



CONTROL DE CALIDAD 2009

CONTENIDO

1. Introducción
2. Base normativa
3. Cambios legislativos
4. Control de calidad de las Corporaciones
 - 4.1 Aspectos generales
 - 4.2 Procedimientos del programa de revisión
 - 4.3 Alcance del programa del ejercicio 2009
5. Convenio de colaboración con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
 - 5.1 Características principales del convenio de colaboración del ejercicio 2009
 - 5.2 Alcance del programa del ejercicio 2009
 - 5.3 Resumen del grado de implementación de las recomendaciones
6. Resumen de las áreas de mejora y recomendaciones
 - 6.1 Control de calidad interno del auditor
 - 6.2 Contrato de auditoría o carta de encargo y carta de manifestaciones
 - 6.3 Planificación
 - 6.4 Programas de trabajo
 - 6.5 Estudio y evaluación del control interno
 - 6.6 Revisión analítica
 - 6.7 Áreas
 - 6.8 Cuentas anuales
 - 6.9 Informe de auditoría

Anexos

- I. Normativa de interés y cuadernos técnicos publicados en relación al control de calidad
- II. Normas Técnicas de Auditoría de carácter general
- III. Comparativo de los artículos relacionados con el control de calidad entre la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas y el Proyecto de Ley por la que se Modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas

1. INTRODUCCIÓN

Tal como se ha venido realizando en los últimos años se utiliza el cuaderno técnico para informar, en cumplimiento de la normativa interna de control de calidad, sobre el alcance del último programa interno de control de calidad llevado a cabo por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (en adelante ICJCE), finalizado en diciembre de 2009 y puesto a disposición del Instituto de Contabilidad y de Auditoría de Cuentas (en adelante ICAC) a principios del 2010.

Se ha considerado oportuno mantener la estructura de publicaciones anteriores detallando la base normativa, un resumen de los principales aspectos, procedimientos y alcance del programa de revisión interno, un detalle de normativa de interés y cuadernos técnicos publicados en relación al control de calidad y un resumen de los aspectos de mejora observados, con el objetivo de que sirvan de reflexión y ayuda a los auditores en sus procesos internos de mejora de la calidad.

Se incluye también, al igual que en el anterior cuaderno técnico sobre control de calidad, un apartado indicando las principales características, alcance y grado de implementación del programa de control de calidad del ejercicio 2009, realizado en virtud del convenio de colaboración firmado entre el ICJCE y ICAC. Es importante recordar, tal y como se detalla en el apartado específico del cuaderno técnico, que la responsabilidad de dichos programas de revisión de convenio corresponde al ICAC ejecutándose bajo la coordinación y supervisión conjunta entre este último y la Corporación y mediante la contratación de revisores externos.

Por último, señalar que en el apartado tres de este cuaderno se resumen aquellos cambios más significativos, en relación a la legislación de control de calidad introducidos por el Proyecto de Ley por la que se Modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas¹ y en el anexo III se incluye un comparativo de los artículos de control de calidad entre la Ley 19/1988, de 12 de Julio, de Auditoría de Cuentas y dicho Proyecto de Ley. La tramitación del Proyecto de Ley se encuentra, a la fecha de preparación de este cuaderno técnico, en fase de debate de las enmiendas presentadas por los distintos grupos parlamentarios en el Congreso de los Diputados. Tanto el Proyecto de Ley como las enmiendas, que pueden ser consultadas en la propia página web del Congreso, deben ser objeto de estudio por parte de los auditores debido a que introducen cambios normativos muy significativos.

2. BASE NORMATIVA

2.1 Control de la actividad de auditoría de cuentas por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

La obligación del control de la actividad de auditoría de cuentas por parte del ICAC se establece en el artículo 22 apartados 1 y 2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante Ley de Auditoría) que establece que, “será realizado de oficio cuando el superior interés público lo exija a través de revisiones o verificaciones de alguno de los trabajos de los auditores de cuentas, así como el ejercicio de la potestad disciplinaria de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas”.

¹ Proyecto de Ley por el que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, de Mercado de Valores, y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria (BOCG de 13 de noviembre)

2.2 Control de calidad de las Corporaciones

La obligación por parte de las Corporaciones de realizar controles de calidad se establece en el artículo 22.3 de la Ley de Auditoría que indica que “sin perjuicio de la competencia atribuida al ICAC en el apartado 1 de dicho artículo, y con carácter adicional a aquélla, las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas deberán realizar el control de calidad de los trabajos de sus miembros, así como comunicar al ICAC el resultado individualizado de dichos controles al final de cada año natural”.

En el desarrollo reglamentario² de la Ley de Auditoría, el artículo 75f) indica que a las Corporaciones representativas de auditores les corresponde “efectuar el control de calidad sobre la actividad profesional desarrollada por sus miembros, velando por el fiel cumplimiento de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, el presente Reglamento y las Normas Técnicas de Auditoría de la Corporación” y el artículo 76 establece que:

- El objeto del control de calidad es “la revisión de los trabajos de auditoría efectuados por sus miembros con el fin de conocer y evaluar el cumplimiento de la Ley de Auditoría, el Reglamento y las Normas Técnicas de Auditoría”.
- El procedimiento para efectuarlo debe estar incluido en las normas de régimen interior o estatutos de las Corporaciones.
- La autorización a las Corporaciones al acceso a la documentación referente a cada auditoría a los efectos de efectuar dicho control.
- Es obligatorio poner en conocimiento del ICAC los controles iniciados, sus resultados y proponer, si procede, la iniciación de un procedimiento sancionador.

En el apartado cuatro de este cuaderno técnico se resumen los procedimientos de control de calidad establecidos por el ICJCE, procedimientos que se encuentran disponibles en la página web (www.icjce.es) y que se actualizan periódicamente. La última actualización es de fecha septiembre de 2009, circular E40/2009.

Como normativa a nivel internacional debe mencionarse:

- la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas anuales 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 (en adelante **la Octava Directiva**) que se transpone al ordenamiento jurídico español con el Proyecto de Ley que se explica brevemente en el apartado siguiente, y
- el “Statements of Membership Obligations 1” de control de calidad emitido por la International Federation of Accountants (IFAC).

² Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

La **Octava directiva** establece que los “Estados miembros deben organizar un sistema efectivo de supervisión pública de los auditores legales y las sociedades de auditoría sobre la base del control en el país de origen” el cual debe permitir “una cooperación efectiva a escala comunitaria entre las actividades de supervisión de los Estados miembros” y debe estar “gestionado por personas ajenas a la profesión pero con conocimientos sobre temas relacionados con la auditoría legal, pudiendo ser especialistas que nunca hayan estado vinculados a la profesión de auditoría o antiguos profesionales de la misma que ya no ejerzan como tales”. Contemplan la posibilidad que los Estados miembros puedan permitir que una minoría de profesionales del sector participe en la gobernanza de dicho sistema de supervisión. En este sentido el **artículo 29** establece que:

1. Los Estados miembros se asegurarán de que todos los auditores legales y sociedades de auditoría estén sujetos a un sistema de control de calidad que cumpla por lo menos los siguientes criterios:

- a) el sistema de control de calidad estará organizado de tal manera que sea independiente de los auditores legales y sociedades de auditoría sometidos a control y esté sujeto a supervisión pública según lo establecido en el capítulo VIII;
- b) la financiación del sistema de control de calidad deberá ser segura y estar libre de cualquier posible influencia indebida por parte de los auditores legales o las sociedades de auditoría;
- c) el sistema de control de calidad deberá contar con los recursos oportunos;
- d) las personas que realicen los controles de calidad deberán tener la formación profesional apropiada y la experiencia pertinente en auditoría legal e información financiera, en combinación con la formación específica sobre controles de calidad;
- e) la selección de personas que realicen los controles de calidad para tareas específicas de controles de calidad deberá realizarse siguiendo un procedimiento objetivo, concebido para asegurarse de que no existan conflictos de intereses entre las personas que realizan los controles y el auditor legal o la sociedad de auditoría objeto del control;
- f) en el alcance del control de calidad, apoyado por la comprobación oportuna de archivos de auditoría seleccionados, deberá incluirse una evaluación del cumplimiento de las normas de auditoría y de los requisitos de independencia aplicables, de la cantidad y calidad de los recursos utilizados, de los honorarios de auditoría y del sistema de control de calidad interno de la sociedad de auditoría;
- g) el control de calidad deberá ser objeto de un informe en el que figuren las principales conclusiones del control de calidad;
- h) los controles de calidad deberán realizarse al menos cada seis años;
- i) los resultados generales del sistema de control de calidad deberán publicarse anualmente;
- j) las recomendaciones de los controles de calidad serán seguidas por el auditor legal o la sociedad de auditoría en un plazo razonable.

Si no se siguen las recomendaciones mencionadas en la letra j), el auditor legal o la sociedad de auditoría estarán sujetos, en su caso, al sistema de acciones disciplinarias o sanciones mencionado en el artículo 30.

2. La Comisión podrá adoptar medidas de ejecución con el fin de incrementar la confianza de la opinión pública en la función de auditoría y de garantizar la aplicación uniforme del apartado 1, letras a), b) y e) a j). Estas medidas, destinadas a modificar elementos no esenciales de la presente Directiva, completándola, se adoptarán con arreglo al procedimiento de reglamentación con control contemplado en el artículo 48, apartado 2 *bis*.

Por último, el ICJCE como miembro de la **IFAC** debe cumplir con los “Statements of Membership Obligations (SMO)” emitidos por este organismo, que incluye entre otros el “**SMO1: Quality Assurance**”, cuyo texto integro está disponible en el apartado de “compliance program” de la página web de la IFAC (www.ifac.org) y del que se incluyó un resumen en el cuaderno técnico publicado como suplemento en la revista auditores nº 7.

3. CAMBIOS LEGISLATIVOS

Con el fin de adaptar la legislación española a la Octava Directiva, en noviembre de 2009 fue presentado para su tramitación en las Cortes Generales el Proyecto de Ley por el que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, de Mercado de Valores, y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria (BOGC de 13 de noviembre). A la fecha de preparación de este cuaderno técnico, la tramitación del Proyecto de Ley se encuentra en fase de debate de las enmiendas presentadas por los distintos grupos parlamentarios en el Congreso de los Diputados.

Dicho Proyecto de Ley modifica sustancialmente la Ley de Auditoría en vigor, incluidos los artículos referentes al control de calidad, para los que se adjunta un cuadro comparativo en el anexo III, resumiendo a continuación los aspectos considerados más relevantes:

Se autoriza al ICAC para que desarrolle los criterios a seguir en relación al alcance, ejecución y seguimiento del sistema de control de calidad.

Se atribuye de forma exclusiva al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cuanto a organismo de Supervisión Pública, las competencias de cooperación internacional y control de calidad, sin perjuicio de la posibilidad de acordar con terceros las tareas relacionadas con la ejecución del control de calidad, incluyéndose como terceros a las Corporaciones representativas de auditores.

Se establecen los mecanismos adecuados para permitir la cooperación efectiva a nivel de países comunitarios de las actividades de supervisión, con el fin de encaminarse a asegurar una calidad elevada y homogénea de la auditoría a nivel de la Comunidad Económica Europea.

Debido a la complejidad de las auditorías de grupos transfronterizos y a la internacionalización del entorno económico, se establecen los mecanismos de supervisión de auditores y entidades de auditoría de terceros países y de cooperación con las autoridades competentes de terceros países.

Para que dicha cooperación sea efectiva se prevé, siempre que haya reciprocidad y los acuerdos reguladores así lo establezcan, el acceso por las autoridades de terceros países a los papeles de trabajo y otros documentos referidos a los trabajos de auditoría de sociedades domiciliadas en España que coticen en el tercer país o de sociedades que pertenezcan a un grupo cuyas cuentas anuales se divulguen en ese tercer país.

