



VICEPRESIDENCIA
PRIMERA DEL GOBIERNO

MINISTERIO
DE ASUNTOS ECONÓMICOS
Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL

icac Instituto de Contabilidad y
Auditoría de Cuentas

COMUNICADO DE EXPECTATIVAS SUPERVISORAS SOBRE LA ENTRADA EN VIGOR DE LAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS SOBRE ORGANIZACIÓN INTERNA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS.

Para facilitar la actualización de la organización interna de los auditores y sociedades de auditoría y una transición gradual a las nuevas disposiciones sobre organización interna recogidas en el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante LAC), aprobado por Real Decreto 2/2021, de 12 de enero (en adelante, RLAC), se publican las presentes expectativas supervisoras, que constituyen el entendimiento que tiene el supervisor sobre la adecuada interpretación de las disposiciones de organización interna de los auditores de cuentas.

Entrada en vigor.

La disposición final segunda de la LAC estableció que lo dispuesto en el capítulo IV del título II, en el artículo 72.2 y en el artículo 87 del reglamento, **entrará en vigor el 1 de julio de 2022** y será aplicable a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos cerrados con posterioridad a dicha fecha.

Por otra parte, recientemente se ha publicado la Resolución de 2 de febrero de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se someten a información pública las normas de control de calidad interno, “Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías de estados financieros” (NIGC1-ES) y “Revisiones de la Calidad de los Encargos” (NIGC2-ES), resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Gestión de Calidad 1 y 2, respectivamente; así como la Norma Técnica de Auditoría “Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros” NIA-ES 220 (Revisada), resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría NIA 220 (Revisada). Esta Resolución prevé la entrada en vigor de estas normas de la siguiente forma:

- El 1 de enero de 2023, los sistemas de gestión de la calidad de los auditores y sociedades de auditoría de cuentas deberán estar diseñados e implementados de conformidad con los requerimientos establecidos en la Norma Internacional de Gestión de la Calidad 1 “Gestión de la Calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías de estados financieros”, adaptada para su aplicación en España como NIGC1-ES. La evaluación del sistema de



gestión de la calidad en la forma requerida en los apartados 53-54 de dicha Norma se realizará en el plazo de un año a partir de dicha fecha.

- La Norma Internacional de Gestión de la Calidad 2 “Revisiones de la calidad de los encargos de auditoría de estados financieros”, adaptada para su aplicación en España como NIGC2-ES, será de aplicación en los trabajos de auditoría de cuentas sobre estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2023.
- La Norma Técnica de Auditoría “Gestión de la Calidad de una auditoría de estados financieros”, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría 220R “Gestión de la Calidad de una auditoría de estados financieros”, como NIA-ES 220 (Revisada), será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas sobre estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2023.
- En todo caso, las citadas normas serán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2024, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

El análisis de la entrada en vigor de las anteriores normas permite concluir que existen tres etapas en su progresiva entrada en vigor. Una primera fase, hasta 1 de julio de 2022, en que las disposiciones de organización interna aplicables a auditores y sociedades de auditoría son las contempladas en la LAC. Una segunda fase, entre 1 de julio de 2022 y 31 de diciembre de 2022, en la que la organización interna de los auditores y sociedades de auditoría deberá ajustarse a lo dispuesto en la LAC y en el RLAC. Finalmente, una tercera fase, a partir de 1 de enero de 2023, en la que la organización interna de los auditores de cuentas deberá cumplir con lo dispuesto en la LAC, el RLAC y las normas de control de calidad interno anteriormente mencionadas (NIGC1 y 2 ES y NIA ES 220 Revisada).

