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* (IAASB's Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services) del IAASB 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.

Personal

Socios y empleados.

Persona externa adecuadamente 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.

Red

Una estructura más amplia:

- (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.

Requerimientos de Ética Aplicables

Requerimientos de ética a las 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 del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Código IESBA), 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 aplicables se considerarán los definidos por el artículo 6.3 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Responsables del gobierno de la entidad

Persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente.

Revisión (en relación con el control de calidad)

Valoración de la calidad del trabajo realizado y de las conclusiones alcanzadas por otros.

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.

Revisor de Control de Calidad del Encargo

Un socio, otra persona de la firma de auditoría, una persona externa adecuadamente 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.

Seguimiento (en relación con el control de calidad)

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.

Seguridad razonable

En el contexto de esta NCCI, un nivel de seguridad alto, aunque no absoluto.

Servicios relacionados

Comprende encargos relativos a servicios de procedimientos acordados y de compilación.

Socio

Cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo de servicios profesionales.

Socio clave de la auditoría

El socio del encargo; la persona responsable de la revisión de control de calidad del encargo y, en su caso, otros socios de auditoría que son parte del equipo del encargo que toman decisiones clave o realizan juicios sobre asuntos significativos relacionados con la auditoría de los estados financieros sobre los cuales la firma expresará una opinión. Dependiendo de las circunstancias y de la función de los individuos en la auditoría, "otros socios de auditoría" podría incluir, por ejemplo, a los socios de auditoría a cargo de subsidiarias o divisiones significativas.

Socio del encargo

Es el socio, u otra persona de la firma de auditoría, responsable del encargo y su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría, y que, donde 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.”

Usuarios a quienes se destina el informe

Persona, personas o grupo de personas para las que el profesional ejerciente prepara el informe que proporciona un grado de seguridad. La parte responsable puede ser uno de los usuarios a quienes se destina el informe, pero no el único.

La Guía también incluye el siguiente término:

Pequeñas y Medianas Firms de Auditoría (PYMFA) (SMP, por sus siglas en inglés)

Una firma de auditoría que cuenta con las siguientes características: la mayoría de sus clientes son pequeñas y medianas empresas (PYMEs); se utilizan recursos externos para complementar los limitados recursos técnicos internos; y cuenta con un limitado número de empleados. Las características que constituyen una PYMFA variarán de una jurisdicción a otra.

Adicionalmente, el TRLAC incluye las siguientes definiciones:

Auditoría obligatoria

Auditoría de las cuentas anuales o de las cuentas consolidadas, que sea exigida por el Derecho de la Unión Europea o la legislación nacional.

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 las autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión europea o de un tercer país.

Entidades de interés público

Tendrán la consideración de entidades de interés público las siguientes:

- a. Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras.
- b. Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.

- c. Los grupos de sociedades en los que se integren entidades contempladas en los párrafos a y b anteriores.

Sociedad de auditoría

Persona jurídica, independientemente de la forma societaria adoptada, 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 las autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país.

Anexo G

Normativa aplicable y otras referencias técnicas de interés.

Detallamos a continuación las referencias normativas relacionadas con el control de calidad que se consideran de interés:

UNIÓN EUROPEA

Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo

Diario Oficial de la Unión Europea de 9 de junio de 2006

Directiva 2008/30/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de marzo de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por lo que se refiere a las competencias de ejecución atribuidas a la Comisión

Diario Oficial de la Unión Europea, 20 de marzo 2008

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 anuales de interés público

Diario Oficial de la Unión Europea de 7 de mayo de 2008

ESPAÑA

Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

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 (BOE de 4 de noviembre de 2011).

ICAC - INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS

Resolución de 15 de enero de 1991 por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría (BOICAC nº 4).

Corrección de erratas

Mayo 1991

Boicac 5

Modificación de los apartados 1.4.3., 3.2.4.b) y 3.9.3.

Diciembre 1994

Boicac19

Supresión del apartado 1.7.3.

Marzo 2007

Boicac69

Resolución de 16 de marzo de 1993, del ICAC, por la que se publica la Norma Técnica sobre Control de Calidad.

Resolución de 26 de octubre de 2011, del ICAC, por la que se publica la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría

Plan de control de la actividad para el 2011 y ejecución del Plan 2010 publicado en el BOICAC número 86.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS

Code of Ethics for Professional Accountants

Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad

International Standard on Quality Control 1. Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance And Related Services Engagements (ISQC1)

Norma Internacional sobre Control de Calidad 1. Control de Calidad para las Firms que Realizan Auditorías y Revisiones de Estados Financieros así como Otros Trabajos de Aseguramiento o Servicios Relacionados (NICC1)

International Standard on Auditing 220. Quality Control for Audits of Financial Statements

Norma Internacional de Auditoría 220. Control de Calidad para las Auditorías de los Estados Financieros

Guide to Quality Control for Small– and Medium– Sized Practices. Third edition.

Guía de Control de Calidad para Pequeños y Medianas Firms de Auditoría. 3ª edición.

ICJCE – INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA

Código de Ética Profesional del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España

Actualización de la Normativa sobre Control de Calidad 2008

Actualización de la Normativa sobre Control de Calidad 2009 consecuencia de la revisión del Cuestionario de Control de Calidad

Manual de Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad. Edición 2009. IFAC. (Texto en lengua española).

Si bien, como consecuencia de los cambios normativos, algunos de los contenidos de los cuadernos técnicos publicados por el ICJCE hasta la fecha pueden no ser de aplicación, se detalla a continuación todos los publicados, desde marzo de 2001 hasta la fecha, relacionados con el control de calidad:

CUADERNO TÉCNICO	NÚMERO	FECHA
Control de Calidad. Planteamiento de un sistema	9	Marzo 2001
Control de Calidad. Aplicación de las Normas Técnicas de Auditoría	10	Julio 2001
Control de Calidad a la vista de las experiencias. Aplicación de las Normas Técnicas de Auditoría	13	Julio 2002
El Control de Calidad. Aspectos a destacar en base a las revisiones hechas por la Corporación	17	Octubre 2003
La Calidad en la Auditoría	20	Noviembre 2004
Control de Calidad Interno	22	Julio 2005
Control de calidad 2007*		Julio 2008
Control de calidad 2008*		Julio 2009
Control de calidad 2009*		Abril 2010
Control de calidad 2010/2011*		Octubre 2011

* Suplemento de la revista “Auditores”, números 7, 10, 12 y 16.

Anexo H

Índice sugerido de un manual de control de calidad.

A) Introducción y presentación de la Firma. Política general.

Presentación de la firma de auditoría.

- Objetivo de calidad en la Firma.
- Misión y objetivos de la Firma.
- Estructura organizativa de la Firma u organigrama.
- Pertenencia a una red.
- Funciones y responsabilidades generales (al menos del primer nivel de la organización).

Sistema de control de calidad interno (SCCI).

