

Nota técnica sobre orientaciones para la evaluación y, en su caso, justificación de las revisiones de control de calidad del encargo (RCCE) en las entidades de interés público (EIP) definidas en la letra b) del art. 2.5 del TRLAC.

Introducción

Las NIA-ES y la NCCI constituyen el desarrollo de las normas de auditoría que actualmente se encuentran en vigor para la realización de las auditorías de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría en España.

Tanto la NCCI como la NIA-ES 220 Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros, parten de la base de que cada firma de auditoría, con independencia de su tamaño, tiene la obligación de desarrollar políticas y procedimientos internos tendentes a dar cumplimiento a los requerimientos contemplados en las normas cuyo principal objetivo es alcanzar y mejorar la calidad en los procesos de auditoría.

En este sentido, la Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publicó la NCCI en su párrafo 35 y respecto al alcance de los procesos de control de calidad de los encargos indica lo siguiente:

“Revisión de control de calidad de los encargos

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

- a. Requerirán una revisión de control de calidad del encargo para todas las auditorías de estados financieros de las entidades cotizadas¹;*
- b. Establecerán los criterios con los que evaluar todas las demás auditorías y revisiones de información financiera histórica, con el fin de determinar si debería realizarse una revisión de control de calidad del encargo; y (Ref: Apartado A41)*
- c. Requerirán una revisión de control de calidad del encargo referida a todos los encargos que, en su caso, cumplan los criterios establecidos en cumplimiento de lo dispuesto en el subapartado 35(b).”*

Es decir, la mencionada Resolución establecía la obligación de realizar un procedimiento de control de calidad en las auditorías de entidades a las que se hace referencia en el artículo 35

¹ Se recuerda que, hasta la Resolución de 20 de diciembre de 2013, de acuerdo con los criterios de interpretación de la norma internacional de control de calidad 1 para su aplicación en España, en su apartado g), las actuaciones y los procedimientos establecidos para quienes auditen entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales eran igualmente de aplicación para los auditores de entidades de crédito y sociedades de seguros y los grupos en que éstas se integren.

a), obligando asimismo a que existan criterios (políticas y procedimientos) para evaluar la necesidad de realizar un proceso de control de calidad en el resto de las auditorías de entidades que pueda realizar el auditor.

Adicionalmente el apartado A41 en el que se desarrolla el contenido del apartado 35 b) contempla alguno de los posibles factores a considerar en la evaluación a la que se refiere el NCCI como son la naturaleza del encargo, incluida la medida en que está relacionada con una cuestión de interés público, la identificación de circunstancias o de riesgos inusuales en un encargo o en un tipo de encargos y, por supuesto, si la normativa legal o regulatoria requiere que se realice una revisión de control de calidad.

Asimismo, los párrafos 37 y 38 de la NCCI respecto al alcance del proceso de Control de Calidad establecen que el proceso de control de calidad incluya:

- Para todos los encargos en los que haya control de calidad de acuerdo con las políticas internas desarrolladas (con independencia de si la entidad es supervisada o no)
 - La discusión de las cuestiones significativas con el socio del encargo;
 - La revisión de los estados financieros o de otra información sobre la materia objeto del encargo y del informe propuesto;
 - La revisión de la documentación del encargo seleccionada relativa a los juicios significativos que el equipo del encargo ha formulado y a las conclusiones alcanzadas; y
 - La evaluación de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe y la consideración de si el informe propuesto es adecuado.
- Para el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, de crédito y sociedades de seguros, la norma establece la necesidad de realizar un control de calidad ampliado que adicionalmente a los puntos anteriores incluye los siguientes aspectos:
 - La evaluación realizada por el equipo del encargo respecto a la independencia de la firma de auditoría, en relación con el encargo específico;
 - Si se han realizado las consultas adecuadas sobre cuestiones en las que existen diferencias de opinión u otras cuestiones difíciles o controvertidas, y las conclusiones alcanzadas en dichas consultas; y
 - Si la documentación seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si soporta las conclusiones alcanzadas.

Por último, la NCCI en su párrafo 39 establece también que las políticas internas del auditor deberán contemplar los criterios de asignación de revisores de control de calidad, indicándose a modo de ejemplo en los párrafos incluidos en el material de aplicación que en el caso de entidades cotizadas *“probablemente el revisor de control de calidad será una persona con la “experiencia y autoridad” para participar como socio de un encargo de una entidad cotizada”*.