Se delimita el alcance y finalidad de la actividad de control de la auditoría de cuentas, diferenciando entre:

- a) Control de calidad: consistente en la inspección o revisión periódica de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría con el objetivo de mejorar la calidad de los trabajos de auditoría, principalmente mediante la formulación de requerimientos de mejora.
- b) Control técnico: consistente en la investigación de determinados trabajos de auditoría de cuentas o aspectos de la actividad de auditoría, con el fin de determinar hechos o circunstancias que puedan suponer falta de conformidad de la actividad de auditoría o de los trabajos de auditoría con lo dispuesto en la Ley de Auditoría, su Reglamento y las normas de ética y auditoría.

Se establece la obligación, por parte del ICAC, de publicar anualmente un informe detallando como mínimo de los programas de actuación realizados, una memoria de actividades y los resultados y conclusiones del sistema de control de calidad.

4. CONTROL DE CALIDAD INTERNO

4.1 Aspectos generales

El desarrollo y la supervisión del programa de control de calidad es responsabilidad directa de la Comisión Técnica y de Control de Calidad del ICJCE, que cuenta con los recursos adecuados para efectuar las revisiones y cumplir con los requisitos de la Comunidad Europea, estableciendo, en la normativa desarrollada al efecto, los siguientes objetivos a cumplir:

- Asegurar el cumplimiento de lo establecido en el artículo 29 de la Octava Directiva.
- Determinar si se cumplen las normas de independencia e incompatibilidad y si el trabajo revisado tiene unos estándares razonables de calidad.
- Ayudar a los miembros del ICJCE a implantar, en sus firmas y despachos profesionales, un sistema de control de calidad interno efectivo, que cumpla con la normativa vigente³.
- Asegurar que los miembros cumplen con los estándares de calidad que el ejercicio de la profesión demanda y que nuestros Estatutos y la legislación establecen, reforzando la confianza de la sociedad en la labor de los Censores Jurados de Cuentas.

Están sujetos a control de calidad todos los auditores individuales y firmas de auditoría que hayan realizado auditorías legales o voluntarias, efectuándose la selección anualmente de forma centralizada y con criterios aleatorios o por evaluación de riesgo, y de forma que permita asegurar la cobertura de todos los auditores miembros del ICJCE que firman informes de auditoría, en los ciclos que establece la normativa de control de calidad, que son:

- Al menos una revisión cada tres años a los auditores individuales y firmas de auditoría que realicen auditorías de entidades de interés público.
- Al menos una revisión cada seis años a los auditores individuales y firmas que realicen auditorías, obligatorias por la legislación en vigor o voluntarias, a entidades que no sean de interés público.

En relación a los plazos indicar que, cuando el resultado del control de calidad no ha sido suficientemente satisfactorio, se acortan mediante la realización de revisiones de seguimiento.

Por otra parte, en los controles de calidad de firmas de auditoría, además de la oficina se considera también como unidad de selección los socios, con el fin de asegurar la revisión de todos los que pertenecen a una misma sociedad. En el caso de redes de oficinas, la selección debe permitir cubrir, en un período de tiempo razonable, la mayor parte de las oficinas que la integran.

El alcance del control de calidad, basado en la comprobación de archivos de auditoría seleccionados, consiste en la evaluación del sistema de control de calidad interno del auditor individual o sociedad de auditoría, incluyendo los requisitos de independencia aplicables, y en la evaluación del cumplimiento de las Normas Técnicas de Auditoría.

Las revisiones del control de calidad se efectúan por el personal del Departamento Técnico del ICJCE y, en caso necesario, con la colaboración de revisores externos para poder completarlas en el tiempo previsto.

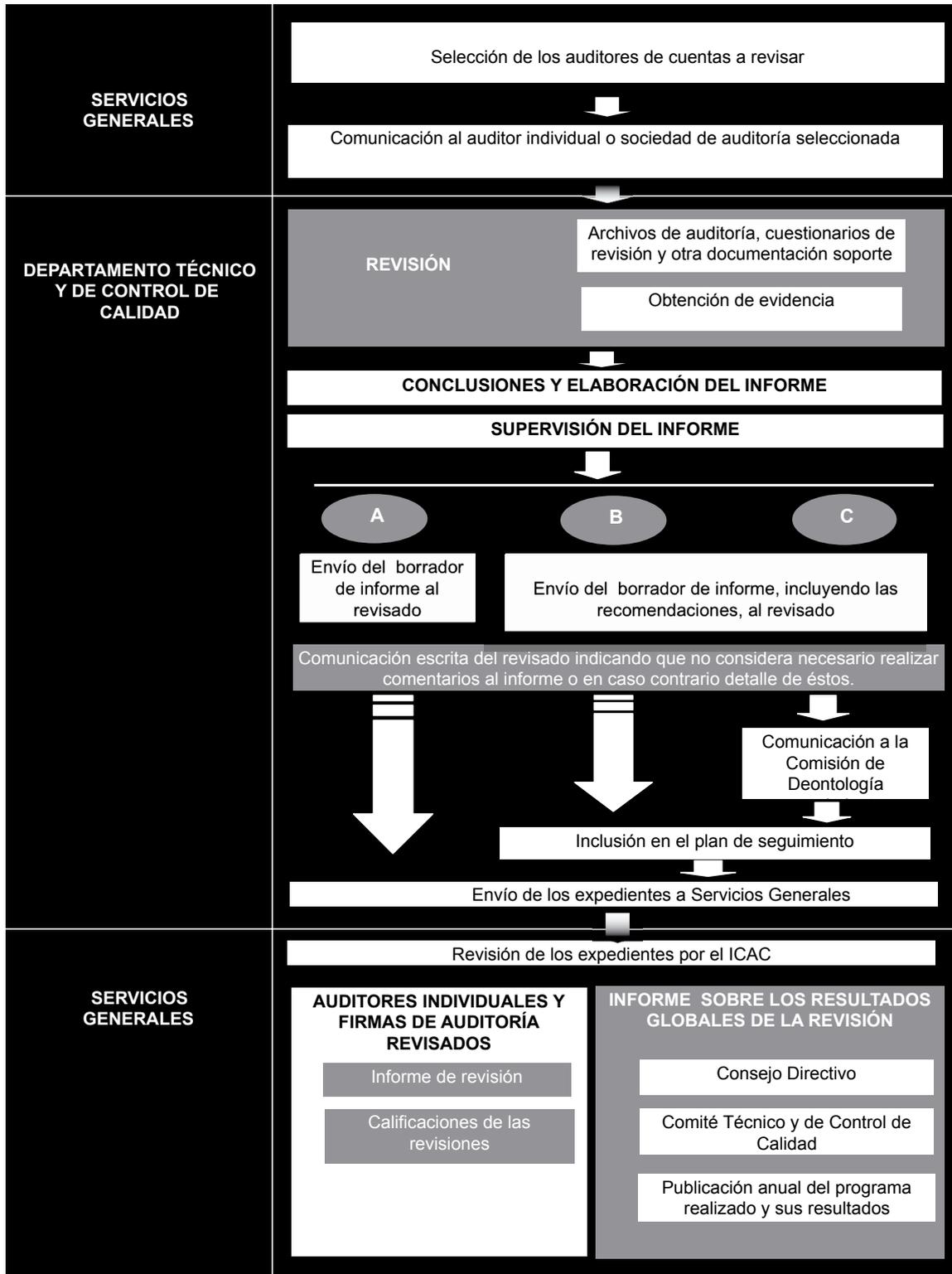
³ Resolución de 16 de marzo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica sobre control de calidad. (BOICAC nº 12)

Tanto el personal del Departamento Técnico como los revisores externos son no ejercientes, con conocimientos teóricos suficientes y experiencia práctica en el mundo de la auditoría de más de 10 años, y están sometidos a las mismas reglas de secreto profesional y de confidencialidad que la requerida por la legislación en vigor a los auditores.

Por otra parte, la asignación de los trabajos de revisión se organizan de forma que no hay posibles conflictos de interés entre los revisores y los auditores individuales y sociedades de auditoría sujetos a revisión.

4.2 Procedimientos del programa de revisión

Los procedimientos del programa de revisión sigue en el siguiente esquema:



Notas al esquema anterior

a) Plazos para la comunicación y envío de la documentación

Los plazos de comunicación y de envío de documentación son como siguen:

- | | | |
|--|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ Comunicación al auditor individual o sociedad de auditoría seleccionada del inicio del control de calidad. | ➡ | Con una antelación de 7 días hábiles antes del inicio del control. |
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ Borrador de informe para comentarios o alegaciones del informe de revisión del control de calidad. | ➡ | 15 días hábiles después de haber completado la revisión. |
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ Comentarios o alegaciones del revisado a los aspectos incluidos en el borrador de informe. | ➡ | En el momento de la revisión o en los 7 días hábiles después de recibir el borrador. |
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ Informe definitivo de revisión del control de calidad. | ➡ | 30 días hábiles después de haber completado la revisión. |

El correo electrónico puede utilizarse como medio de comunicación siempre que facilite las tareas de revisión y quede constancia de que el revisado ha recibido los documentos.

b) Aspectos generales de organización de las revisiones

- b.1) El revisado debe facilitar al revisor toda la documentación que soporta el trabajo de auditoría seleccionada en el momento de la revisión, no pudiendo indicar posteriormente la existencia de papeles de trabajo adicionales para mitigar los aspectos surgidos durante la revisión. Dicho aspecto se indica en la carta de comunicación de inicio del control de calidad.
- b.2) Con el fin mencionado en el párrafo b.1) anterior, se exige que los papeles de trabajo objeto de revisión estén perfectamente identificados – vía numeración o por otro medio – y que al inicio de la revisión se firme una diligencia en la que se identifiquen los papeles aportados.
- b.3) En caso de no ser aplicable la revisión, por no haber efectuado trabajos de auditoría durante el año objeto de revisión o por otros motivos, es preciso aportar la documentación soporte acreditativa.
- b.4) Se comunica a la Comisión de Deontología, junto con la documentación obtenida hasta la fecha, los auditores individuales o sociedades de auditoría a revisar que no hayan sido localizados, no hayan atendido a la solicitud o se hayan opuesto a la revisión.
- b.5) Se efectúa la revisión sobre las últimas cuentas anuales auditadas disponibles a la fecha de inicio de las actuaciones.
- b.6) Durante el proceso de revisión puede estar presente el auditor revisado o un representante del mismo.
- b.7) La revisión se efectúa utilizando como soporte un cuestionario de control de calidad, que contempla todos los aspectos normativos de aplicación.
- b.8) A juicio del revisor se obtendrá fotocopia de aquellos papeles de trabajo que soporten las deficiencias más relevantes.
- b.9) El revisor tiene el deber de informar al auditor revisado de todos los aspectos surgidos durante la revisión y del procedimiento a seguir en relación con el resultado de la revisión.

c) Supervisión del informe

- c.1) Antes de enviar el borrador de informe al revisado, se establece la obligación de que un miembro del departamento técnico, distinto del revisor, lo supervise para evaluar y concluir respecto a si las conclusiones y calificación del informe son adecuadas, sin perjuicio de la supervisión posterior por el ICAC.
- c.2) Si fruto de las alegaciones o comentarios del revisado se cambian las conclusiones del informe, el revisor debe obtener de nuevo la conclusión del supervisor.
- c.3) Los supervisores, que reúnen las mismas características exigidas a los revisores, se asignan en el mismo momento en el que se asignan los revisores.

d) Contenido del expediente de revisión

Los expedientes de revisión constan de:

- Informe de revisión incluyendo, cuando procede, recomendaciones de mejora.
- Conclusión de la supervisión del informe de revisión.
- Fotocopia del informe de auditoría y cuentas anuales del trabajo objeto de revisión.
- Cuestionario de control de calidad completado, junto con las aclaraciones y comentarios que el revisor estime oportunos.
- Si procede, copia de los papeles de trabajo que se consideren necesarios para evidenciar determinados aspectos del informe de revisión.
- Documentación acreditando que se ha facilitado un borrador del informe para comentarios y, si procede, las alegaciones o comentarios del revisado. Es preciso dejar constancia en caso de que el revisado se haya abstenido o se haya negado a realizar comentarios.
- Diligencia de aportación de papeles.
- Declaraciones de objetividad e independencia del revisor y del supervisor.
- Carta de comunicación de inicio de la revisión.
- Comunicación al revisado de su inclusión en el programa de revisión.

e) Calificaciones del control de calidad

La calificación del control de calidad está sujeta a la importancia de los aspectos, tanto cualitativos como cuantitativos, que se detecten y al juicio profesional de cada revisor y no existen criterios objetivos o rígidos para evaluarlos. Dada la dificultad que conlleva, a veces, calificar como relevante o muy relevante determinados aspectos, y con el fin de facilitar la homogeneización de las evaluaciones entre revisores, la normativa incluye las siguientes pautas orientativas para la evaluación:

- A+** ▪ Revisiones sin recomendaciones por no haber surgido aspectos relevantes durante la revisión.
- A-** ▪ Revisiones con recomendaciones sobre aspectos no relevantes y no relacionados con falta de evidencia en los papeles de trabajo de áreas significativas, ni que puedan tener un efecto en el informe de auditoría.
- B** ▪ Revisiones con recomendaciones sobre aspectos relevantes que corresponden a falta de evidencia en los papeles de trabajo de áreas significativas que representan menos de un 30 por ciento del balance y que no tienen efecto significativo en la opinión de auditoría.