- Alcance del SCCI.
- Finalidad del Manual.
- Organización del SCCI.
- Responsable de calidad y estructura organizativa.
- Funciones y responsabilidades.
- Normativa aplicable.
- Fecha de inicio de la aplicación del Manual.
- Comunicación.
- Fecha (s) de actualización.

B) Desarrollo de los elementos de un sistema de control de calidad.

1. Responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma de auditoría.

- Impulso e implementación de una cultura interna orientada a la calidad.
- Asunción de la responsabilidad última del SCCI.
- Asignación de la responsabilidad del funcionamiento del SCCI.

2. Requerimientos de ética aplicables.

- Interés público.
- Competencia profesional.
- Diligencia debida.
- Objetividad.
- Integridad.
- Secreto profesional.
- Profesionalidad.
- Independencia:
 - Comunicación de requerimientos,
 - Procedimiento de identificación y evaluación de amenazas,
 - Adopción de medidas de salvaguarda o renuncia,
 - Procedimiento de confirmación escrita periódica,
 - Procedimientos para reducir la amenaza de familiaridad,
 - Requerimientos de rotación,
 - Definición de Entidades de Interés Público,
 - Factores de amenaza,
 - Causas de incompatibilidad,
 - Salvaguardas aplicables.
- Régimen sancionador.

3. Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y encargos específicos.

- Normas y procedimientos de aceptación y continuidad:
 - Competencia, capacidad y recursos.
 - Integridad del cliente.
- Procedimientos de análisis de la posición de independencia.
- Presentación de ofertas y formalización del encargo (criterios fijación honorarios, nombramiento, carta de encargo,...).
- Renuncia a un encargo o a un cliente.

4. Recursos humanos.

- Sistema de estimación de las necesidades de personal.
- Funciones y perfiles profesionales.
- Plan de carreras profesionales y Promoción.
- Desarrollo de capacidades y competencias (Formación Profesional Continuada).
- Selección de personal.
- Contratación y acogida.
- Evaluación del desempeño.
- Remuneración.

- Asignación de los equipos a los encargos.
- Régimen sancionador.

5. Realización de los encargos.

- Objetivo.
 - Promoción de la consistencia de la calidad. Manual operativo.
 - Responsabilidades de supervisión.
 - Responsabilidades de revisión.
- Consultas.
- Revisión de control de calidad de los encargos (EQCR).
 - Objetivos, criterios para determinar los encargos que requieran una revisión de CC, momento de realización y alcance.
 - Criterios para la selección de revisores de CC de los encargos.
 - Documentación de la revisión de CC del encargo.
 - Diferencias de opinión.
- Documentación del encargo.
 - Finalización de la compilación del archivo final.
 - Confidencialidad, custodia segura, integridad, accesibilidad y recuperación de los encargos.
 - Conservación de la documentación del encargo.
 - Procedimiento para la destrucción de la documentación del encargo.

6. Seguimiento.

- Seguimiento de las políticas y procedimientos de CC de la firma de auditoría (inspección).
 - Objetivos del seguimiento.
 - Ciclos de inspección.
 - Alcance.
 - Criterios para la selección de revisores del SCCI.
- Evaluación, comunicación y corrección de las deficiencias identificadas.
 - Criterios de evaluación de las deficiencias.
 - Recomendaciones de medidas correctoras.
 - Comunicación de resultados del seguimiento.
- Quejas y denuncias.
 - Procedimientos para gestionar las quejas y denuncias.
 - Criterios para la selección de un responsable que supervise la investigación.
 - Identificación de deficiencias o incumplimientos y adopción de medidas correctivas.

7. Documentación del sistema de control de calidad.

- Criterios de documentación que evidencie el funcionamiento de cada elemento del SCCI.
- Periodo de conservación de la documentación.
- Procedimiento para controlar la documentación.

C) Anexos.

- Acrónimos utilizados en el Manual.
- Definiciones o glosario de términos.
- Normativa aplicable.

Anexo I

Normativa legal relativa a los requerimientos de ética e independencia.

Extracto 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.

Artículo 6. 3. Las normas de ética incluyen, al menos, los principios de su función de interés público, competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad, sin perjuicio de lo establecido en la Sección I del Capítulo III.

CAPÍTULO III

Ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas

Sección 1.ª Independencia

Artículo 12. Principio general de independencia y deber de adopción de medidas de salvaguarda.

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables pudiera verse comprometida.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán abstenerse de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada en los términos previstos en el artículo 13.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, para asegurar su independencia, deberán establecer las medidas de salvaguarda que permitan detectar las amenazas a la citada independencia, evaluarlas, reducirlas y, cuando proceda, eliminarlas. En cualquier caso, las medidas de salvaguarda serán adecuadas a la dimensión de la actividad de auditoría o de la sociedad de auditoría.

Estas medidas de salvaguarda serán objeto de revisión periódica y se aplicarán de manera individualizada para cada trabajo de auditoría, debiendo documentarse en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas.

Las amenazas a la independencia podrán proceder de factores como la autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación. Si la importancia de estos factores en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas es tal que compromete su independencia, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría se abstendrán de realizar la auditoría.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es el organismo encargado de velar por el adecuado cumplimiento del deber de independencia, así como de valorar en cada trabajo concreto la posible falta de independencia de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

Artículo 13. Causas de incompatibilidad.

En todo caso, se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad, además de en los supuestos de incompatibilidad previstos en otras leyes, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en el auditor de cuentas firmante del informe de auditoría:

- a) La condición de cargo directivo o de administración, el desempeño de puestos de empleo o de supervisión interna en la entidad auditada, o el otorgamiento a su favor de apoderamientos con mandato general por la entidad auditada.
- b) Tener interés financiero directo o indirecto en la entidad auditada si, en uno u otro caso, es significativo para cualquiera de las partes.
- c) La existencia de vínculos de matrimonio, de consanguinidad o afinidad hasta el primer grado, o de consanguinidad colateral hasta el segundo grado, incluidos los cónyuges de aquellos con quienes mantengan éstos últimos vínculos, con los empresarios, los administradores o los responsables del área económica-financiera de la entidad auditada.
- d) La llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.
- e) La prestación a la entidad auditada de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas, medidas en términos de importancia relativa, en los estados financieros u otros documentos contables de dicha entidad correspondientes al período o ejercicio auditado, siempre que el trabajo de valoración conlleve un grado significativo de subjetividad.
- f) La prestación de servicios de auditoría interna a la entidad auditada, salvo que el órgano de gestión de la entidad auditada sea responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna.
- g) La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes, y sin que puedan referirse a la resolución de litigios sobre cuestiones que puedan tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al período o ejercicio auditado.

h) La percepción de honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada, siempre que éstos constituyan un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, considerando la media de los últimos tres años.

i) La prestación a la entidad auditada de servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros de la entidad auditada, salvo que ésta asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad, la cual debe asumir también la responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema.

2. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, las menciones a los estados financieros se entenderán realizadas al resto de documentos a que se refiere el artículo 1.2, cuando sean objeto de auditoría.