En este contexto, la Resolución del ICAC de fecha 20 de diciembre de 2013 (BOICAC nº 96) modifica la NCCI, publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011, siendo las modificaciones incorporadas de aplicación obligatoria para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría antes del 1 de enero de 2015.

Entre las modificaciones de la NCCI incluidas en dicha Resolución, se incluye la de la letra g) de los “Criterios de Interpretación de la Norma Internacional de Control de Calidad 1 para su aplicación en España”. Esta modificación establece que las actuaciones y procedimientos del requerimiento 35 a) de la NCCI, sobre revisión de control de calidad del encargo (RCCE), aplicables para quienes auditen entidades emisoras de valores admitidos a cotización en mercados secundarios oficiales serán igualmente de aplicación para quienes auditen las entidades de interés público a que se refiere el artículo 2.5 del TRLAC, a partir del 1 de enero de 2015, extendiéndose de esta forma los requisitos de RCCE a las entidades de la letra b) de dicho artículo², desarrolladas en las letras b) a f) del art. 15 del Reglamento del TRLAC (RAC)³, incluidos los grupos en los que se integren dichas entidades. No obstante, ésta ampliación del ámbito de aplicación de las RCCE podrá no ser de aplicación si se documentan expresamente los criterios que justifiquen dicha decisión, es decir, la propia norma habilita la posibilidad contemplada en la NCCI de que, de acuerdo con las políticas internas, las entidades de interés público que no sean entidades cotizadas, de crédito o sociedades de seguros, no estén sujetas a los procedimientos previstos en el apartado 35. La Comisión Técnica y de Calidad del ICJCE ha considerado conveniente desarrollar una serie de recomendaciones que pueden formar parte de los criterios y argumentos a considerar por el socio del encargo para formar su juicio respecto a esta posibilidad.

Los criterios y recomendaciones que se desarrollan en la presente Nota Técnica se han realizado partiendo del entendimiento de que la posibilidad contemplada en la modificación de la NCCI de no sujeción a los procedimientos previstos en el apartado 35 se debe considerar como una circunstancia excepcional sujeta a justificación documentada, por lo que la RCCE de aquellas entidades cuya calificación como EIP viniese derivada por el cumplimiento de los criterios establecidos en el artículo 2.5.b) del TRLAC, sería equivalente a la que resultaría de aplicación para las restantes entidades contempladas en el apartado 35 a) de la NCCI en el caso de que la justificación fuese insuficiente o inadecuada desde un punto de vista formal o material. Asimismo, en aquellas casos en los que el auditor considerase que, de acuerdo con el análisis concreto, concurren en el encargo las mencionadas circunstancias excepcionales, sería altamente recomendable que se efectuasen unos procedimientos de RCCE mínimos (a pesar de que una lectura literal de las modificaciones introducidas en la NCCI podría hacer pensar que en estos casos no es necesaria revisión alguna), cuyo alcance dependerá de los riesgos relacionados con el encargo.

² Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.

³ Véase anexo normativo a esta nota técnica.

Con este enfoque se han desarrollado las siguientes orientaciones, que pueden formar parte del sistema de control de calidad interno a través del contenido de políticas y procedimientos desarrollados e implantados considerando la estructura de cada auditor.

Criterios y argumentos a considerar en la evaluación de la realización de RCCE de los encargos de auditoría de las EIP definidas en la letra b) del art. 2.5 del TRLAC

Tal y como se ha indicado anteriormente, la NCCI dentro del Anexo “Material de aplicación y otro material explicativo” incluye en su párrafo A41, ejemplos de criterios a considerar para la determinación de los encargos distintos a las auditorías de estados financieros de las entidades a las que se hace referencia en el apartado g) de los criterios de interpretación de la NCCI 1 para su aplicación en España que han de ser sometidos a una revisión de control de calidad. Los ejemplos incluidos en el mencionado párrafo se muestran a continuación:

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

Tal y como hemos indicado, en aquellos casos en los que concurran las circunstancias excepcionales que permitan a juicio del auditor la no sujeción a los procedimientos previstos en el apartado 35 el alcance de los procedimientos de revisión, que en todo caso, como se ha indicado anteriormente, se deberán efectuar, dependerá del análisis, entre otros, de los aspectos mencionados en los apartados anteriores.