- C**
- Revisiones con deficiencias significativas como pueden ser la falta de evidencia en los papeles de trabajo de una área que represente más del 30 por ciento del balance o en varias áreas significativas, así como aspectos que tengan o puedan tener un efecto significativo en la opinión de auditoría.
 - También pasan a tener esta calificación los resultados no satisfactorios de los seguimientos relativos a revisiones calificadas inicialmente como B.

Las calificaciones se consideran provisionales hasta que se complete la supervisión por parte del ICAC. Las calificaciones definitivas, una vez concluida la supervisión por dicho organismo, se comunican a los revisados.

f) Seguimientos

Son objeto de un programa de seguimiento aquellos auditores individuales y sociedades de auditoría cuyas revisiones hayan sido calificadas en B o C. En ambos casos se efectúa una revisión completa siendo los procedimientos y la documentación soporte igual que en las revisiones iniciales. Los periodos en que efectúan los seguimientos varían según la calificación:

- B**
- Se incluyen en los programas de seguimiento al segundo ejercicio cerrado con posterioridad a la comunicación de la calificación.
- C**
- Se incluyen en los programas de seguimiento al primer ejercicio cerrado con posterioridad a la comunicación de la calificación. La revisión se efectúa sobre un trabajo correspondiente al primer ejercicio cerrado con posterioridad a la comunicación de la calificación.

g) Comunicación de los resultados de la revisión

La normativa de control de calidad establece que los resultados de las revisiones se comunican a:

Auditores individuales y sociedades de auditoría revisados	▪ Envío, de forma individual y confidencial, del informe y la calificación.
Comisión Nacional de Deontología	▪ Revisiones de expedientes calificados con una C.
ICAC	▪ En base a lo que establecen los artículos 22.3 y 76.4 de la Ley y Reglamento de Auditoría, respectivamente, y tal como se indica en la normativa interna, una vez finalizado el programa de control de calidad, se pone a su disposición la totalidad de los expedientes de revisión.
Comisión Técnica y de Control de Calidad	▪ Informe con el resultado global de las revisiones efectuadas y de las calificaciones obtenidas, así como las recomendaciones a seguir.
Consejo Directivo	▪ Una vez analizado por la Comisión Técnica y de Control de Calidad, información resumida y global del programa de control de calidad.
A todos los Censores Jurados de Cuentas	▪ Publicación anual, en forma global, del programa de controles realizados y sus resultados.

4.3 Alcance del programa de revisión del ejercicio 2009

En el programa de revisión del ejercicio 2009, el ICJCE ha efectuado las siguientes revisiones:

	Revisiones iniciales	Revisiones de Seguimiento	Total
Sociedades de auditoría	9	15	24
Audidores individuales	5	32	37
	14	47	61

5. CONVENIO DE COLABORACIÓN CON EL ICAC

5.1 Principales características del programa de control de calidad del ejercicio 2009

Tal y como se informaba en la circular nº E40/2009 del ICJCE, el convenio de colaboración con el ICAC para la realización de los controles de calidad durante el año 2009 se firmó con fecha 27 de julio de 2009. A continuación se detallan las características principales de dicho convenio, similares a las establecidas en convenios de ejercicios anteriores:

- a) Las revisiones del convenio de colaboración del ejercicio 2009 fueron únicamente de seguimiento de las recomendaciones de mejora efectuadas a los auditores individuales y sociedades de auditoría revisados en convenios de ejercicios anteriores.
- b) En todas las revisiones se examinan los trabajos de auditorías más recientes –en general los correspondientes a las cuentas anuales del ejercicio 2008– del cliente revisado inicialmente más otro, denominado de contraste, de similares características.
- c) El plazo máximo de revisión fue, al igual que en convenios anteriores, de dos meses y medio desde la fecha de envío de la carta de comunicación de inicio de la revisión, estableciéndose penalizaciones en el caso de incumplimiento. Para el cumplimiento de las fechas establecidas se inició el período de revisión a principios de septiembre y se finalizó el 15 de noviembre con el fin de poder entregar toda la documentación al ICAC, incluyendo las alegaciones de los revisados, a principios de diciembre.
- d) El contenido del cuestionario que se utilizó como base para el control de calidad fue consensuado con el ICAC, aplicándose únicamente aquellos apartados en los que se habían efectuado recomendaciones en los controles de calidad de ejercicios anteriores.

- e) Los revisores concluyeron los informes de control de calidad en función del grado de implantación de las recomendaciones según el siguiente detalle:
- | | | |
|--|---|---|
| Implantación razonable de recomendaciones en uno de los dos trabajos sometidos a revisión (el de seguimiento o el de contraste). | ➡ | A La conclusión indicaba que las recomendaciones más relevantes habían sido implantadas razonablemente en el trabajo de seguimiento y/o en el de contraste. |
| Implantación insuficiente de las recomendaciones en los dos trabajos revisados. | ➡ | C La conclusión indicaba que las recomendaciones más relevantes no habían sido implantadas suficientemente en ninguno de los dos trabajos revisados, no habiendo cubierto adecuadamente el auditor el riesgo de auditoría. |
- Dichas conclusiones estaban sujetas a la posterior supervisión del ICAC.

f) En aquellas revisiones en las que se concluía que las recomendaciones más relevantes no habían sido implantadas suficientemente en ninguno de los dos trabajos revisados, se adjuntaba copia de los papeles de trabajo que lo evidenciaban.

g) La documentación de cada revisión incluía un memorándum explicando aquellas recomendaciones no implantadas, incluyendo las consideradas no relevantes a efectos de conclusión.

h) Tanto el equipo de revisores como el personal del ICJCE responsable de coordinar el convenio, están sujetos al deber de secreto profesional establecido en el artículo 14.2 e) de la Ley de Auditoría y los artículos 76 y 43 del Reglamento que desarrolla dicha Ley.

5.2 Alcance del programa del ejercicio 2009

Las revisiones efectuadas por el convenio de colaboración con el ICAC, que tal y como se ha detallado en el apartado anterior correspondían en su totalidad a seguimientos, se distribuyen entre sociedades de auditoría y auditores individuales de la siguiente forma:

	Revisiones de Seguimiento
Sociedades de auditoría	33
Auditores individuales	12
	45

5.3 Resumen del grado de implementación de las recomendaciones

El número de recomendaciones de mejora efectuadas a los auditores individuales y sociedades de auditoría revisados en convenios de ejercicios anteriores y que han sido objeto de seguimiento en el ejercicio 2009, así como el grado de implementación de éstas, clasificado según los diferentes apartados del cuestionario es como sigue:

	Número de recomendaciones objeto de seguimiento	Porcentaje de recomendaciones razonablemente implementadas
Sistema de control de calidad interno	96	67%
Revisión de los papeles de trabajo:		
Contrato de auditoría	13	77%
Evaluación del control interno y pruebas de cumplimiento	29	83%
Carta de manifestaciones de la dirección	8	88%
Planificación y programas de trabajo	32	66%
Revisión analítica	6	100%
Archivo permanente	2	100%
Áreas de auditoría	135	77%
Informe de auditoría e informe de gestión	19	63%
Cuentas anuales	54	78%

6. RESUMEN DE LAS ÁREAS DE MEJORA Y RECOMENDACIONES

A continuación se detallan los aspectos de mejora observados en las revisiones efectuadas **en los controles de calidad internos** que se ha estimado pueden ser de utilidad a los auditores en las revisiones que efectúen de sus procedimientos internos.

6.1 Control de calidad interno del auditor

En relación a los sistemas de control de calidad, los aspectos a mejorar pueden englobarse en tres categorías:

- No formalización por escrito de los procedimientos de control de calidad establecidos, aunque en determinados casos el auditor individual o sociedad de auditoría los tiene establecidos y queda documentado el cumplimiento de los objetivos de control de calidad.
- Los procedimientos establecidos para garantizar el control de calidad no cubren la totalidad de los objetivos establecidos.
- Los procedimientos de control de calidad establecidos no se adecuan a las circunstancias particulares del auditor y por tanto no pueden ser debidamente aplicadas o su aplicación carece de lógica.

Recomendación

Los apartados **1.4.6 a 1.4.8** de las **Normas Técnicas de Carácter General** señalan:

1.4.6. El auditor realizará las tareas precisas para mantener la calidad de su trabajo. Los controles de calidad se configuran a través de una estructura organizativa y unos procedimientos establecidos por el auditor con el fin de asegurarse, de forma razonable, que los servicios profesionales que proporciona a sus clientes cumplen las Normas Técnicas de Auditoría.

1.4.7. Las medidas de control de calidad deben abarcar todos los aspectos de la organización del despacho del auditor, ya que la calidad de sus trabajos depende directamente del conjunto de medios personales y materiales de que dispone, así como de sus procedimientos de trabajo. En consecuencia, **los procedimientos de control de calidad establecidos por cada auditor han de formalizarse en manuales escritos y deberán ser adecuadamente comunicados a todo el personal interviniente relacionado con su práctica profesional**, con el fin de asegurarse razonablemente de su comprensión y cumplimiento.

1.4.8. El auditor, **cualquiera que sea su tamaño y estructura, debe realizar el control de calidad de sus trabajos, así como revisar periódicamente si sus sistemas de control de calidad siguen siendo apropiados de acuerdo con nuevas circunstancias**, tales como nuevas normas profesionales, estructuras de personal más complejas, etc.

Además de la obligación normativa, sin excepciones, de tener un manual indicando los procedimientos establecidos para garantizar el cumplimiento de los objetivos de control de calidad, establecer por escrito dichos procedimientos facilita la comunicación y comprensión a todos los implicados y ayuda a evaluar si se han considerado todos los aspectos necesarios. Es importante señalar, en este sentido, que el manual adaptado a las circunstancias de cada auditor, debe revisarse periódicamente y cada vez que se producen cambios, tanto normativos como organizativos, para adecuarlo a las nuevas circunstancias.