Artículo 14. *Periodo de cómputo temporal.*

A los efectos de lo dispuesto en los artículos 12 y 13, el periodo de cómputo para las incompatibilidades comprenderá desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que correspondan las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados, hasta la fecha en que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría finalice el trabajo de auditoría correspondiente.

No obstante, en el supuesto de que se trate de incompatibilidades derivadas del artículo 13.b), deberá resolverse la situación de incompatibilidad con anterioridad a la aceptación del nombramiento como auditor de cuentas.

El periodo de cómputo a que se refiere este artículo será de aplicación en los supuestos a que se refieren los artículos 15 y 16, 17 y 18, con las particularidades que en dichos artículos se contemplen.

Artículo 15. *Extensiones subjetivas a entidades vinculadas con la entidad auditada.*

A los efectos de lo dispuesto en los artículos 12 a 14, las menciones a la entidad auditada se extenderán a aquellas otras entidades con las que, en algún momento desde el inicio del ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados hasta la fecha del informe de auditoría, esté vinculada directa o indirectamente mediante la existencia de una relación de control de las contempladas en el artículo 42 del Código de Comercio, mediante la existencia de una misma unidad de decisión al estar controladas la entidad auditada y las otras entidades por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, o mediante la existencia de influencia significativa, en los términos previstos en el artículo 47 del Código de Comercio.

Artículo 16. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en familiares próximos del auditor de cuentas firmante.

1. Se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto a una entidad auditada, cuando concurren, además de las circunstancias previstas en otras leyes, las contempladas en el artículo 13 en el cónyuge del auditor firmante del informe de auditoría y en aquellos con los que éste tenga vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el primer grado, o vínculos de consanguinidad colateral hasta el segundo grado, incluidos los cónyuges de aquellos con quienes mantenga éstos últimos vínculos.

2. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior, se tendrán en cuenta las siguientes particularidades:

a) Lo dispuesto en el artículo 15, a efectos de considerar a una entidad como vinculada a la entidad auditada, será de aplicación con carácter general.

b) El desempeño de cargos de empleo ha de afectar a la elaboración de información significativa, medida en términos de importancia relativa, contenida en los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.

c) En los supuestos en que se tenga la condición de cargo directivo, o se ocupen cargos de empleo o supervisión interna, a que se refiere el artículo 13.a), y en los supuestos contemplados en los párrafos b), e), f), g) e i) del artículo 13, se observarán las siguientes normas:

1.º El artículo 15 no se aplicará en el caso de que se trate de una entidad respecto de la cual la entidad auditada ejerza control o influencia significativa y esa entidad no sea, en términos de importancia relativa, significativa para la entidad auditada.

2.º El periodo de cómputo para las incompatibilidades comenzará desde el inicio del ejercicio al que se refieren los estados financieros u otros documentos contables auditados hasta la fecha en que finalice el correspondiente trabajo de auditoría.

d) No será de aplicación el supuesto contemplado en el artículo 13.c) a los sujetos a los que se refiere el apartado 1 de este artículo.

Artículo 17. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

1. Se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto a una entidad auditada, cuando concurren, además de las circunstancias previstas en otras leyes, las contempladas en el artículo 13 en las siguientes personas o entidades:

a) Los socios de la sociedad de auditoría, así como los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que tuvieran cualquier vinculación directa o indirecta. A los efectos de considerar la existencia de vinculación directa o indirecta con los auditores de cuentas o sociedades de auditoría, se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 15.

b) Las personas con capacidad para influir en el resultado final de la auditoría de cuentas, incluidos los socios, auditores o no, que tengan responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final.

2. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior, se tendrán en cuenta las siguientes particularidades:

a) En el caso de que las personas a que se refiere el párrafo a) del apartado anterior concurriesen en el supuesto contemplado en el artículo 13.c), solo se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones cuando, por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría, pueda existir relación con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo de auditoría.

b) Lo dispuesto en el artículo 15, a efectos de considerar a una entidad como vinculada a la entidad auditada, será de aplicación con carácter general.

Artículo 18. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades de la red a la que pertenece el auditor o sociedad de auditoría.

1. Se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto a una entidad auditada, cuando concurren, además de las circunstancias previstas en otras leyes, las contempladas en el artículo 13 en las personas o entidades, excluidas las personas o entidades a que se refiere el artículo anterior, con las que el auditor de cuentas firmante del informe de auditoría o la sociedad de auditoría en cuyo nombre se realice la auditoría formen una misma red.

Se entenderá por red la estructura a la que pertenece un auditor o una sociedad de auditoría que tenga por objeto la cooperación, así como, que tenga claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparta propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia empresarial común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

En todo caso, se entenderá que forman parte de una misma red las entidades vinculadas a las que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio o las entidades que formen parte de una misma unidad de decisión al estar controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, o que estén vinculadas mediante la existencia de influencia significativa en los términos previstos en el artículo 47 del Código de Comercio.

2. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior, se tendrán en cuenta las siguientes particularidades:

a) La condición de cargos directivos o el desempeño de puestos de empleo contemplados en el artículo 13.a) ha de afectar o estar relacionada con la elaboración de información significativa contenida en los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.

b) La concurrencia de las circunstancias contempladas en los párrafos b) y c) del artículo 13, se tendrá en cuenta respecto de aquellas personas que, en las entidades vinculadas, posean la condición de socio, administrador, secretario del órgano de administración o apoderado con mandato general y solo se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones cuando, por razón de la estructura y dimensión conjunta de la sociedad de auditoría y de las entidades vinculadas con ésta, pueda existir relación con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo de auditoría.

c) Lo dispuesto en el artículo 15, a efectos de considerar a una entidad como vinculada a la entidad auditada, será de aplicación general. No obstante, en los supuestos en los que se tenga la condición de cargo directivo, o se ocupen cargos de empleo o supervisión interna previstos en el artículo 13.a), y en los supuestos contemplados en los párrafos b), e), f), g) e i) del artículo 13, no se aplicará en el caso de que se trate de una entidad respecto de la cual la entidad auditada ejerza control o influencia significativa y esa entidad no sea, en términos de importancia relativa, significativa para la entidad auditada.

Artículo 19. Contratación y rotación.

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría serán contratados por un período de tiempo determinado inicialmente, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados por periodos máximos sucesivos de tres años una vez que haya finalizado el periodo inicial. Si a la finalización del periodo de contratación inicial o de prórroga del mismo, ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría ni la entidad auditada manifestaren su voluntad en contrario, el contrato quedará tácitamente prorrogado por un plazo de tres años.

Durante el periodo inicial, o antes de que finalice cada uno de los trabajos para los que fueron contratados una vez finalizado el periodo inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa. Las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no son justa causa. En tal caso, los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la rescisión del contrato de auditoría.

2. Tratándose de entidades de interés público, o de sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 50.000.000 de euros, una vez transcurridos siete años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación del auditor de cuentas firmante del informe de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de dos años para que dicha persona pueda volver a auditar a la entidad correspondiente.