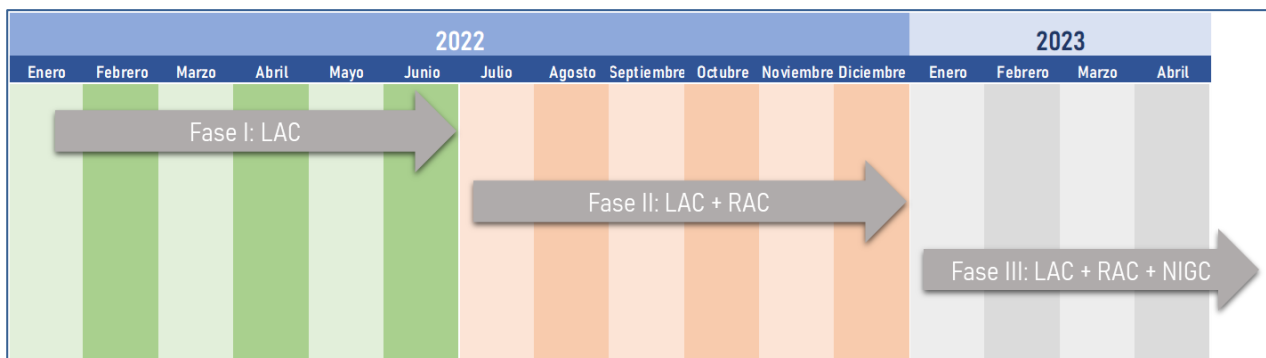


Figura 1. Fases de entrada en vigor de las normas de organización interna de los auditores



Disposiciones de organización interna.

El presente documento tiene por objeto facilitar a los auditores y sociedades de auditoría el cumplimiento de los requisitos de organización interna del RLAC cuya vigencia comienza el 1 de julio de 2022, mediante la explicación del entendimiento que tiene el supervisor sobre la forma más adecuada de dar cumplimiento a los nuevos requerimientos. En el presente documento únicamente se desarrollan aquellas cuestiones que pueden suscitar dudas en cuanto a su implementación, pero no se incluyen otras cuestiones muy relevantes, como las recogidas en los artículos 69 (archivo de auditoría y documentación del trabajo) y 87 (estructura organizativa en relación con las auditorías de entidades de interés público) cuya redacción parece suficientemente detallada.

La organización interna es de aplicación en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas a la que se refiere el artículo 1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo, y tiene como objetivo asegurar, de forma razonable, el cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, para lo cual se apoya sobre 3 aspectos: procedimientos administrativos y contables que permitan identificar y gestionar la información sobre las transacciones con impacto sobre la actividad de auditoría de cuentas y rendir la información requerida al auditor; procedimientos de identificación, valoración y respuesta a los riesgos que puedan afectar a la actividad de auditoría de cuentas; y políticas y procedimientos de control interno para conseguir auditorías de calidad mediante el cumplimiento de la normativa profesional que regula la actividad del auditor junto con la emisión de informes de auditoría adecuados según las circunstancias.

Con carácter previo a detallar las cuestiones novedosas, cabe señalar que las explicaciones que contiene este documento de expectativas supervisoras y la verificación que realiza el ICAC sobre el cumplimiento de los requerimientos de organización interna se realiza siempre desde la perspectiva del **principio de proporcionalidad y adecuación a la dimensión y estructura organizativa de los auditores de cuentas y acorde con las características, complejidad y volumen de los trabajos de auditoría** conforme recoge el artículo 68 del RLAC. Por otra parte, tal y como se indica en el apartado 2 de este artículo, ha de tenerse en cuenta que las políticas y los procedimientos de documentación y de comunicación en los auditores de cuentas que realicen exclusivamente auditorías de entidades pequeñas podrán ser menos formales y exhaustivos o más simplificados que en las sociedades de auditoría de mayor dimensión. Sin embargo, la proporcionalidad no supone en ningún caso una justificación para la ausencia u omisión total de ninguno de los controles o procedimientos de respuesta mínimos contemplados en la normativa.



Los requerimientos más destacables de organización interna de auditores y sociedades de auditoría cuya entrada en vigor se producirá el próximo 1 de julio de 2022 son los siguientes:

- **PRIMERO:** La formalización por escrito de todos los elementos que forman parte de la organización interna de los auditores y sociedades de auditoría. Esta formalización afecta a cuestiones diferentes:

A) Aprobación de la estructura organizativa y asignación de responsabilidades. Dada la importancia de la estructura organizativa en la que se basa la organización interna, ésta debe ser aprobada por el **máximo órgano de gobierno**, que en el caso de sociedades de auditoría es el consejo de administración u órgano equivalente. De esta aprobación deberá quedar constancia escrita en las actas del órgano que haya realizado la aprobación.