La redacción de los procedimientos de control de calidad así como su posterior actualización permite dejar por escrito, y en muchos casos consensuar, las premisas básicas de funcionamiento. Al margen de dicha consideración, el manual como mínimo debe contener los procedimientos necesarios para garantizar el cumplimiento de los objetivos descritos en el apartado **1.4.10** de las **Normas Técnicas de Carácter General**:

a) Independencia, integridad y objetividad

Proporcionar seguridad razonable de que todo el personal profesional de auditoría de la organización, a cualquier nivel de responsabilidad, mantiene sus cualidades de independencia, integridad y objetividad.

b) Formación y capacidad profesional

Proporcionar una seguridad razonable de que el personal profesional tiene la formación y capacidad necesarias que le permitan cumplir adecuadamente las responsabilidades que se le asignan. Este objetivo implica el asegurar que la asignación de personal a los trabajos, su contratación y su promoción y desarrollo profesional son adecuados.

c) Aceptación y continuidad de clientes

Permitir la decisión sobre la aceptación y continuidad de los clientes, teniendo en consideración la independencia del auditor y la capacidad para proporcionar un servicio adecuado, y la integridad de la dirección y accionistas del cliente.

- d) Consultas**
Tener una seguridad razonable de que, cuando sea necesario, el auditor solicita la ayuda de personas u organismos, internos o externos, que tengan niveles adecuados de competencia, juicio y conocimientos para resolver aspectos técnicos.
- e) Supervisión y control de trabajos**
Proporcionar una seguridad razonable de que la planificación, la ejecución y la supervisión del trabajo se han realizado cumpliendo con las Normas Técnicas de Auditoría.
- f) Inspección**
Proporcionar mediante inspecciones periódicas, internas o externas, una seguridad razonable de que los procedimientos implantados para asegurar la calidad de los trabajos están consiguiendo los objetivos anteriores.

6.2 Contrato de auditoría o carta de encargo y carta de manifestaciones

En relación a dichos documentos destacar las siguientes recomendaciones:

- La necesidad de adecuar sus redactados a la nueva normativa contable y a otras novedades legislativas que se han producido desde la publicación, en junio del 1999, de las normas técnicas correspondientes
- El hecho de que la fecha de la carta de manifestaciones coincida con la de emisión del informe.

Recomendación

El ICJCE publicó en abril de 2008 la guía de actuación número 16 sobre cláusulas adicionales en las cartas de encargo con el objetivo de dar respuesta a las novedades legislativas que se han producido en los últimos años y mejorar el marco contractual del auditor con su cliente y, en abril de 2009 la circular número 18 con un modelo de carta de manifestaciones, que incorpora, además, determinados aspectos derivados del cambio de Plan Contable. Recordar, por último, la importancia de adaptarla a las circunstancias específicas del cliente.

6.3 Planificación

Respecto a la planificación, destacar los siguientes aspectos de mejora:

- No detallar en la planificación la importancia relativa y el error tolerable o no explicar correctamente las razones que justifican la elección de un importe determinado.
- No dejar constancia de la evaluación del riesgo de auditoría por áreas y su efecto en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas a realizar.
- No relacionar correctamente los alcances con los niveles fijados de importancia relativa y la evaluación del riesgo de auditoría por áreas. Si bien, en determinados casos, ello no supone que dichos alcances sean insuficientes.
- En la planificación se indican evaluaciones sobre la fiabilidad de los sistemas de contabilidad y control interno que no se corresponden con los resultados del estudio y evaluación del control interno, lo que comporta, en determinados casos, errores en la estrategia de auditoría y en los alcances de las muestras.
- Inconsistencias entre la estrategia de auditoría definida en el plan global y el enfoque final del trabajo, sin explicaciones de las razones del cambio adoptado.

Recomendación

En el apartado 2.3 de las Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo se establece que "el trabajo se planificará apropiadamente", entendiendo por planificación "el desarrollo de una estrategia global en base al objetivo y alcance del encargo y la forma en que se espera que responda la organización de la entidad". En el apartado 2.3.12 se establece la obligación de documentar un plan global y el contenido mínimo de éste, del que destacamos por su importancia en el desarrollo del trabajo de auditoría, los siguientes aspectos:

- Determinación de niveles o cifras de importancia relativa y su justificación.
- Grado de fiabilidad que espera atribuir a los sistemas de contabilidad y al control interno.
- Identificación del riesgo de auditoría o probabilidad de error de cada componente importante de la información financiera.
- Naturaleza de las pruebas de auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de las muestras.

En relación a la importancia relativa, tanto en las Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo como en la propia norma de Importancia Relativa, se indica que este concepto es inherente al trabajo de auditoría.

Si bien la norma de importancia relativa debe ser considerada en su conjunto, destacar su objetivo y la consideración que se efectúa en relación al juicio profesional en sus apartados 2.2 y 2.3, respectivamente:

El objeto es establecer, en relación con el concepto de "importancia relativa", unas bases que ayuden al auditor a planificar y evaluar el efecto que sobre su informe pueden tener las incidencias que, en su caso, resulten de sus comprobaciones.

Esta norma no pretende sustituir el juicio profesional del auditor en cada caso concreto, aceptando como punto de partida básico que no existen criterios rígidos u objetivos que permitan definir con carácter general qué es o no significativo, por tratarse de un tema relativo que debe ser juzgado por cada auditor a la luz de las circunstancias de cada caso.

Debemos recordar que el concepto de importancia relativa debe ser considerado tanto en el desarrollo del plan global de auditoría como en el proceso de formación de la opinión, por lo que **la norma define y desarrolla los conceptos de importancia relativa en la planificación, en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe.**

Es imprescindible indicar en los papeles de trabajo el parámetro y las cifras de importancia relativa que se consideraran en la realización de la auditoría, así como justificar las razones que lo sustentan. La importancia relativa no es una cifra inamovible que se calcule al inicio del trabajo, sino que debe considerarse su revisión posterior, en base a las cifras definitivas de los estados financieros objeto de auditoría y por cambios en las circunstancias del trabajo (errores detectados no esperados, etc.).

Señalar que el cambio de normativa contable ha obligado a introducir determinadas consideraciones cualitativas y cuantitativas, que pueden afectar a su cálculo. La consulta número 1 del Boletín número 76 indica que, si para el cálculo de la importancia relativa en la emisión del informe, se utilizan los parámetros orientativos incluidos en el anexo a la Norma Técnica, el auditor debe considerar las nuevas clasificaciones, agrupaciones y epígrafes introducidos y realizar, por tanto, las modificaciones oportunas en dichos parámetros.

Por otra parte, en el plan de auditoría debe documentarse el grado de fiabilidad que se atribuye a los sistemas de contabilidad y al control interno, la identificación del riesgo de auditoría o probabilidad de error de cada componente importante de la información financiera, la naturaleza de las pruebas de auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de las muestras, no sólo porque las normas técnicas así lo indiquen, sino porque es imprescindible para definir correctamente el tipo y alcance de las pruebas a realizar.

Tanto en el diseño y ejecución de las diferentes pruebas como en la supervisión del trabajo realizado, debe evaluarse la consistencia entre la fiabilidad otorgada a los sistemas de contabilidad y al control interno, la cifra de importancia relativa fijada y el tipo y alcance de las pruebas de auditoría diseñadas.

En caso de que se observen incongruencias entre los aspectos anteriores, o si el resultado de las pruebas de auditoría es distinto al esperado (por ejemplo alcances menores al error tolerable, errores en los sistemas contables y de control interno a los que inicialmente se otorgaron confianza, etc.), debe replantearse el trabajo de auditoría del área o áreas afectadas.

6.4 Programas de trabajo

En relación a los aspectos a mejorar en los programas de trabajo, señalar que en determinadas revisiones se ha observado el uso de programas estandarizados que, si bien contemplan procedimientos para cubrir la totalidad de los riesgos y objetivos de auditoría, no se adaptan a las circunstancias y características específicas del cliente, provocando que:

- Las pruebas definidas en los programas no se correspondan con la estrategia de auditoría definida en la planificación.
- No se aplican las pruebas en toda su extensión.
- No se definan o se definan incorrectamente los alcances de las pruebas y los criterios de selección de muestras.
- Se establezcan alcances y criterios de selección subjetivos sin explicaciones de las razones que los sustentan.
- No se cumplimentan los programas de forma correcta.

Recomendación

Las Normas Técnicas de Ejecución del Trabajo en su apartado 2.3.13 indican que en el programa de auditoría “se establecen las pruebas a realizar y la extensión de las mismas para cumplir con los objetivos de auditoría”, y que “debe incluir los objetivos de auditoría para cada parcela o área y ser lo suficientemente detallado de forma que sirva como documento de asignación de trabajos a los profesionales del equipo que participen en la auditoría, así como medio de control de la adecuada ejecución del mismo”. Para su cumplimiento es indispensable que las pruebas de auditoría detalladas y el trabajo efectivamente realizado coincidan y, para un adecuado control de la situación del trabajo y su supervisión, es necesario establecer mecanismos en el propio programa que permitan identificar, en todo momento, la situación del trabajo y las personas responsables de su ejecución. Si en la realización de los trabajos de auditoría se utilizan sistemas informáticos que incluyen programas de trabajo estándares es necesario adaptarlos a las características del trabajo.

Recordar, por último, que un buen planteamiento del programa de trabajo permite concentrarse en las áreas de riesgo, y ser más eficiente, evitando exceso de trabajo en el resto.

6.5 Estudio y evaluación del control interno

En relación al estudio y evaluación del control interno, los aspectos a mejorar observados son:

- No considerar el estudio y evaluación de los sistemas informáticos.
- Evaluar el riesgo de control interno de moderado o bajo cuando el estudio y evaluación del control interno se limita a la cumplimentación de unos cuestionarios generales o a descripciones del funcionamiento de determinados procesos.
- Limitar las pruebas de cumplimiento a la verificación de la existencia de documentación soporte de determinadas operaciones de venta y compra y a la revisión de su correcta contabilización.
- Alcances insuficientes en las pruebas de cumplimiento en cuanto a tamaño o a los controles objeto de verificación.
- No comunicar por escrito las debilidades significativas en el sistema de control interno identificadas en el curso de su trabajo.

Recomendación

El apartado 2.4.10 de las Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo indica que la revisión preliminar del sistema de control interno incluye los sistemas informáticos. En la Norma Técnica sobre Auditoría de Cuentas en Entornos Informatizados se indica que:

- a) Existe un entorno informatizado cuando la entidad, al procesar la información financiera que sea significativa a efectos de la auditoría, emplea un ordenador, de cualquier tipo o tamaño, ya esté gestionado por la propia compañía o por un tercero.
- b) Se entiende por sistemas informáticos, aquellos relacionados con el procesamiento, almacenamiento, transmisión y emisión de la información financiera.

Si bien el grado de profundidad en el análisis de los sistemas informáticos dependerá de diferentes aspectos como son el tipo de empresa y negocio, organización de los sistemas de información, etc., como mínimo en todos los trabajos de auditoría debería incluirse una evaluación del entorno general de control informático y cómo éste afecta al trabajo de auditoría.

De la correspondiente Norma Técnica, destacar entre otros aspectos, que:

- En la planificación debe tenerse el suficiente conocimiento de los sistemas contables y de control interno, que siempre están total o parcialmente informatizados.
- Al tener unas implicaciones específicas, debe evaluarse en qué grado y cómo influyen los sistemas informáticos en la evaluación del riesgo inherente y de control.
- Los sistemas informáticos deben considerarse en el diseño de las pruebas de auditoría.

Recordar que si se utilizan los servicios de un experto externo, debe seguirse lo establecido en la correspondiente normativa de auditoría sobre utilización del trabajo de expertos independientes.

El planteamiento que realizan las normas técnicas en relación a la evaluación del control interno, se detalla en el apartado 2.4.20 de las Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo, que señala que consiste en aplicar a cada tipo significativo de transacciones y a los respectivos activos involucrados en la auditoría, los siguientes criterios:

- a) Considerar los tipos de errores e irregularidades que puedan ocurrir.
- b) Determinar los procedimientos de control interno contable que puedan prevenir o detectar errores o irregularidades.
- c) Determinar si los procedimientos necesarios están establecidos y si se han seguido satisfactoriamente.
- d) Evaluar cualquier deficiencia, es decir, cualquier tipo de error o irregularidad potencial no contemplada por los procedimientos de control interno existentes, para determinar:
 1. la naturaleza, momento de ejecución o extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar, y
 2. las sugerencias a hacer al cliente.