Será obligatoria dicha rotación cuando en el séptimo año o, en su defecto, en los años siguientes, la entidad auditada tenga la condición de entidad de interés público o su importe neto de la cifra de negocios fuese superior a 50.000.000 de euros con independencia de que, durante el transcurso del referido plazo, la citada entidad no hubiese cumplido durante algún período de tiempo alguna de las circunstancias mencionadas en este párrafo.

3. No obstante, cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias, no serán de aplicación las limitaciones establecidas en los apartados anteriores de este artículo.

Artículo 20. *Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría.*

1. Sin perjuicio de otros supuestos de prohibición contemplados en otras leyes, durante los dos años siguientes a la finalización del trabajo de auditoría de cuentas correspondiente, los auditores de cuentas firmantes del informe de auditoría y las sociedades de auditoría en cuyo nombre se realice la auditoría no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de la entidad auditada, de las entidades del grupo al que la auditada pertenezca según se define en el artículo 42 del Código de Comercio, ni de las entidades controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, ni ocupar puesto de trabajo, ni tener interés financiero directo o indirecto en dichas entidades si, en cualquiera de los casos, es significativo para cualquiera de las partes.

La prohibición a que se refiere el párrafo anterior será de aplicación a las siguientes personas:

- a) Los socios, auditores o no, de la sociedad de auditoría que tengan responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final.
- b) Los socios de la sociedad de auditoría y a los auditores designados para realizar auditorías en nombre de ésta que no hayan intervenido o tenido capacidad de influir en el trabajo de auditoría, salvo que dejen de tener cualquier vinculación o interés con la sociedad de auditoría antes de entrar a formar parte de los referidos órganos, de ocupar puesto de trabajo en la entidad auditada o antes de tener interés financiero y siempre y cuando la objetividad no pueda verse comprometida por la existencia de posibles influencias recíprocas entre dichos socios y el auditor firmante o la sociedad de auditoría.

2. El incumplimiento de la prohibición llevará aparejada la incompatibilidad de los auditores de cuentas firmantes del informe y de las sociedades de auditoría en cuyo nombre se realizó la auditoría, así como de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría vinculados, directa o indirectamente, a los auditores de cuentas y a las sociedades de auditoría a los que se refiere este artículo, para la realización de los trabajos de auditoría de la entidad o de las sociedades que forman parte del grupo en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, a partir del momento en que se incumpla dicha prohibición y en los dos años siguientes.

A efectos de considerar la existencia de vinculación con los auditores de cuentas y con las sociedades de auditoría en cuyo nombre se realizó la auditoría de cuentas, a los que se refiere este artículo, se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 15.

3. Lo establecido en este artículo no será de aplicación cuando el interés financiero derive de causas sobrevenidas no imputables al auditor de cuentas, o se adquiriera en condiciones normales de mercado por el auditor de cuentas, o por el socio de la sociedad de auditoría o auditor designado para realizar auditorías en nombre de ésta, siempre que, en estas situaciones, haya dejado de tener cualquier vinculación o tipo de interés en la sociedad de auditoría.

Artículo 21. Honorarios y transparencia en la remuneración de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría.

1. Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que comience el desempeño de sus funciones y para todo el periodo en que deban desempeñarlas. Los citados honorarios no podrán estar influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada, ni podrán basarse en ningún tipo de contingencia o condición distinta a cambios en las circunstancias que sirvieron de base para la fijación de los honorarios. Por el ejercicio de dicha función, ni los auditores de cuentas ni las sociedades de auditoría podrán percibir otra remuneración o ventaja.

2. Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas anualmente las horas y honorarios facturados a cada entidad auditada, distinguiendo las que corresponden a trabajos de auditoría de cuentas y otros servicios prestados, así como cualquier otra información que precise el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para el ejercicio de sus funciones.

* * * * *

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

Artículo 19. Normas de ética.

1. La responsabilidad y actuación de los auditores de cuentas debe estar presidida por el principio de interés público que conlleva la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, los auditores de cuentas en el ejercicio de su actividad han de tener en consideración y actuar en todo caso con sujeción a los siguientes principios éticos: competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad, sin perjuicio de lo establecido respecto al deber de independencia en la sección 2.ª del Capítulo III del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas:

a) Competencia profesional: Los auditores de cuentas deben mantener sus conocimientos teóricos y prácticos en el nivel requerido para asegurar que las entidades auditadas y los usuarios de la información financiera reciban con plena confianza un óptimo servicio.

Estos conocimientos adquiridos han de ser mantenidos a lo largo del tiempo por lo que los auditores de cuentas deberán realizar actividades de formación continua y de actualización permanente.

b) La diligencia debida hace referencia al especial deber de cuidado y atención que deben prestar los auditores de cuentas al conocer y aplicar la normativa reguladora de la actividad de auditoría, de suerte que las conclusiones alcanzadas en la realización del trabajo de auditoría estén debidamente soportadas y justificadas.

c) La objetividad implica, para los auditores de cuentas, actuar con imparcialidad y sin conflictos de intereses que pudieran comprometer su independencia. En ningún caso, los auditores de cuentas podrán comprometer su actuación por influencias indebidas, favoritismos o prejuicios, ni tener intereses ajenos que puedan afectar a la forma de plantear y realizar un trabajo de auditoría, o que puedan afectar a la formación de un juicio imparcial.

d) El principio de integridad impone para los auditores de cuentas la obligación de ser honesto en el ejercicio de su actividad. La integridad también implica por parte de los auditores de cuentas actuar con rectitud y compromiso ante cualquier circunstancia que pueda suponer un conflicto de intereses.

2. Los auditores de cuentas han de actuar de acuerdo con las normas que regulen la actividad de auditoría de cuentas atendiendo no solo a la letra, sino también al espíritu en que aquellas se inspiran.

Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría promoverán un entorno laboral y corporativo de integridad y de respeto a los principios y normas de ética que rigen la actividad de auditoría de cuentas.

SECCIÓN II. INDEPENDENCIA.

Artículo 43. Principio general de independencia.

1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables pudiera verse comprometida.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán abstenerse de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada en los términos previstos en el artículo 13 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

En todo caso, se entenderá que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría han participado en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada cuando hayan colaborado o formado parte del órgano decisor de dicha entidad o cuando la decisión se haya basado en informes, trabajos o recomendaciones emitidas por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

Adicionalmente y en todo caso, los auditores de cuentas o sociedades de auditoría deberán abstenerse de realizar la auditoría en aquellos supuestos en que incurran en una causa de incompatibilidad, de acuerdo con las disposiciones legales y el presente Reglamento.

2. Se entiende, en todo caso, por independencia la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor en la realización de su trabajo de auditoría.

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

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

3. En el supuesto en que, de conformidad con lo previsto en esta Sección, los auditores de cuentas o sociedades de auditoría deban abstenerse de realizar la auditoría, deberán asimismo realizar las comunicaciones a que se refiere el artículo 7.2.