B) Aprobación de políticas y procedimientos de organización interna. Dada la importancia de algunos de estos instrumentos en los que se basa la organización interna (como por ejemplo las políticas), se espera que estos sean aprobados por el máximo órgano de gobierno, que como ya se ha mencionado, en el caso de las sociedades de auditoría, salvo que su estructura organizativa interna contemple otra cosa, se identifica con el consejo de administración u órgano equivalente. De esta aprobación deberá quedar constancia escrita por tanto en las actas del órgano que los haya aprobado. Otros instrumentos de menor nivel (como por ejemplo los procedimientos) requieren mayor flexibilidad, y por ello pueden ser aprobados por un órgano que ostente un nivel de responsabilidad inferior o incluso por la persona que ostente la responsabilidad de dirigir una determinada actividad.

C) Asignación de responsabilidades del sistema de control/gestión de la calidad: De conformidad con el artículo 67.2 b) del RLAC, la responsabilidad última sobre el sistema de gestión/control de calidad debe recaer en un auditor de cuentas en situación ejerciente con autoridad e independencia suficiente para el ejercicio de sus funciones.

Al igual que en los apartados anteriores, se espera que el máximo órgano de gobierno designe a las personas responsables de los diferentes elementos del sistema de control/gestión de la calidad interno y determine sus responsabilidades, garantizando que éstos dispongan de la autoridad necesaria. En la medida en que la dimensión y estructura del auditor o sociedad de auditoría lo permita, se debería evitar la subordinación de unos responsables a otros y la acumulación de distintas funciones que puedan entrar, por su naturaleza, en conflicto.



La asignación de la responsabilidad del elemento de seguimiento del sistema de gestión/control de calidad tiene en el RLAC un tratamiento singular, ya que presenta paralelismos funcionales con la auditoría interna que se exige a muchas entidades de interés público y, por tanto, se deben establecer las medidas oportunas para evitar posibles conflictos de interés. En los casos debidamente justificados en que una misma persona ostente varias responsabilidades o desempeñe varias funciones, se deberán establecer mecanismos en las políticas y procedimientos que permitan preservar la objetividad.

El RLAC también otorga una importancia significativa al elemento de seguimiento y corrección, al requerir el artículo 67.2 f) del RLAC que las políticas y procedimientos incluyan cuestiones como las siguientes:

- La experiencia y competencia necesarias del responsable de este elemento.
- La realización, al menos, de una evaluación anual del sistema de control/gestión de calidad interno, de forma objetiva y libre de conflictos de intereses, de acuerdo con criterios de riesgo e imprevisibilidad.
- El establecimiento de políticas y procedimientos relacionados con la evaluación continuada, la frecuencia mínima de las evaluaciones a realizar, los criterios de selección de las muestras y el tratamiento de las deficiencias en su caso detectadas, mediante el establecimiento de medidas correctoras y la revisión de su efectiva implementación.

D) Comunicación de la organización interna. Según establece la normativa, la organización interna debe garantizar el cumplimiento de las decisiones y procedimientos en el seno de la estructura funcional del auditor de cuentas y en todos los niveles de la sociedad de auditoría, y también garantizar el cumplimiento de la normativa aplicable en el funcionamiento y elaboración de informes de auditoría de cuentas por parte del auditor o la sociedad de auditoría.

Para la consecución de este objetivo, la **documentación** en la cual se estructura el sistema de organización interna, como el conjunto de políticas y procedimientos escritos, y todo el resto de los documentos a los que éstos hagan referencia (consultas, boletines, etc....) debe ser fácilmente accesible para todos los miembros de la organización, teniendo acceso cada integrante a las políticas y procedimientos a los que



deba dar cumplimiento. Por ello es necesario que todo el personal tenga acceso a la compilación integrada del conjunto de políticas y procedimientos, que les permitan conocer y cumplir sus responsabilidades en relación con la realización de los encargos y el sistema de gestión de la calidad. Asimismo, todas aquellas personas que tengan responsabilidades y desempeñen otras funciones dentro de la organización interna, al margen de las del sistema de gestión/control de la calidad, también deberán tener acceso a las políticas y procedimientos que les permitan conocer y cumplir con sus obligaciones. El nivel de acceso a esta información será acorde con el nivel jerárquico que se desempeñe en la organización interna.