En la práctica, los dos primeros puntos corresponden a la revisión del sistema y se realizan, principalmente, por medio de cuestionarios, resúmenes de procedimientos, flujogramas, instrucciones o cualquier otro tipo de material de trabajo utilizado por el auditor, y el tercer punto se realiza durante la revisión del sistema y la realización de las pruebas de cumplimiento.

En relación a las pruebas de cumplimiento, debemos destacar los siguientes aspectos de la norma:

- Su finalidad es “proporcionar al auditor una seguridad razonable de que los procedimientos relativos a los controles internos están siendo aplicados tal como fueron establecidos”, siendo “necesarias si se va a confiar en los procedimientos descritos”.

- Deben aplicarse a las transacciones del periodo objeto de auditoría de acuerdo con el concepto de muestreo, si bien contempla que se puedan realizar en la fase preliminar y que si se cumplen determinados factores, descritos en el apartado 2.4.18 de las Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo, no sea necesario ampliarlas a todo el periodo objeto de auditoría.
- Pueden omitirse, en parte o totalmente, si se estima que su realización no es efectiva en términos de coste-eficacia, siempre que, en sustitución, en las cuentas afectadas, se efectúen las pruebas sustantivas necesarias para satisfacerse razonablemente de las afirmaciones de la dirección u objetivos de auditoría.

Para obtener evidencia de los procedimientos de control interno, las pruebas de cumplimiento, según lo indicado en el párrafo 2.5.20 de Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo, deben permitir asegurar la:

- Existencia: el control existe.
- Efectividad: el control funciona con eficacia.
- Continuidad: el control ha estado funcionando durante el periodo.

Por otra parte, el párrafo 2.4.6 de dichas normas indica que la determinación de la extensión de las pruebas de cumplimiento se realizará sobre bases estadísticas – considerado más idóneo– o sobre bases subjetivas, debiéndose, en este último caso, explicar las razones de la elección, los criterios y bases de selección.

La obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno queda establecida en el párrafo 2.4.27 de las Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo, desarrollándose su contenido en una norma técnica específica.

Es necesario recordar, como aspecto a considerar en la asignación de responsabilidades, que el análisis y evaluación del control interno es una de las áreas en las que el juicio profesional es más importante, tanto para interpretar como para evaluar los datos que se obtienen de la revisión del sistema.

6.6 Revisión analítica

De las revisiones de control de calidad internas efectuadas se observa que:

- La revisión analítica es poco utilizada, limitándose su uso, algunas veces, a identificar las variaciones a nivel numérico, sin identificar las variaciones clave o sin explicar las causas de las variaciones y su razonabilidad.
- En determinadas revisiones analíticas no se identifica la incidencia que las variaciones del ejercicio pueden tener en la estrategia de auditoría.

Recomendación

Los apartados 2.5.23 y 2.5.30 de las Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo contemplan las técnicas de examen analítico como uno de los métodos posibles de obtener evidencia, definiéndolas como aquellas que consisten en “la comparación de los importes registrados con las expectativas desarrolladas por el auditor al evaluar las interrelaciones que razonablemente pueden esperarse entre las distintas partidas de la información financiera auditada (estudio de los índices y tendencias más significativas, investigación de variaciones y transacciones atípicas, análisis de regresión, cálculos globales de razonabilidad de saldos respecto a ejercicios anteriores y presupuestos, etc..)”.

La Norma Técnica de Auditoría sobre "Procedimientos Analíticos" establece las reglas y suministra criterios sobre la aplicación de los procedimientos analíticos en la realización del trabajo de auditoría de cuentas, indicando que “la elección de las técnicas, métodos, análisis (incluso utilizando técnicas estadísticas avanzadas) y nivel de aplicación de los procedimientos analíticos dependen del criterio profesional del auditor en cada caso concreto”.

La norma indica que en el contexto de una auditoría de cuentas los procedimientos analíticos pueden tener las siguientes finalidades:

- a) Ayudar al auditor en la planificación del trabajo, determinando la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.
- b) Como procedimiento de realización de pruebas sustantivas, cuando su realización puede ser más efectiva o eficiente que las pruebas de detalle en la reducción del riesgo de que no se detecten errores significativos en la información financiera.
- c) Convertirse en una técnica de revisión global de la información financiera en la etapa de supervisión del trabajo de auditoría.

Desarrolla, además, los aspectos a considerar en cada una de las etapas, incluyendo consideraciones respecto al grado de confianza y la necesidad de investigar las variaciones anormales.

Para que las revisiones analíticas sirvan para enfocar la auditoría, deben seleccionarse aquellos parámetros representativos de la sociedad auditada y, además de las variaciones numéricas, deben explicarse las causas y evaluar si son o no consistentes. En determinados casos también debe plantearse si es razonable la ausencia de variaciones.

6.7 Áreas

Una parte significativa de los aspectos de mejora en las áreas de trabajo se resolverían si, además de una correcta cumplimentación de los programas de trabajo y una supervisión adecuada, según se ha señalado anteriormente, se organizaran los trabajos y elaboraran todos los papeles de trabajo:

- Siguiendo una estructura, orden y contenido mínimos (estados financieros a auditar, conclusión, programa de trabajo, sumarias y pruebas por áreas, etc.).
- Dejando constancia de la fuente de información de las cifras e identificando correctamente los papeles externos.
- Dejando constancia de los cuadros y sumatorios efectuados entre los listados utilizados (por ejemplo con el detalle de los elementos de inmovilizado, dotación y amortización acumulada, detalles de las unidades en existencias, etc.) y los saldos contables.
- Explicando el significado de todos los “tics” y marcas utilizados.
- Utilizando correctamente el sistema de referenciación establecido.
- Archivando únicamente aquellos papeles que aportan evidencia sobre el trabajo realizado.
- Detallando de forma clara todas las verificaciones realizadas, los resultados obtenidos y las conclusiones alcanzadas.
- Analizando la conveniencia de ampliar las pruebas a realizar en caso de incidencias en alguna de las partidas o saldos seleccionados para la verificación.

Recomendación

En el apartado 2.6 de las Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo, que desarrolla la parte correspondiente a documentación, se define qué comprenden los papeles de trabajo, cuál es su propósito y qué tipo de documentación es la que debe conservarse.

En el párrafo 2.6.6 se señala que los papeles de trabajo deben:

- a) Recoger la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo así como de los medios por los que el auditor ha llegado a formar su opinión.
- b) Ser útiles para efectuar la supervisión del trabajo del equipo de auditoría, que el auditor debe efectuar.
- c) Ayudar al auditor en la ejecución de su trabajo.
- d) Ser útiles para sistematizar y perfeccionar, por la experiencia, el desempeño de futuras auditorías.
- e) Hacer posible que cualquier persona con experiencia pueda supervisar, en todos sus aspectos, la actuación realizada.

La norma establece un detalle de la documentación que generalmente se incluirá en los papeles de trabajo, aunque señala que el contenido, cantidad y forma variará según las circunstancias, indicando también que éstos son “susceptibles de normalización, lo cual mejora la eficacia de su preparación y revisión”.

En los apartados 2.6.9 a 2.6.11 se establece que:

- Los papeles de trabajo del auditor deben indicar las verificaciones efectuadas, el resultado obtenido y las conclusiones a las que se hubiera llegado.
- Es indispensable que los papeles de trabajo se preparen con un adecuado sistema de referencias, que permita al usuario encontrar el origen de la información utilizada.

Es necesario destacar, por último, que la norma sobre documentación del trabajo indica que “los papeles de trabajo han de ser lo suficientemente claros para permitir a un auditor sin previo conocimiento de la auditoría en cuestión, seguir las incidencias del trabajo y comprobar que la auditoría se ha realizado conforme a lo establecido en las Normas Técnicas”.

Se detallan a continuación determinados aspectos a considerar en las diferentes áreas de trabajo:

6.7.1 Gestión continuada

Es recomendable dejar constancia escrita de las consideraciones realizadas en relación a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. Por otra parte, en la evaluación a realizar deben contemplarse, tal y como establece la Norma Técnica, todos los posibles factores causantes de duda y no sólo las situaciones descritas en los artículos 163 y 260 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. Para su evaluación puede ser de utilidad considerar la Circular E03/2008 “Aspectos de auditoría relacionados con la crisis crediticia” publicada por el ICJCE el 22 de febrero de 2008.

6.7.2 Hechos posteriores

En la emisión de la opinión de auditoría deben considerarse aquellos hechos que se hayan producido con posterioridad al cierre y antes de la emisión del informe, que tengan o pudieran tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales y que, en determinados casos, puedan requerir ser incorporados a las mismas o ser mencionados en las notas de la memoria.

La Norma Técnica de Auditoría desarrolla, entre otros aspectos, los procedimientos que, en general, debe realizar el auditor para la identificación y evaluación de dichos hechos, procedimientos que, como ya hemos indicado, deben quedar correctamente documentados. Uno de los procedimientos que describe la norma es “la obtención de confirmaciones de los asesores legales de la sociedad auditada sobre litigios y reclamaciones” señalando que deben “cubrir el máximo período posterior posible” por lo que es importante que las respuestas recibidas tengan una fecha cercana a la de emisión del informe de auditoría.

Por último, recordar que el ICJCE publicó el 9 de mayo de 2007 la guía de actuación de “Cartas de confirmación de asesores legales” en la que además de una serie de consideraciones se incluye un modelo de carta que responde al contenido de la Norma Técnica de Auditoría sobre “Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas”, en relación a la obtención de evidencia sobre la existencia o no de litigios y reclamaciones y los posibles impactos que se pudieran derivar de los mismos.

6.7.3 Inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias

El archivo de facturas u otra documentación soporte, aunque permita en muchos casos identificar el concepto de las partidas analizadas, no es evidencia suficiente de la revisión de los movimientos de dichos apartados, por lo que debe dejarse constancia escrita de las comprobaciones efectuadas.

En relación al inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias, entre otras pruebas, es necesario realizar verificaciones físicas y/o registrales de determinados elementos, con el fin de comprobar la correcta existencia, integridad y valoración de éstos, documentar la correcta clasificación y, si corresponden a bienes objeto de arrendamiento o contrato similar, dejar constancia de que, en base a las condiciones económicas del acuerdo, corresponden a arrendamientos financieros.

En cuanto a los elementos de inmovilizado intangible es necesario dejar constancia no sólo de que cumplen con la definición de activo y los criterios de registro y valoración, sino también del cumplimiento con los criterios de identificabilidad.

Por otra parte, si se evalúa la razonabilidad de la dotación a la amortización y la amortización acumulada en base a cálculos globales, cualquier diferencia significativa debe ser debidamente investigada y, en caso necesario, debe profundizarse en el análisis.

6.7.4 Inmovilizado e inversiones financieras

Las partidas clasificadas en los epígrafes de inmovilizado e inversiones financieras, como instrumentos financieros que son, deben cumplir, además de la definición de activo y criterios de reconocimiento del marco conceptual, las definiciones contempladas en la propia norma de valoración. Por otra parte dado que la valoración de los instrumentos varía en función de la categoría en que se clasifiquen, es importante verificar que ha sido establecida correctamente.

En cuanto a aspectos de mejora en áreas o cuentas específicas, destacar:

- Para el análisis de las participaciones en empresas del grupo y asociadas, los procedimientos de auditoría a realizar no deben limitarse a comparar el valor de la inversión con los fondos propios de la sociedad auditada, sino que deben realizarse pruebas, con el alcance que el auditor estime oportuno, para poder concluir que dichos fondos propios son razonables.
- En los papeles de trabajo debe quedar constancia de las evaluaciones realizadas sobre la cobrabilidad de los préstamos o cuentas a cobrar que la sociedad mantenga con entidades vinculadas.