4. Las menciones contenidas en esta Sección a las entidades auditadas y auditores de cuentas se entenderán realizadas a las personas y entidades a que se refieren, respectivamente, los artículos 15 a 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

5. A los efectos de lo dispuesto en esta Sección, y en el supuesto en que se produzcan cambios en las condiciones o situación de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, se estará a lo dispuesto en las normas de transmisión y sucesión contenidas en la Disposición adicional cuarta del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Artículo 44. Amenazas a la independencia.

1. Al objeto de que la independencia de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría no resulte comprometida, éstos deben aplicar los procedimientos necesarios para detectar e identificar las amenazas a la independencia que surjan o puedan surgir de las circunstancias, incluidas las causas de incompatibilidad previstas en el artículo 13 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que concurran en relación con la entidad auditada, así como de las relaciones existentes con las personas o entidades y en el periodo a que se refieren los artículos 14 a 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. La independencia de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría puede verse afectada por, entre otros, los siguientes tipos de amenazas:

- a. Interés propio: por la existencia de un conflicto financiero o de otro tipo, incluido el motivado por la existencia de relaciones o intereses económicos comunes.
- b. Autorevisión: por la necesidad de llevar a cabo en la realización del trabajo de auditoría procedimientos que supongan revisiones o evaluaciones de resultados, juicios o criterios emitidos anteriormente por el auditor en relación con datos o información que la entidad auditada consideró al tomar decisiones con efecto en la información financiera contenida en las cuentas, documentos o estados auditados.
- c. Abogacía: por el mantenimiento de una posición a favor o en contra de la entidad auditada, incluida la que pudiera mantenerse en relación a terceros.
- d. Familiaridad o confianza: por la influencia y proximidad excesiva derivada de las características, condiciones y circunstancias de la relación con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada.
- e. Intimidación: por la posibilidad de ser disuadido o condicionado por presión inapropiadas causada por la entidad auditada.

Para la identificación de la existencia de los distintos tipos de amenazas a la independencia, el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría deberán analizar y valorar las actividades y servicios, así como las distintas situaciones y circunstancias de las que se deriven dichas amenazas atendiendo a su naturaleza real y a la evaluación del riesgo asociado a cada una de ellas.

3. Una vez identificadas las amenazas de independencia de acuerdo con lo previsto en los apartados anteriores, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán evaluar su importancia para determinar, por separado y en conjunto, el grado de riesgo en que pueda verse comprometida su independencia.

La importancia de las amenazas depende de factores, cuantificables o no, tales como la condición, cargo o influencia de las personas o entidades implicadas, la naturaleza del factor o circunstancia que origina la amenaza, la concurrencia de otras circunstancias de las que puedan surgir otras amenazas, los servicios y relaciones mantenidos con la entidad auditada y el contexto en que se realiza la auditoría de cuentas.

Una amenaza se considerará significativa si, de acuerdo con los factores que concurran, por separado y en conjunto, se incrementa el grado de riesgo hasta el punto de que resulte comprometida su independencia.

En el supuesto de que el auditor de cuentas, una vez realizada la evaluación indicada anteriormente, llegue a la conclusión de que la amenaza identificada no resulta significativa para su objetividad, no será necesario que aplique las medidas de salvaguarda a que se refiere el artículo siguiente, sin perjuicio de la obligación de documentar en sus papeles de trabajo los procedimientos y evaluaciones efectuadas a este respecto.

Artículo 45. Medidas de salvaguarda.

1. En aquellos casos en los que, de acuerdo con el artículo anterior, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría hayan identificado amenazas que consideren significativas para su objetividad, deben establecer y aplicar las medidas de salvaguarda necesarias para eliminar o, en su caso, para reducir a un grado aceptablemente bajo las citadas amenazas. A estos efectos, se tendrán en consideración, asimismo, las medidas de salvaguarda que puedan venir proporcionadas por la estructura de gestión y control de la entidad auditada.

En todo caso, las salvaguardas que se apliquen deberán guardar relación y proporción con la naturaleza y el nivel de importancia asociados a la amenaza identificada.

En el caso de que las medidas de salvaguarda aplicadas no eliminen las amenazas a la independencia detectadas ni reduzcan a un grado aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán abstenerse de realizar la auditoría y actuar de acuerdo con lo previsto en el artículo 43, apartados 2 y 3.

A estos efectos, se entiende que se reduce a un grado aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia en aquellos supuestos en los que, de acuerdo con las circunstancias y factores que concurran en relación con la entidad auditada, el trabajo de auditoría en concreto así como la formación y conocimientos requeridos sobre la materia, se pudiera concluir que el auditor de cuentas es capaz de ejercer un juicio objetivo e imparcial sobre las cuestiones tratadas durante la realización del trabajo de auditoría y que, por tanto, no resulta comprometida la independencia del auditor.

2. Las medidas y procedimientos para la detección y comunicación de amenazas a la independencia, así como las relativas a las salvaguardas potencialmente aplicables, integrantes de los sistemas y procedimientos de control de calidad, deberán formalizarse por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría por escrito y deberán comunicarse a las personas y entidades a que se refiere el artículo 17 y 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, así como al resto del personal que le preste servicios profesionales de cualquier naturaleza a la entidad auditada, cualquiera que sea su vínculo contractual.

3. Los procedimientos de identificación de amenazas y la adopción de medidas de salvaguarda deberán aplicarse, en todo caso, para cada trabajo de auditoría de cuentas y deberán documentarse e incorporarse a los papeles de trabajo correspondientes a dicho trabajo. Entre dicha documentación deberá figurar la justificación y las conclusiones alcanzadas sobre la importancia de las amenazas a la independencia detectadas y la consiguiente evaluación del grado de riesgo de falta de

independencia. Asimismo, deberá documentarse el detalle de las medidas de salvaguarda aplicadas para eliminar o, en su caso, reducir el riesgo de independencia a un grado aceptablemente bajo.

Artículo 46. Causas de incompatibilidad.

1. Desempeño de cargos:

A los efectos de lo previsto en el artículo 13.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entiende por:

- a. Cargo de administración: el desempeñado en la entidad por quien forme parte del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada, de conformidad con las normas aplicables según su naturaleza jurídica.
- b. Cargo directivo: el desempeñado por quien pertenezca al órgano de dirección de la entidad auditada, o quien, cualquiera que sea el vínculo jurídico con la entidad, ostente facultades de responsabilidad, en dependencia jerárquica y funcional directa del órgano de administración de la entidad auditada o de su consejero delegado o posición equivalente.
- c. Puesto de empleo: el ocupado por quien preste sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, según la legislación laboral.
- d. Cargo de supervisión interna: el desempeñado por quien tenga atribuidas facultades para orientar y revisar o controlar la política y procedimientos de la entidad auditada.