- **Consideraciones ligadas a la naturaleza del encargo, incluida la medida en que está relacionado con una cuestión de interés público.**

Aun cuando el RAC establece en su art 15 los parámetros a partir de los cuales determinadas entidades adicionales a las establecidas por el TRLAC son consideradas de interés público si que es cierto que no todas ellas presentan las mismas características. Aspectos como el tamaño, actividad realizada, riesgo de mercado en el que operan, nivel de supervisión existente por parte de reguladores, etc. pueden ser considerados a la hora de establecer las políticas internas para la determinación de si estarían o no sujetas a un proceso de control de calidad y si este ha de ser ampliado o normal o qué características debe reunir la persona asignada como revisor de control de calidad.

En este sentido, se recomienda que se consideren factores como:

- a) La naturaleza de la entidad y riesgo ligado a su operativa y mercado. Con independencia de su tamaño y si se cumplen o no los parámetros de tamaño contemplados en el art. 15 del RAC es obvio que no conllevan el mismo riesgo de operativa una IICC sometida a la

supervisión de la CNMV que una sociedad anónima privada cuya actividad sea la distribución de vehículos (concesionario) frente a otra dedicada al juego o una Fundación que gestiona fondos públicos.

- b) El tamaño de la entidad. En este sentido, y con independencia de los parámetros contemplados en la normativa, factores como si se superan los límites por primera vez y con un margen pequeño o si la entidad es una de las principales empresas no cotizadas del país, deberían tomarse en consideración.
- c) La regulación a la que se encuentra sometida la propia entidad. El hecho de que una entidad se encuentre dentro de la relación de actividades consideradas como de alto riesgo a efectos de la normativa sobre Prevención de Blanqueo de Capitales y Financiación del Terrorismo, por ejemplo, podrían también afectar a la consideración de las cuestiones de interés público.
- d) La evaluación del impacto efectivo en el interés público que se podría producir en el caso de un colapso, aun cuando todas las entidades sean consideradas de interés público de acuerdo con la normativa, es claro que el impacto efectivo en el interés público de cada una de ellas no es el mismo. Así por ejemplo en el caso de una IICC con 151 partícipes (parámetro definido en el RAC para su consideración como EIP) en caso de colapso no tendría el mismo impacto que en una entidad intensiva en mano de obra con un fuerte volumen de trabajadores.

- **Consideraciones ligadas a la identificación de circunstancias o de riesgos inusuales en un encargo o en un tipo de encargos**

Aspectos como la identificación de circunstancias o de riesgos inusuales en un encargo o tipo de encargo han de ser considerados a la hora de establecer las políticas internas para la determinación de si estarían o no sujetas a un proceso de control de calidad y si este ha de ser ampliado o normal o qué características debe reunir la persona asignada como revisor de control de calidad. En este sentido, las políticas internas podrían considerar aspectos como:

- Evaluación del riesgo inicial del encargo derivado del proceso de aceptación continuidad de clientes y encargos.
- Evaluación del riesgo de fraude, operaciones vinculadas, continuidad de operaciones
- Evaluación del riesgo derivado de los principios contables críticos seguidos por la entidad, incluyendo necesidad de realizar estimaciones complejas o materiales por parte de la dirección de la entidad (existencia de fondos de comercio y otros activos intangibles de vida indefinida, derivados complejos o de alto riesgo, operaciones inusuales)
- Evaluación del riesgo derivado de la existencia de transacciones planificadas (salidas a bolsa, compra-venta, fusiones entre terceros)
- Si se incluyeron salvedades en el informe de auditoría en el año anterior o se prevé que pueda ser necesaria su inclusión en el informe de auditoría en el año corriente.
- Si existen incertidumbres significativas reflejadas o no en el informe de auditoría a través de párrafos de énfasis.

- Si existen limitaciones al acceso de la información necesaria para la realización del trabajo, sea o no impuestas por la entidad.
- Cualquier otra circunstancia que requiera la aplicación del juicio profesional en áreas de riesgo significativo o en la evaluación de las incorrecciones detectadas y no corregidas tanto a nivel individual como de manera agregada.