6.7.5 Existencias

Tanto para el análisis de la razonabilidad de las unidades físicas como de la valoración, la base de selección de las muestras, así como su alcance, debe ser adecuado, debiendo quedar constancia de los criterios de selección utilizados.

En relación con las comprobaciones efectuadas sobre el inventario físico debe incluirse la conciliación entre las unidades recontadas en el inventario físico y las que figuran en el inventario final valorado y las conclusiones en relación a dicha prueba. La muestra a seleccionar debe contemplar recuentos de físico a listado y viceversa.

En relación a las pruebas de valoración, recordar que es necesario realizar pruebas para:

- Comprobar la correcta valoración tanto de las materias primas como de los productos en curso y acabados.
- Si la sociedad valora las existencias a precio medio ponderado es necesario comprobar correctamente su cálculo y, si se estima que puede validarse efectuando pruebas basadas en el método FIFO deben explicarse las razones que lo justifiquen.
- Para evaluar la razonabilidad del valor añadido del producto en curso y acabado es necesario comprobar la corrección de las cifras utilizadas (coste de personal, horas, etc.), siendo recomendable, en muchos casos, la realización de cálculos globales.
- Evaluar si se han provisionado correctamente los productos de lento movimiento u obsoletos.
- Concluir que han sido correctamente tratados los productos con problemas de valor neto de realización.

Por último, recordar la importancia de comprobar que las operaciones han sido registradas en período correcto para cubrir debidamente el objetivo de medición. En este sentido es importante plantear adecuadamente las transacciones a seleccionar, considerando como base de la selección no sólo los registros contables sino información de carácter extracontable, como por ejemplo el registro de albaranes de entrada y salida, etc.

6.7.6 Cuentas a cobrar y a pagar

En relación a las cuentas a cobrar y pagar debe quedar constancia escrita de la conciliación entre el detalle de clientes y proveedores utilizado para realizar el trabajo y el saldo total que figura en el balance, considerando tanto los saldos en cuenta corriente como los efectos descontados, etc.

En cuanto a la prueba de circularización, debe:

- Explicarse el criterio y alcance de la muestra seleccionada. Es importante plantearse antes de la selección si el conjunto de saldos merece ser dividido en diferentes grupos (por ejemplo sector público del resto, etc.) y separar los saldos correspondientes a partes vinculadas del resto.
- Resumirse el alcance y resultado de dicha prueba.
- Incluirse en las composiciones de saldos enviadas a clientes, tanto las partidas correspondientes a la cuenta corriente como a los efectos descontados pendientes de vencimiento.
- Documentarse correctamente la realización de procedimientos alternativos en aquellas cuentas a cobrar y a pagar circularizadas y sin respuesta. Pruebas que no deben limitarse al archivo de un mayor posterior a la fecha del cierre sino que deben diseñarse para garantizar el cumplimiento de todos los objetivos de auditoría.
- Archivar la conciliación con un análisis de las partidas que la integran en aquellas cuentas a cobrar y a pagar con respuesta no conforme.

Para evaluar la razonabilidad de la provisión por deterioro de valor de créditos comerciales no es suficiente con comprobar los clientes provisionados, sino que debe verificarse que la entidad ha considerado en su análisis y dotado correctamente todos aquellos clientes con riesgo de cobro, sean o no fiscalmente deducibles.

En relación al análisis de las cuentas a pagar es conveniente realizar pruebas para detectar pasivos no registrados, como es el análisis del correcto registro, en base al devengo, de las facturas recibidas con posterioridad al cierre y en caso de negocios con abonos significativos debe comprobarse el correcto tratamiento de los recibidos con posterioridad al cierre.

6.7.7 Tesorería y deudas con entidades de crédito

Para mejorar la claridad y seguimiento de los papeles de trabajo, es importante preparar un resumen de los saldos bancarios, correctamente referenciados a las conciliaciones (incluyendo saldos confirmados de líneas de descuento, anticipos, etc.) y confirmaciones bancarias. Las respuestas a la circularización bancaria permiten asegurar el objetivo de auditoría de integridad y –en especial en relación a los pasivos y a compromisos como avales, etc.– difícilmente pueden ser sustituidos con la simple comprobación de los saldos contables con los extractos bancarios.

Por último, recordar que si el análisis de los saldos en caja se basa en el trabajo de control interno, tal y como ya hemos mencionado anteriormente, es necesario realizar y documentar las correspondientes pruebas de control interno.

6.7.8 Administraciones públicas

En el área de impuestos deben quedar documentados los cuadros efectuados entre las bases declaradas en los diferentes impuestos y los saldos contables correspondientes, y debe quedar constancia de que se han efectuado las comprobaciones oportunas en relación al cálculo del Impuesto sobre Sociedades, incluyendo la razonabilidad, movimiento y composición de los impuestos diferidos.

Además de las pruebas anteriores, deben realizarse los procedimientos que se estimen necesarios para determinar si existen o no contingencias fiscales en aspectos como las transacciones con partes vinculadas, la correcta retención del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas etc. e incluir una conclusión al respecto.

6.7.9 Fondos propios

Al igual que en el resto de áreas es necesario documentar los movimientos de los fondos propios (con actas, escrituras, etc.), dejando además constancia escrita conforme se ha verificado que la sociedad auditada cumple con los requisitos estatutarios y legales correspondientes. En el supuesto de reparto de dividendos a cuenta, entre los aspectos a comprobar, debe incluirse la comprobación de la corrección del estado de liquidez provisional preparado por la sociedad.

6.7.10 Subvenciones, donaciones y legados recibidos

En los papeles de trabajo deben quedar documentadas las causas que justifican que una subvención, donación o legado sea o no reintegrable, su correcto tratamiento contable en función del aspecto anterior y de quién la haya otorgado, así como la finalidad para poder validar el correcto criterio de imputación a resultados.

6.7.11 Provisiones y contingencias

En esta área deben establecerse procedimientos para determinar cuándo una obligación corresponde a una provisión –y por tanto con su correspondiente registro contable– o una contingencia, considerando los aspectos detallados en los apartados de normas de registro y valoración y el de definiciones y relaciones contables del Plan General Contable. En ambos casos los papeles de trabajo deben incluir y evaluar la razonabilidad de la información que deberá contener la memoria.

6.7.12 Transacciones con partes vinculadas

Es importante recordar que, con carácter general, las transacciones con partes vinculadas se registran en el momento inicial a su valor razonable y, que en caso de que el precio inicial difiera de éste, la diferencia debe registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. Aspectos que deben quedar correctamente documentados en los papeles de trabajo, con una conclusión clara de los efectos en el trabajo en caso de incorrecto tratamiento contable por parte de la sociedad. En este sentido, el ICAC ha publicado diversas consultas al respecto y el ICJCE publicó en mayo de 2009 la guía de actuación número 27 sobre “el tratamiento contable de las transacciones entre empresas de un mismo grupo y el efecto en el informe de auditoría” que pueden servir de ayuda en el análisis de dichas operaciones.

6.7.13 Pérdidas y ganancias

Recordar que la verificación detallada de documentación en esta área debe basarse en una definición clara de los objetivos y atributos a comprobar y, para un correcto enfoque del área, es imprescindible considerar el trabajo efectuado y las conclusiones alcanzadas en el estudio y evaluación del control interno.

Además de lo señalado en el párrafo anterior, destacar como aspectos de mejora:

- La conveniencia de extender el uso de la revisión analítica como prueba sustantiva.
- Los test de atributos de una muestra de operaciones de venta y compra en base a facturas no deben ser considerados pruebas de cumplimiento, sino pruebas sustantivas.
- Es necesario investigar y evaluar la razonabilidad de las cuentas de ingresos y gastos, antes de empezar a analizar con soporte documental las diferentes partidas.
- En el análisis de partidas es necesario explicar el criterio de selección y qué atributos se están verificando, no siendo suficiente el simple archivo de copia de facturas. Recordar en este punto que la Norma de Registro y Valoración de “Ingresos por ventas y prestación de servicios” establecen las condiciones que deben cumplirse para proceder a su registro.
- El alcance de las muestras ha de ser consistente con la importancia relativa, estrategia y riesgo de auditoría.
- En el análisis de partidas es necesario explicar el criterio de selección y qué atributos se están verificando.
- Debe referenciarse correctamente el trabajo realizado e importes analizados en otras áreas.
- El análisis de la razonabilidad de los gastos de personal no debe limitarse al cuadro de bases de las declaraciones fiscales, o a comprobaciones sobre un mes, y deben analizarse las retribuciones al Consejo de Administración y la alta dirección.
- El análisis de determinadas partidas (conceptos de las minutas de abogados, realidad de gastos de publicidad, tratamiento de dietas o remuneraciones en especie, etc.) permite confirmar la inexistencia de aspectos como litigios, errores o irregularidades.

6.8 Cuentas anuales

Es importante que el auditor establezca, para todos los trabajos, los procedimientos de revisión a efectuar en relación a la comprobación de las cuentas anuales. Estos procedimientos deben permitir comprobar que:

- Las cifras incluidas en las cuentas anuales coinciden con las auditadas.
- Los estados contables que integran las cuentas anuales han estado correctamente preparados.
- La memoria contiene toda la información que se considera relevante.
- En caso de que se detecten omisiones de información u otro tipo de incidencias se concluya sobre el posible efecto que ello puede tener en la opinión de auditoría.

Recomendación

En los papeles de trabajo debe quedar constancia de las revisiones efectuadas y de las omisiones o errores detectados, así como de la conclusión y evaluación del auditor al respecto, pudiendo ser de utilidad para la revisión del contenido de la memoria el “Cuestionario para la revisión del contenido de las cuentas anuales en formato normal, formuladas según el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007”, publicado por el ICJCE en la circular E23/2009, de 29 de mayo del 2009 y disponible en su página web. Por último, recordar que para poder concluir que las omisiones de información son o no significativas deben considerarse, tanto la importancia relativa en la emisión del informe como los aspectos cualitativos de éstas.

6.9 Informe de auditoría

En cuanto al informe de auditoría, deben establecerse mecanismos de revisión para garantizar que:

- Cumplen con el redactado establecido en la norma técnica correspondiente.
- Contienen la totalidad de datos identificativos del auditor.
- Existe coherencia entre las conclusiones del trabajo y el informe de auditoría.
- Las salvedades han sido redactadas de forma que no induzcan a interpretaciones incorrectas.

Recomendación

Para asegurar que el informe de auditoría es coherente con el resultado del trabajo y que las salvedades se redactan de forma clara es importante tener las pruebas de auditoría correctamente enfocadas, todos los papeles de trabajo bien redactados, desde el resultado de las pruebas hasta el memorando en el que se resumen todas las incidencias, incluyendo un resumen de ajustes, que facilite el análisis y decisión final del auditor sobre cuáles son significativos individualmente o en su conjunto.

Es importante señalar en este apartado que los párrafos estándar del informe de auditoría se han visto modificados, fruto de los cambios introducidos en la formulación de cuentas anuales. Tanto el ICAC, en la consulta número 1 del Boletín 75, como el ICJCE en la guía de actuación 12.2 de junio de 2009, han publicado modelos sugeridos de informes de auditoría adaptados a la modificación de la legislación.

Anexo I

NORMATIVA DE INTERÉS Y CUADERNOS TÉCNICOS PUBLICADOS EN RELACIÓN AL CONTROL DE CALIDAD

Detallamos a continuación las referencias normativas mencionadas en los apartados anteriores del cuaderno técnico, junto con otras normativas relacionadas con el control de calidad que se consideran de interés:

UNIÓN EUROPEA

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

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

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 anuales 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

ICAC - INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS

Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, de Mercado de Valores, y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria

Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Modificada por las siguientes leyes: 4/1990, de 29 de junio; 12/1992, de 1 de junio; 3/1994, de 14 de abril; 2/1995, de 23 de marzo; 37/1998, de 16 de noviembre; 44/2002, de 23 de noviembre; 62/2003, de 30 de diciembre; y 16/2007, de 4 de julio

Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas

Resolución de 16 de marzo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica sobre Control de Calidad

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS

Code of Ethics for Professional Accountants

Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad

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

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

*Norma Internacional sobre Control de Calidad 1 (ISQC1)
Control de Calidad para las Firmas que Realizan Auditorías y Revisiones d'Estados Financieros así como Otros Trabajos de Aseguramiento o Servicios Relacionados*

Statements of Membership Obligations - SMO1: Quality Assurance.