2. Interés financiero:

A los efectos de lo establecido en el artículo 13.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entiende por interés financiero directo la participación o el compromiso de tenencia de participación en la entidad auditada, la tenencia o el compromiso de tenencia de valores emitidos por la entidad auditada, la aceptación de derechos de participación en los beneficios o resultados de la entidad auditada, así como la titularidad de instrumentos financieros derivados e intereses económicos de cualquier naturaleza, relacionados con las participaciones, valores y beneficios mencionados. Se entienden asimismo incluidos los derechos de voto que pueden controlarse o ejercerse, así como la concesión o garantía de préstamos a la entidad auditada y la aceptación de préstamos o garantías de la entidad auditada cuándo ésta no sea una entidad financiera.

El término interés financiero indirecto hace referencia a las situaciones en que el auditor de cuentas, o las personas o entidades a que se refieren los artículos 50 y 51, tiene cualesquiera de los intereses financieros a que se refiere el párrafo anterior en entidades, distintas de la auditada, que tengan, a su vez, uno de aquellos intereses financieros en la entidad auditada o en entidades, incluidas las instituciones de inversión colectiva, en las que la entidad auditada tenga dichos intereses.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán valorar si el interés financiero, directo o indirecto, es significativo para cualquiera de las partes, y si, por tanto, afecta a su independencia.

En todo caso, se considerará que el interés financiero es significativo cuando concorra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a. Cuando suponga más del 10% del patrimonio personal del auditor de cuentas.
- b. Cuando alcance, de forma directa o indirecta, al menos, un 5% del capital social, de los derechos de voto o del patrimonio de la entidad auditada, o de un 0,5% cuando la entidad auditada tenga la consideración de entidad de interés público.

A los efectos de su cómputo, se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 3 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

- c. Aunque no se alcance el porcentaje previsto en la letra b), cuando, como consecuencia de dicho interés, y mediante las entidades vinculadas a la entidad auditada o a la entidad auditora, se está en situación de poder influir en la gestión de la entidad auditada o en el resultado de la auditoría.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no compromete la independencia del auditor de cuentas y sociedad de auditoría la tenencia de un interés financiero indirecto en la entidad auditada a través de un fondo de pensiones, institución de inversión colectiva o instrumento de inversión equivalente, siempre y cuando no se tenga relación con la auditoría de las cuentas anuales o estados financieros del gestor o administrador del fondo ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría tengan o puedan tener capacidad de influir en las decisiones de inversión.

Asimismo, se presumirá que no compromete la independencia del auditor de cuentas o sociedad de auditoría la obtención o mantenimiento de un préstamo concedido por la entidad auditada, siempre que esté dentro del objeto social de dicha entidad y se realice en condiciones normales de mercado. En tal caso, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría deberá valorar la incidencia de su endeudamiento, y si represente un volumen excesivo en relación con su patrimonio, a los efectos de determinar la existencia de amenazas que comprometan su independencia.

3. Responsables del área económica financiera:

A los efectos de lo previsto en el artículo 13.c) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entiende por responsables del área económica financiera de la entidad auditada quienes ocupen un cargo de responsabilidad en relación con la dirección o de supervisión de dicha área o quienes, cualquiera que sea su vinculación jurídica o cargo en la entidad, puedan ejercer una influencia determinante en las políticas contables de la entidad auditada.

4. Llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables:

A los efectos de lo previsto en el artículo 13.d) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entienden incluidos en la actividad de llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables cualquier servicio o actividad relativa a la elaboración de los citados estados o documentos contables, así como la cooperación o participación en su elaboración o preparación o en la de los datos o información que sirvieron de base para elaborar aquellos estados o documentos.

5. Servicios de valoración:

A los efectos de lo previsto en el artículo 13.e) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, los servicios de valoración implican asumir supuestos en cuanto a la aplicación de ciertas metodologías y técnicas, o la combinación de ambas, para fijar o atribuir cierto valor, o una gama de valores a un activo, un compromiso o a una actividad empresarial en su conjunto. Asimismo, se entenderá que un servicio de valoración conduce a la evaluación de cantidades en las cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables cuando dicho servicio y su resultado hayan servido de base para el registro contable o el soporte de valoración atribuido a un activo, un pasivo o un conjunto cualesquiera de éstos en las cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.

A estos mismos efectos, se considera que los servicios de valoración conducen a la determinación de cantidades significativas cuando:

- a. Éstas, separada o conjuntamente, superen los niveles o cifras de importancia relativa que ha de fijar el auditor de cuentas o sociedad de auditoría en la realización del trabajo de auditoría de las referidas cuentas anuales u otros estados financieros y para la emisión del informe de auditoría correspondiente, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría; o
- b. La opción aplicada en la evaluación, ante otra alternativa, dé lugar a que la diferencia entre las cantidades derivadas de ambas alternativas no superen dichos niveles o cifras.

La valoración no conlleva un grado significativo de subjetividad cuando los elementos utilizados en la valoración están predeterminados por disposiciones normativas, siempre que éstas no permitan la opción de distintas alternativas, hipótesis o metodologías que puedan conducir a resultados sustancialmente diferentes.

6. Servicios de auditoría interna:

A los efectos de acreditar que la prestación de servicios de auditoría interna a que se refiere el artículo 13.f) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, no genera, en principio, incompatibilidad del auditor de cuentas y de la sociedad de auditoría, estos deberán dejar constancia en el contrato suscrito a tal efecto de que la entidad auditada asume la responsabilidad del establecimiento y del mantenimiento del sistema de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración, decisión y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna, así como de que el auditor de cuentas no participa en la toma de decisiones sobre la gestión y control de la prestación de los servicios de auditoría interna.

Lo dispuesto en este apartado se entiende sin perjuicio de la posibilidad del auditor de cuentas y de la sociedad de auditoría de revisar los resultados proporcionados por la auditoría interna de la entidad a los efectos del trabajo de auditoría de cuentas.

7. Servicios de abogacía:

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 13.g) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entiende que dos Consejos de Administración no son diferentes cuando existe coincidencia en la mayoría de sus miembros. En el caso de que los dos Consejos de Administración estén formados por un número par de miembros se considerarán diferentes cuando, al menos, la mitad de los miembros de uno de ellos constituya la mitad del otro Consejo.

8. Honorarios con un porcentaje significativo:

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 13.h) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la prestación de servicios por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría no debe dar lugar a crear, real o aparentemente, una dependencia financiera con la entidad auditada.

A este respecto, se entenderá que existe un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, cuando los honorarios percibidos de la entidad auditada y de las entidades a que se refiere el artículo 48 de este Reglamento, tomando la media de los últimos tres años, supongan más del 15 % del total de ingresos anuales. Este porcentaje será del 20 % para los auditores de cuentas personas físicas y para las sociedades de auditoría que tengan menos de seis socios, siempre y cuando no hayan auditado en ninguno de los tres citados años a entidades de interés público.