La existencia de uno o varios de los factores enumerados a efectos orientativos en los apartados anteriores deberá ser considerada en su conjunto por el auditor a los efectos de determinar si resulta de aplicación la excepción prevista en la letra g) de los “Criterios de Interpretación de la Norma Internacional de Control de Calidad 1 para su aplicación en España” y el alcance de la RCCE que, siendo altamente recomendable, se deba llevar a cabo. Así, a título de ejemplo:

- Entidades calificadas como de Interés Público para las que no se producen ningún factor de riesgo distinto de su propia calificación como EIP y cuyo tamaño en términos de parámetros de cumplimiento se encuentra cercano a los límites marcados por el art. 15 del RAC. En este caso, pudiéramos encontrarnos ante una situación en la que aplicara la excepción prevista en la interpretación g) y, por tanto, el alcance de la RCCE pudiera ser menor que el indicado de forma conjunta en los apartados 37 y 38 de la NCCI ante la ausencia de factores de riesgo.
- Entidades calificadas como de Interés Público para las que entre otros factores como tamaño significativo se producen riesgos que conllevan la aplicación de juicio profesional. Requerirían la intervención de un revisor de control de calidad en toda la extensión prevista en la NCCI y en las NIA-ES.

Además del alcance de los procedimientos de revisión a efectuar en cada caso, cabría considerar en las políticas internas el nivel de capacitación de los profesionales encargados de la RCCE, en los supuestos de auditorías de las EIP a las que se hace referencia en los apartados b) a f) del art. 15 del RAC.

Por supuesto, toda política interna debería incluir la previsión de que con independencia del contenido previsto en la misma, el auditor responsable de la auditoría, en aplicación de su juicio profesional, y ante las circunstancias concretas del encargo pueda prever y planificar la participación de un revisor de control de calidad con la extensión y alcance adecuados a las circunstancias.

Anexo normativo

Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas⁴ (TRLAC)

Artículo 2. Definiciones.

5. *Tendrán la consideración de entidades de interés público las siguientes:*

a) *Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras.*

b) *Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.*

c) *Los grupos de sociedades en los que se integren entidades contempladas en los párrafos a) y b) anteriores.*

Reglamento del TRLAC⁵ (RAC)

Artículo 15. Entidades de interés público.

1. *A los efectos exclusivos de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, tendrán la consideración de entidades de interés público, las siguientes:*

a) *Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, así como las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones o a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, a que se refiere el artículo 2.5.a) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.*

b) *Las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 150 partícipes o accionistas, las sociedades gestoras que administren dichas Instituciones, así como las empresas de servicios de inversión.*

⁴ Aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

⁵ Aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

c) Las sociedades de garantía recíproca, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.

d) Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 500 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.

e) Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios o plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 200.000.000 de euros o a 1.000 empleados, respectivamente.

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

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

En el caso de tratarse del primer ejercicio social de constitución, transformación o fusión, las entidades a que se refiere este apartado tendrán la condición de entidades de interés público si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, los requisitos recogidos en el apartado anterior.

Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (NCCI)⁶

Revisión de control de calidad de los encargos

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

(a) Requerirán una revisión de control de calidad del encargo para todas las auditorías de estados financieros de las entidades cotizadas;

⁶ Aprobado por Resolución de 26 de octubre de 2011. Incluye las modificaciones aprobadas mediante Resolución de 20 de diciembre de 2013.

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

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

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

36. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que establezcan la naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión de control de calidad de un encargo. Dichas políticas y procedimientos requerirán que el informe del encargo no se fecha hasta la finalización de la revisión de control de calidad del mismo. (Ref: Apartados A42-A43)

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

(a) La discusión de las cuestiones significativas con el socio del encargo;

(b) La revisión de los estados financieros o de otra información sobre la materia objeto del encargo y del informe propuesto;

(c) La revisión de la documentación del encargo seleccionada relativa a los juicios significativos que el equipo del encargo ha formulado y a las conclusiones alcanzadas; y

(d) La evaluación de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe y la consideración de si el informe propuesto es adecuado. (Ref: Apartado A44)

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

(a) La evaluación realizada por el equipo del encargo respecto a la independencia de la firma de auditoría, en relación con el encargo específico;

(b) Si se han realizado las consultas adecuadas sobre cuestiones en las que existen diferencias de opinión u otras cuestiones difíciles o controvertidas, y las conclusiones alcanzadas en dichas consultas; y

(c) Si la documentación seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si soporta las conclusiones alcanzadas. (Ref: Apartados A45-A46).

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

g) Las actuaciones y los procedimientos establecidos para quienes auditen entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales serán igualmente de

aplicación para quienes auditen las entidades de interés público a que se refiere el artículo 2.5 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

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