Declaraciones de Obligaciones de los Miembros de la IFAC - SMO1: Control de Calidad

Guide to Quality Control for Small- and Medium- Sized Practices

Guía de Control de Calidad para Pequeños y Medianos Despachos

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

El detalle de los cuadernos técnicos publicados, desde marzo de 2001 hasta la fecha, relacionados con el control de calidad son los siguientes:

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 ⁴		Julio 2008
Control calidad 2008 ⁵		Julio 2009

⁴ Suplemento de la revista “auditores” nº 7

⁵ Suplemento de la revista “auditores” nº 10

Anexo II

NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA DE CARÁCTER GENERAL

Las Normas Técnicas de Auditoría de carácter general en vigor a la fecha son:

	BOICAC N°.	FECHA
Normas Técnicas de Auditoría	4	Enero 1991
▪ Corrección de erratas	5	Mayo 1991
▪ Modificación de los apartados 1.4.3., 3.2.4.b) y 3.9.3.	19	Diciembre 1994
▪ Supresión del apartado 1.7.3.	69	Marzo 2007
Control de calidad	12	Marzo 1993
Aplicación del principio de empresa en funcionamiento	13	Mayo 1993
▪ Corrección de errores	14	Octubre 1993
Obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno	18	Septiembre 1994
Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas	28	Diciembre 1996
Importancia relativa	38	Junio 1999
Carta de manifestaciones de la dirección	38	Junio 1999
Contrato de auditoría o carta de encargo	38	Junio 1999
Errores e irregularidades	42	Junio 2000
Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada	47	Septiembre 2001
Estimaciones Contables	47	Septiembre 2001
Procedimientos Analíticos	47	Septiembre 2001
Consideración del trabajo realizado por auditoría interna	51	Septiembre 2002
Relación entre auditores	53	Marzo 2003
Hechos posteriores	53	Marzo 2003
La auditoría de cuentas en entornos informatizados	54	Junio 2003
Confirmaciones de terceros	54	Junio 2003
Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas	55	Septiembre 2003
Los saldos de apertura en la primera auditoría	57	Marzo 2004
Consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración	57	Marzo 2004
Utilización de técnicas de muestreo de otros procedimientos de comprobación selectiva	60	Diciembre 2004
Otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales	60	Diciembre 2004
Norma Técnica de Auditoría sobre el “valor razonable”, a los efectos de su sometimiento a información pública ⁶	80	Diciembre 2009

⁶ A la fecha de preparación de este cuaderno técnico esta norma se encuentra publicada a los efectos de su sometimiento a información pública

CUADERNOS TÉCNICOS

Debido a la entrada en vigor del nuevo Plan Contable, las siguientes consultas publicadas por el ICAC modifican las Normas Técnicas de carácter general:

	BOICAC N°	Consulta N°
Utilización por los auditores de los parámetros orientativos incluidos en los Anexos de la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de importancia relativa	76	1
Criterios a seguir en la redacción de los informes de auditoría de cuentas anuales debido a la modificación de los documentos contables introducidos por la reforma contable	75	1

Anexo III

Comparativo entre la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas⁷ y el Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas⁸ de los artículos relacionados con el control de calidad

PROYECTO DE LEY POR LA QUE SE MODIFICA LA LEY 19/1988, DE 12 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

LEY 19/1988, DE 12 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Artículo 14

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas conservarán y custodiarán durante el plazo de cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría, la documentación referente a cada auditoría de cuentas por ellos realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe.

2. 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 artículo anterior:

- a) El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el ejercicio de las funciones legalmente atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.
- b) Quienes resulten designados por resolución judicial.
- c) Quienes estén autorizados por ley.
- e) Las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, a los exclusivos efectos del ejercicio del control de la calidad de los trabajos de auditoría de cuentas de sus miembros.

Artículo 14. Deber de conservación y acceso a la documentación.

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas conservarán y custodiarán durante el plazo de cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría, la documentación referente a cada auditoría de cuentas por ellos realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe.

2. 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 artículo anterior:

- a) El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el ejercicio de las funciones legalmente atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, así como a efectos de la cooperación internacional prevista en los artículos 24 y 25 de esta Ley.
- b) Quienes resulten designados por resolución judicial.
- c) Quienes estén autorizados por ley.
- 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, además de en el caso previsto en el artículo 4 de esta Ley, en el supuesto de sustitución de auditor de cuentas o sociedad de auditoría de la entidad. En este supuesto de sustitución, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría predecesora permitirá el acceso por parte del auditor de cuentas o sociedad de auditoría sucesora a toda la información relacionada con la entidad auditada,

⁷ Incluye las modificaciones de las leyes: 4/1990, de 29 de junio; 12/1992, de 1 de junio; 3/1994, de 14 de abril; 2/1995, de 23 de marzo; 37/1998, de 16 de noviembre; 44/2002, de 23 de noviembre; 62/2003, de 30 de diciembre; y 16/2007, de 4 de julio.

⁸ Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, de Mercado de Valores, y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria.

PROYECTO DE LEY POR LA QUE SE MODIFICA LA LEY 19/1988, DE 12 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

g) Las autoridades competentes de los Estados miembros de la Unión Europea y de terceros países en el ámbito a que se refieren, respectivamente, los artículos 24 y 25 de esta Ley.

Artículo 22

1. Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además de las funciones que legalmente tiene atribuidas, el control de la actividad de auditoría de cuentas que será realizado de oficio cuando el superior interés público lo exija a través de revisiones o verificaciones de alguno de los trabajos de los auditores de cuentas, así como el ejercicio de la potestad disciplinaria de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas.

Dependerá del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Artículo 22. Control de la actividad de auditoría de cuentas.

1. Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además de las funciones que legalmente tiene atribuidas, el control de la actividad de auditoría de cuentas que será realizado de oficio, así como el ejercicio de la potestad disciplinaria de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas, así como la cooperación internacional en el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas.

Dependerá del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

2. El control de la actividad de auditoría de cuentas se realizará mediante inspecciones e investigaciones de las actuaciones de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría y comprenderá fundamentalmente el control de calidad y el control técnico.

El control de calidad consistirá en la inspección o revisión periódica de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, cuyo objetivo es mejorar la calidad de los trabajos de auditoría, principalmente mediante la formulación de requerimientos de mejora. El control de calidad comprenderá, al menos, la evaluación del sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría mediante la realización de pruebas de cumplimiento de procedimientos, incluyendo la revisión de archivos de auditoría, con la finalidad de comprobar la existencia y la eficacia de dicho sistema de control.

El control técnico consistirá en la investigación de determinados trabajos de auditoría de cuentas o aspectos de la actividad de auditoría, al objeto de determinar hechos o circunstancias que puedan suponer la falta de conformidad de la actividad de auditoría o de los trabajos de auditoría con lo dispuesto en esta Ley, su Reglamento y las normas de ética y auditoría.

3. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, y de las personas y entidades a que se refiere el artículo 8 ter, c) y d) de esta Ley, cuantas informaciones estime necesarias para el adecuado cumplimiento de las competencias que tiene encomendadas.

LEY 19/1988, DE 12 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuantas informaciones estime necesarias para el adecuado cumplimiento de las competencias que tiene encomendadas.

PROYECTO DE LEY POR LA QUE SE MODIFICA LA LEY 19/1988, DE 12 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Con el fin de obtener dichas informaciones o de confirmar su veracidad, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá realizar cuantas inspecciones o investigaciones considere necesarias.

Las personas físicas y jurídicas comprendidas en este párrafo quedan obligadas a poner a disposición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas cuantos libros, registros y documentos, sea cual fuere su soporte, que éste considere precisos, incluidos los programas informáticos y los archivos magnéticos, ópticos o de cualquier otra clase.

Las actuaciones de control de la actividad de auditoría podrán desarrollarse, a elección del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas:

- a) En cualquier despacho, oficina o dependencia del auditor o sociedad de auditoría, y de las personas o entidades a que se refiere el artículo 8 ter, c) y d) de esta Ley.
- b) En los propios locales del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Cuando las actuaciones se desarrollen en los lugares señalados en el párrafo a) anterior, se observará la jornada laboral de los mismos, sin perjuicio de que pueda actuarse de común acuerdo en otras horas y días.

4. Contra las resoluciones que dicte el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el ejercicio de las competencias que le atribuye la presente Ley podrá interponerse recurso de alzada ante el Ministro de Economía y Hacienda, cuya resolución pondrá fin a la vía administrativa.

LEY 19/1988, DE 12 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Con el fin de obtener dichas informaciones o de confirmar su veracidad, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá realizar cuantas inspecciones considere necesarias.

Las personas físicas y jurídicas comprendidas en este párrafo quedan obligadas a poner a disposición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas cuantos libros, registros y documentos, sea cual fuere su soporte, ésta considere precisos, incluidos los programas informáticos y los archivos magnéticos, ópticos o de cualquier otra clase.

Las actuaciones de comprobación e investigación podrán desarrollarse, a elección del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas:

- a) En cualquier despacho, oficina o dependencia del auditor o sociedad de auditoría.
- b) En los propios locales del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Cuando las actuaciones de comprobación e investigación se desarrollen en los lugares señalados en el párrafo a) anterior, se observará la jornada laboral de los mismos, sin perjuicio de que pueda actuarse de común acuerdo en otras horas y días.

3. Sin perjuicio de la competencia atribuida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el apartado 1 de este artículo, y con carácter adicional a aquélla, las corporaciones representativas de los auditores de cuentas deberán realizar el control de calidad de los trabajos de sus miembros, así como comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el resultado individualizado de dichos controles a final de cada año natural.

4. Contra las resoluciones que dicte el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el ejercicio de las competencias que le atribuye la presente Ley podrá interponerse recurso de alzada ante el Ministro de Economía, cuya resolución pondrá fin a la vía administrativa.

PROYECTO DE LEY POR LA QUE SE MODIFICA LA LEY 19/1988, DE 12 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Artículo 24. Supervisión de auditores y entidades de auditoría autorizados en Estados miembros de la Unión Europea y deber de colaboración con los Estado Miembros de la Unión Europea

1. Los auditores de cuentas y entidades de auditoría autorizados originariamente en un Estado miembro de la Unión Europea inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas quedarán sujetos, en relación con los trabajos de auditoría realizados respecto a las cuentas de entidades con domicilio social en España, a las competencias de control atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el artículo 22 de esta Ley, sin perjuicio de lo que establezcan los acuerdos reguladores que se pudieran celebrar con los Estados miembros de la Unión Europea.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas colaborará con las autoridades de los Estados Miembros de la Unión Europea que tengan competencias atribuidas en materia de autorización, registro, control de calidad, investigación y régimen disciplinario de la actividad de auditoría de cuentas pudiendo, a tal efecto, intercambiar toda la información que sea precisa, y realizar tanto una investigación a petición de un Estado miembro de la Unión Europea como permitir que su personal acompañe al personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el trascurso de la investigación, así como solicitar a un Estado miembro la realización de una investigación en las mismas condiciones.

En los supuestos en que un auditor de cuentas o sociedad de auditoría deje de estar inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas lo comunicará a las autoridades de los Estados miembros a que se refiere el apartado anterior, en los que el auditor o la sociedad estuviesen autorizados para el ejercicio de la actividad auditora, junto con las razones que lo justifiquen.

3. El intercambio de información previsto en el apartado anterior se realizará con la celeridad y la diligencia debida, debiendo, en caso de no poder suministrar la información en tales condiciones, comunicar los motivos a la autoridad solicitante.