En el caso de sociedades de auditoría o auditores de cuentas que inicien su actividad, mediante su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de ejerciente, en los tres primeros años del ejercicio de la actividad se entenderá que el porcentaje es significativo cuando los honorarios percibidos de la entidad auditada y de las entidades a que se refiere el artículo 48 de este Reglamento, tomando la media de los tres primeros años, supongan más del 40 % del total de ingresos anuales.

9. Sistemas de tecnología de la información financiera:

A los efectos de acreditar que la prestación de servicios a que se refiere el artículo 13.i) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, no genera, en principio, incompatibilidad del auditor de cuentas y sociedad de auditoría, éstos deberán dejar constancia en el contrato suscrito a tal efecto de que la entidad auditada asume la responsabilidad del sistema global de control interno, o de que el servicio se presta siguiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad, constando igualmente que ésta asume la responsabilidad del proceso de diseño, ejecución y evaluación, incluida cualquier decisión al respecto, y del funcionamiento del sistema de tecnología de la información financiera, mediante el cual se generan evaluaciones o datos integrantes de las cuentas anuales u otros estados financieros.

De igual modo deberá dejarse constancia documental de las instrucciones y especificaciones establecidas por la entidad auditada en el caso de prestarse servicios de diseño y puesta en práctica de estos sistemas.

A tales efectos, se considerará que no genera incompatibilidad, siempre que la entidad auditada asuma la responsabilidad, la evaluación de los controles internos del sistema en cuanto a su diseño, implantación y ejecución realizado por un tercero para una entidad auditada o realizada por ella misma, ya sea como parte del trabajo de auditoría o para proponer recomendaciones a la dirección de la entidad auditada.

Artículo 47. Eliminación del interés financiero.

1. En el supuesto de poseer interés financiero en los términos contenidos en el artículo 46.2, el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría a fin de cumplir con el requisito de independencia y, por tanto, poder aceptar el encargo de auditoría, deberán adoptar las medidas y procedimientos adecuados para liquidar, deshacer o eliminar dicho interés antes de la aceptación del nombramiento o de la designación.

2. En el caso de haber adquirido un interés financiero, por cualquier causa sobrevenida con posterioridad a la aceptación, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría deberá proceder a liquidar, deshacer o eliminar dicho interés en el plazo de un mes desde que tuvo conocimiento de dicha circunstancia. En el caso de que esto no fuera posible resolver dicho interés en el plazo anterior por circunstancias no imputables al auditor, este plazo podrá ampliarse si bien, en todo caso, éste debe estar resuelto antes de la emisión del informe de auditoría. De no poder proceder en tal sentido, deberán abstenerse de realizar el trabajo de auditoría y realizar la comunicación prevista en el artículo 43, apartados 2 y 3.

Artículo 48. Vinculación a entidad auditada.

1. A los efectos de lo establecido en el artículo 12 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán considerar y valorar la existencia de entidades vinculadas con la entidad auditada, conforme a lo establecido en el apartado siguiente, de acuerdo con los criterios de actuación y procedimientos a que se refieren los artículos 44 y 45.

En el caso de que detecten amenazas a la independencia, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría podrán tomar en consideración el carácter significativo, medido en términos de importancia relativa, de las relaciones de control, de unidad de decisión y de influencia significativa a que se refiere el apartado siguiente, al objeto de valorar la importancia de dichas amenazas y, por tanto, de considerar el grado de riesgo en el que resulta comprometida la independencia.

2. A efectos de lo dispuesto en los artículos 13 y 15 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entiende que una entidad está vinculada a la entidad auditada cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Exista una relación de control, determinada por la existencia de grupo al concurrir las relaciones de control contempladas en el artículo 42.1 del Código de Comercio, y de acuerdo con las normas y presunciones contenidas en los artículos 2 y 3 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas mediante el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.
- b. Exista unidad de decisión, en los términos previstos en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en particular, el párrafo 1.º de la Norma de elaboración de las cuentas anuales 13.ª y el apartado 24.5 del contenido de la memoria, así como las normas que se dicten en su desarrollo.
- c. Exista control conjunto o influencia significativa en su gestión, cuando se cumplan los dos requisitos y presunciones establecidas en los artículos 4 y 5 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas mediante el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

Artículo 49. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en familiares próximos del auditor de cuentas firmante.

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 16.2.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se considerará que el desempeño de cargos de empleo afecta a la elaboración de información significativa contenida en las cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables auditados, cuando las cifras o datos correspondiente a los saldos, partidas o áreas a que se refiere dicha elaboración o información superen los niveles o cifras de importancia relativa fijadas por el auditor de cuentas y sociedad de auditoría en la realización del trabajo de auditoría de los referidos estados o documentos y para la emisión del informe de auditoría correspondiente, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría.

2. A los efectos de lo previsto en el artículo 16.2.c) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se considerará que una entidad vinculada no es significativa para la entidad auditada cuando las cifras o información que correspondiera a la participación o control que tiene la entidad auditada en aquella entidad no superan las cifras o niveles de importancia relativa que ha de fijar el auditor de cuentas o sociedad de auditoría en la realización del trabajo de auditoría de la entidad auditada y para la emisión del informe de auditoría correspondiente, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría.

Artículo 50. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 17.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entenderá que están vinculados con el auditor de cuentas firmante los socios pertenecientes a la misma sociedad de auditoría, y los auditores de cuentas o sociedades de auditoría que, sin pertenecer a la misma sociedad, estén vinculados mediante cualquier tipo de pacto, acuerdo o relación de prestación de servicios entre sí o para terceros.

Asimismo, se considerará que las sociedades de auditoría están vinculadas entre sí cuando concurren las relaciones y presunciones a que se refiere el artículo 48.

2. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 17.1.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se presume que tienen capacidad y posibilidad para influir en la valoración y resultado final del trabajo de auditoría, las siguientes personas:

- a. Las que participan directa y de forma relevante en la aceptación y realización del trabajo de auditoría determinado; es decir, en todo caso, el auditor de cuentas firmante o el designado para realizar la auditoría en nombre de una sociedad de auditoría, el gerente o gerentes, los socios que sean profesionales de otras disciplinas que hayan prestado servicios determinantes o con resultado significativo para el trabajo de auditoría, y las personas encargadas del control de calidad del trabajo de auditoría.
- b. Los socios, auditores o no, que tengan una responsabilidad directa de supervisión, gestión o valoración sobre la realización del trabajo de auditoría, incluidos quienes puedan preparar, revisar o influir directamente en la valoración del trabajo y conclusiones alcanzadas por las personas a que se refiere la letra a) anterior.

3. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 17.2.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entenderá que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia cuando concurren en las personas a que se refiere el artículo 17.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas las circunstancias previstas en el artículo 13.c) de dicho texto refundido y siempre que por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría, puedan existir unos vínculos o lazos próximos entre el auditor de cuentas firmante o sociedad de auditoría y aquellos auditores en los que concurren dichos vínculos, de modo que se pudiera concluir que el trabajo de auditoría o su resultado podría haber sido distinto del que se podría haber alcanzado de no haber existido dichos vínculos.