Las autoridades competentes de los Estados miembros citados, así como el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, deberán observar el secreto a que se refieren los artículos 13 y 14.2 de esta Ley de la información a que hayan tenido acceso de acuerdo con el apartado anterior.

PROYECTO DE LEY POR LA QUE SE MODIFICA LA LEY 19/1988, DE 12 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

LEY 19/1988, DE 12 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Dicha información sólo podrá ser utilizada para el ejercicio de las funciones contempladas en esta Ley, en el contexto de procedimientos administrativos relacionados con tales funciones y en los procedimientos judiciales, no pudiendo ser revelada salvo cuando lo exijan otras leyes.

4. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados anteriores, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá negarse a facilitar la información a las autoridades competentes de otros Estados miembros, a realizar una investigación solicitada por estas autoridades, o a que su personal esté acompañado del personal de dichas autoridades, cuando el suministro de tal información o la realización de tal investigación pueda perjudicar a la soberanía, a la seguridad o al orden público, o se hubiesen iniciado ante autoridades españolas procedimientos judiciales o dictado por dichas autoridades sentencia firme en dichos procedimientos sobre los mismos hechos y contra los mismos auditores y sociedades de auditoría.

5. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas llegue a la conclusión de que se están llevando o se han llevado a cabo en el territorio de otro Estado miembro actividades contrarias a las disposiciones nacionales por las que se haya transpuesto la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, lo comunicará a la autoridad competente de dicho Estado miembro.

Asimismo, cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas reciba una comunicación de la autoridad competente de otro Estado miembro acerca de posibles actuaciones en España contrarias a esta Ley y a su normativa de desarrollo, deberá adoptar las medidas oportunas e informará a la autoridad competente que haya efectuado dicha comunicación del resultado de sus actuaciones y, en la medida de lo posible, de los progresos intermedios significativos.

Artículo 25. Supervisión de auditores y entidades de auditoría de terceros países y coordinación con autoridades competentes de terceros países.

1. Los auditores de terceros países inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas quedarán sometidos a las actuaciones de control atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el artículo 22 de esta Ley.

PROYECTO DE LEY POR LA QUE SE MODIFICA LA LEY 19/1988, DE 12 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Los auditores de cuentas y sociedades de terceros países que emitan informes de auditoría sobre cuentas anuales o cuentas anuales consolidadas de una entidad de las referidas en los artículos 7.11 y 10.4 de esta Ley, se sujetarán a las actuaciones de control referidas en el párrafo anterior, de acuerdo con los principios de equivalencia y dispensas que se desarrollen reglamentariamente, según la declaración y evaluación de equivalencia que realice la Comisión de la Unión Europea.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, atendiendo al principio de reciprocidad, podrá celebrar acuerdos de intercambio de información con las autoridades competentes de terceros países para el ejercicio de las funciones de control de calidad, investigaciones y supervisión pública, que sean declaradas adecuadas por la Comisión de la Unión Europea. Dichos acuerdos de intercambio de información garantizarán que las autoridades competentes de terceros países justifiquen cada petición, que las personas empleadas o anteriormente empleadas por las citadas autoridades competentes que reciben la información estén sujetas a obligaciones de secreto profesional y que dichas autoridades competentes de terceros países puedan utilizar dicha información solo para el ejercicio de sus funciones de supervisión pública, control de calidad e investigaciones y sanciones equivalentes a las establecidas en esta Ley.

En particular, y en los términos en que se acuerden con las autoridades competentes de terceros países, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá permitir, previa justificación de la petición por la autoridad competente de un tercer país, el envío a dicha autoridad competente de papeles de trabajo u otros documentos que obren en poder de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, que se refieran a auditorías de sociedades con domicilio social en España y que hayan emitido valores en ese tercer país o de sociedades que formen parte de un grupo que publique las cuentas anuales consolidadas en dicho tercer país. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá transferir datos personales a terceros países de conformidad con la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

LEY 19/1988, DE 12 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá negarse a facilitar información a las autoridades competentes de terceros países cuando el suministro de tal información perjudique a la soberanía, a la seguridad o al orden público, o se hubiesen iniciado ante las autoridades españolas procedimientos judiciales o dictado por dichas autoridades sentencia firme en dichos procedimientos sobre los mismos hechos y contra los mismos auditores y sociedades de auditoría.

En casos excepcionales, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá permitir el envío de información directamente por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, a las autoridades competentes de un tercer país, siempre que se hayan celebrado acuerdos de intercambio de información con dichas autoridades, éstas hayan iniciado investigaciones en dicho país y previamente informen razonadamente de cada petición al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, siempre que el envío de la información no perjudique las actuaciones de supervisión del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a las que están sujetos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

3. A la información en su caso suministrada con arreglo a este artículo le será de aplicación el deber de secreto a que se refieren los artículos 13 y 14.2 de esta Ley. Sin perjuicio de lo que disponga la normativa comunitaria, dicha información sólo podrá ser utilizada para el ejercicio de las funciones de supervisión reguladas en esta Ley, así como a las funciones equivalentes a éstas atribuidas a las autoridades a que se refiere el apartado anterior.

Disposición adicional quinta. Ejecución del control de calidad

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá acordar la ejecución del control de calidad con las corporaciones representativas de los auditores, las cuales actuarán bajo la supervisión de dicho Organismo.

Asimismo, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá acordar con terceros, seleccionados mediante un procedimiento objetivo, la ejecución del control de calidad, siempre y cuando éstos cumplan los siguientes requisitos:

a) Que sean independientes de los auditores de cuentas sometidos a control de calidad y estén libres de cualquier posible influencia o conflicto de intereses por parte de éstos.

PROYECTO DE LEY POR LA QUE SE MODIFICA LA LEY 19/1988, DE 12 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

b) Que tengan la formación profesional apropiada y experiencia adecuada en auditoría de cuentas e información financiera, así como formación específica sobre controles de calidad.

En la ejecución del control de calidad podrán participar, igualmente, personas con conocimientos específicos en alguna de las materias o sectores especializados relacionados con la auditoría de cuentas, las cuales deberán cumplir los requisitos establecidos en el anterior apartado a).

Al objeto de lo establecido en esta Disposición, quienes participen en la ejecución del control de calidad podrán acceder a la documentación que sea necesaria referente a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría quedando sujetos al deber de secreto establecido en los artículos 13 y 14.2 de esta Ley.

Disposición adicional séptima. Autorización al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Sin perjuicio de la habilitación reglamentaria a que se refiere la Disposición final tercera de esta Ley, se autoriza al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para que, mediante Resolución, desarrolle los criterios a seguir relativos al alcance, ejecución y seguimiento del sistema de control de calidad, de acuerdo con lo dispuesto en la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

Disposición adicional octava. Transparencia y publicidad

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas deberá publicar con periodicidad anual un informe en el que se recojan, al menos, los programas o planes de actuaciones realizados por el Instituto, una memoria de actividades y los resultados generales y conclusiones alcanzadas del sistema de control de calidad.»

LEY 19/1988, DE 12 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

PROYECTO DE LEY POR LA QUE SE MODIFICA LA LEY 19/1988, DE 12 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Disposición final primera. Mecanismos de coordinación con órganos o Instituciones Públicas con competencias de control o inspección

Cuando por disposiciones con rango de Ley se atribuyan a Órganos o Instituciones Públicas competencias de control o inspección sobre entidades que se sometan a auditoría de cuentas, el Gobierno, mediante Real Decreto, establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, pudiendo recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias.

Los auditores de las cuentas anuales de las entidades 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 órganos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, tendrán la obligación de comunicar rápidamente por escrito a los citados órganos o instituciones públicas competentes, según proceda, cualquier hecho o decisión, sobre la entidad o institución auditada del que hayan tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones y que pueda:

- a. Constituir una violación grave del contenido de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que establezcan las condiciones de su autorización o que regulen de manera específica el ejercicio de su actividad.
- b. Perjudicar la continuidad de su explotación, o afectar gravemente a su estabilidad o solvencia.
- c. Implicar una opinión con salvedades, desfavorable o denegada, o impedir la emisión del informe de auditoría.

Sin perjuicio de la obligación anterior, la entidad auditada tendrá la obligación de remitir copia del informe de auditoría de las cuentas anuales a las autoridades supervisoras competentes anteriormente citadas. Si en el plazo de una semana desde la fecha de entrega del informe, el auditor no tuviera constancia fehaciente de que se ha producido dicha remisión, deberá enviar directamente el informe a las citadas autoridades.

LEY 19/1988, DE 12 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Disposiciones finales primera

Cuando por disposiciones con rango de Ley se atribuyan a Órganos o Instituciones Públicas competencias de control o inspección sobre empresas o entidades que se sometan a auditoría de cuentas, el Gobierno, mediante Real Decreto, establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación, pudiendo recabar de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuanta información resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias.

Los auditores de las cuentas anuales de las entidades sometidas al régimen de supervisión previsto en la Ley 13/1992 sobre recursos propios y supervisión en base consolidada de las entidades financieras o de las entidades reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, o de las entidades e instituciones reguladas en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, sobre Instituciones de Inversión Colectiva, tendrán la obligación de comunicar rápidamente por escrito al Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores, Dirección General de Seguros, según proceda, cualquier hecho o decisión, sobre la entidad o institución auditada del que hayan tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones y que pueda:

- a. Constituir una violación grave del contenido de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que establezcan las condiciones de su autorización o que regulen de manera específica el ejercicio de su actividad.
- b. Perjudicar la continuidad de su explotación, o afectar gravemente a su estabilidad o solvencia.
- c. Implicar la abstención de la opinión del auditor, o una opinión desfavorable o con reservas, o impedir la emisión del informe de auditoría.

Sin perjuicio de la obligación anterior, la entidad auditada tendrá la obligación de remitir copia del informe de auditoría de las cuentas anuales a las autoridades supervisoras competentes anteriormente citadas. Si en el plazo de una semana desde la fecha de entrega del informe, el auditor no tuviera constancia fehaciente de que se ha producido dicha remisión, deberá enviar directamente el informe a las citadas autoridades.

PROYECTO DE LEY POR LA QUE SE MODIFICA LA LEY 19/1988, DE 12 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

La obligación de comunicación alcanzará también a los auditores de las cuentas anuales de las entidades ligadas por un vínculo de control, en el sentido que determina el artículo 4 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores, a alguna de las entidades o instituciones a que se refiere el párrafo primero.

Adicionalmente, los auditores de cuentas de las entidades dominadas que estén sometidas al régimen de supervisión, además de informar a las autoridades supervisoras competentes, según se establece en el párrafo primero, también informarán a los auditores de cuentas de la entidad dominante.

La comunicación de buena fe de los hechos o decisiones mencionados a las autoridades supervisoras competentes no constituirá incumplimiento del deber de secreto establecido en el artículo 13 de esta Ley, o del que pueda ser exigible contractualmente a los auditores de cuentas, ni implicará para éstos ningún tipo de responsabilidad.

LEY 19/1988, DE 12 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

La obligación anterior alcanzará también a los auditores de las cuentas anuales de las empresas ligadas por un vínculo de control, en el sentido que determina el artículo 4 de la Ley 24/1988, del Mercado de Valores, a alguna de las entidades o instituciones a que se refiere el párrafo primero.

Adicionalmente, los auditores de cuentas de las empresas dominadas que estén sometidas al régimen de supervisión, además de informar a las autoridades supervisoras competentes, según se establece en el párrafo primero, también informarán a los auditores de cuentas de la entidad dominante.

La comunicación de buena fe de los hechos o decisiones mencionados a las autoridades supervisoras competentes no constituirá incumplimiento del deber de secreto establecido en el artículo 13 de esta Ley, o del que pueda ser exigible contractualmente a los auditores de cuentas, ni implicará para éstos ningún tipo de responsabilidad.