En todo caso, se entiende que concurren esos vínculos o lazos próximos cuando se den alguna de las siguientes circunstancias entre el auditor de cuentas firmante o sociedad de auditoría y el auditor de cuentas en quien concurren estos vínculos:

- a. Cuando, no perteneciendo a la misma sociedad de auditoría, están vinculados directa o indirectamente mediante cualquier tipo de pacto o acuerdo de carácter profesional o relación de prestación de servicios entre sí o para terceros, cualquiera que sea la duración temporal.
- b. Cuando pertenezcan o estén vinculados a una misma sociedad de auditoría que tenga menos de seis socios.
- c. Cuando, perteneciendo o estando vinculados a una misma sociedad de auditoría, presten servicios, de forma permanente o esporádica, en la misma oficina, o en el mismo sector de actividad.
- d. Cuando el auditor de cuentas en quien incurre los vínculos referidos tenga la responsabilidad directa de supervisión, gestión, valoración o de otra índole, a que se refiere el apartado 2.b) de este artículo.

Artículo 51. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades que pertenecen a la red del auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 18 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entenderá que una entidad o persona forma parte de la misma red que el auditor de cuentas firmante o la sociedad de auditoría en cuyo nombre se realiza la auditoría, cuando concurren alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Formen parte del mismo grupo por concurrir las relaciones de control a que se refiere el artículo 42 del Código de comercio, y de acuerdo con las normas y presunciones contenidas

en los artículos 2 y 3 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas mediante el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

- b. Cuando estén sometidas o formen parte de la misma unidad de decisión, en los términos previstos en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en particular, el párrafo 1.º de la Norma de elaboración de las cuentas anuales 13.^a y el apartado 24.5 del contenido de la memoria, así como las normas que se dicten en su desarrollo.
- c. Cuando estén vinculadas por la existencia de control conjunto o influencia significativa en su gestión, de acuerdo con los artículos 4 y 5 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas mediante el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

2. A los efectos de lo dispuesto en los artículos 18.2, letras a) y b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se estará respectivamente a lo dispuesto en los artículos 49.1 y 50.3, respectivamente.

Artículo 52. *Prórroga y revocación del contrato de auditoría.*

1. Una vez ha finalizado el periodo por el que fueron contratados los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría para realizar la auditoría de cuentas, podrán ser prorrogados expresamente, incluso de forma sucesiva, por periodos máximos de hasta tres años.

2. Para que el contrato de auditoría quede tácitamente prorrogado por un plazo de tres años, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría y la entidad auditada no deberán manifestar su voluntad en contrario antes de que finalice el último ejercicio por el que fueron inicialmente contratados o anteriormente prorrogados, sin perjuicio de la información de dicha prórroga en la Junta General de socios. Lo anterior no exime del deber de comunicar tal hecho en el Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la entidad auditada, mediante acuerdo o certificado suscrito por quien tenga competencia legal o estatutaria en la entidad auditada, en un plazo que no podrá ir más allá de la fecha en que se presenten para su depósito las cuentas anuales auditadas correspondientes al último ejercicio del periodo contratado.

3. La rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento de auditor por los órganos competentes deberán estar originados por la existencia de justa causa, sin perjuicio de las circunstancias que pudieran motivar la no emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en virtud de lo previsto en el artículo 7. Conforme a lo previsto en el artículo 19.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no son justa causa.

En los supuestos de rescisión del contrato de auditoría o de revocación del nombramiento de auditor establecidos en el artículo 19.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en los artículos 264.3 y 266 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, así como las entidades auditadas, deberán comunicar tal circunstancia al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en un plazo de quince días desde que ésta se haya producido.

Artículo 53. *Rotación.*

A efectos de lo previsto en el artículo 19.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, será obligatoria la rotación del auditor firmante del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas cuando transcurran siete años desde el primer año o ejercicio en que fueron auditadas dichas cuentas, y correspondan al grupo de sociedades que tenga la condición de entidad de interés público o el importe neto de la cifra de negocios del grupo sea superior a 50.000.000 de euros.

En el caso de que, de acuerdo con este artículo, el auditor firmante del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas tuviera que rotar o ser reemplazado, y fuera asimismo el auditor de cuentas de la entidad dominante que formula las citadas cuentas anuales consolidadas, será igualmente obligatoria la rotación en relación con esta entidad dominante.

Artículo 54. *Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría.*

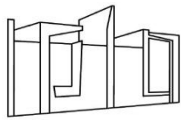
1. De acuerdo con el artículo 20 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, durante los dos años siguientes a la finalización del trabajo de auditoría de cuentas correspondiente, los auditores de cuentas firmantes del informe de auditoría y las sociedades de auditoría en cuyo nombre se realice la auditoría no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de la entidad auditada, ni ocupar puesto de trabajo ni tener interés financiero directo o indirecto en la entidad auditada, significativo para cualquiera de las partes, en los términos previstos en el artículo 46.2 de este Reglamento.

Tampoco podrán concurrir dichas situaciones en relación con las entidades vinculadas a la entidad auditada en los términos previstos en el artículo 48.2, letras a) y b).

2. A los efectos de lo previsto en el artículo 20.1.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la prohibición prevista en el apartado anterior se extenderá igualmente a los socios, auditores o no, de la sociedad de auditoría que tienen capacidad y posibilidad para influir en la valoración y resultado final del trabajo de auditoría de cuentas realizado, de conformidad con lo establecido en el artículo 50.2.

3. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 20.1.b) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entenderá que existen influencias recíprocas entre, de un lado, los socios de la sociedad de auditoría o auditores designados que han dejado de tener vinculación o interés con la sociedad de auditoría antes de incurrir en las prohibiciones a que se refiere el citado artículo y, de otro lado, el auditor de cuentas firmante o la sociedad de auditoría en cuyo nombre se firmó el informe, que merman la objetividad de éstos, cuando concurren cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a. Cuando, sin pertenecer a la misma sociedad de auditoría, los citados socios y el auditor de cuentas firmante o la sociedad de auditoría en cuyo nombre se firmó el informe, están vinculados directa o indirectamente mediante cualquier tipo de pacto o acuerdo de carácter profesional o relación de prestación de servicios entre sí o para terceros, cualquiera que sea la duración temporal.
- b. Cuando los citados socios y el auditor de cuentas firmante pertenecían o estaban vinculados a la sociedad de auditoría en cuyo nombre se firmó el informe de auditoría, siempre y cuando ésta tenía menos de seis socios.
- c. Cuando, habiendo pertenecido o estado vinculados a una misma sociedad de auditoría, prestaban servicios, de forma permanente o esporádica, en la misma oficina, o en el mismo sector de actividad.
- d. Cuando los citados socios tengan la responsabilidad directa de supervisión, gestión, valoración o de otra índole, a que se refiere el artículo 50.2.b) de este artículo.



Audidores

Instituto de Censores Jurados
de Cuentas de España