Además de lo anterior, en lo que respecta a la accesibilidad, el RLAC incluye una cuestión que estaba recogida en la norma de control de calidad: el establecimiento de mecanismos que garanticen la adecuada difusión de la información del sistema de organización interna, lo cual pone de manifiesto la necesidad de reforzar, en su caso, estos mecanismos que garanticen la adecuada comunicación.

- **SEGUNDO:** La implementación de **procedimientos administrativos y contables y procedimientos de identificación, valoración y respuesta a los riesgos significativos que afecten a la actividad de auditoría de cuentas**, así como el sistema de control/gestión de calidad interno.
 - A)** Los **procedimientos administrativos y contables más novedosos** a los que se refiere esta mención reglamentaria se refieren, por una parte, a aquellos dirigidos a la conciliación de la información financiero-contable del auditor de cuentas o sociedad de auditoría y la información comunicada al ICAC, a través de los modelos 02, 03 y otras declaraciones y, por otra parte, aquellos previstos para facilitar el cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, particularmente en lo que se refiere a los requerimientos de independencia. La información que deben permitir obtener estos procedimientos es tanto agregada como individualizada. En el caso de pertenencia a una red, estos procedimientos administrativos y contables deberán estar adecuadamente integrados para incorporar la información del resto de sociedades que formen parte de la red. Cuanto mayor sea el tamaño y la complejidad de la organización del auditor o la sociedad de auditoría, es razonable que exista una automatización en mayor medida de estos procedimientos de obtención de dicha información y conciliación, con el objetivo de que se proporcione un control adecuado a las circunstancias.



B) En lo que respecta a los **procedimientos de identificación, valoración y respuesta a los riesgos significativos que afecten a la actividad de auditoría de cuentas**, el RLAC proporciona el instrumento para permitir la implementación progresiva del enfoque de gestión de riesgos que suponen las nuevas normas de gestión de la calidad (NIGC1 ES 1 y NIGC2 ES). La adecuada aplicación de estos procedimientos requiere las precisiones recogidas en las normas de gestión de la calidad, cuya entrada en vigor está prevista para 1 de enero de 2023. Por ello, se espera que en el periodo entre 1 de julio de 2022 y 31 de diciembre de 2022, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría vayan estableciendo los objetivos de calidad, identificando los riesgos, y diseñando e implementando las respuestas que permitan disponer de un sistema de control/gestión de calidad interno debidamente operativo y adaptado a las nuevas normas de gestión de la calidad.

Por último, en lo que respecta al sistema de control/gestión de calidad interno, cabe señalar que el RLAC continúa utilizando el enfoque establecido en la LAC, conforme al cual, dicho sistema de control/gestión de calidad interno es un elemento que forma parte de la organización interna de los auditores y sociedades de auditoría, que se centra principalmente en la realización de los trabajos e informes de auditoría. No obstante, es indudable que existe una relación estrecha entre la organización interna y el control/gestión de la calidad. Existen numerosas cuestiones que aparentemente se refieren exclusivamente a la organización interna de los auditores de cuentas, pero que sin embargo podrían acabar teniendo efectos sobre la calidad de las auditorías. Por ello, es posible que los auditores de cuentas y sociedades de auditoría integren los requisitos de organización interna que no se refieren directamente al control/gestión de calidad interno, dentro de sus sistemas de control/gestión de calidad interno, configurando un único sistema integrado con el que se dé respuesta tanto a los requerimientos de organización interna como a los de control/gestión de la calidad, de forma voluntaria, en su caso.

- **TERCERO:** Disponer de un **código de conducta**. Los criterios y principios que se establezcan en el código de conducta deberán incluir los principios de ética definidos en el artículo 3 del RLAC y poner de relevancia la trascendencia del cumplimiento con los requerimientos de independencia. Este código de conducta debe estar formalizado por escrito, y ser aprobado por el máximo órgano de gobierno, y todos los empleados del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría deben comprometerse formalmente a su conocimiento actualizado y cumplimiento debido. Además, el código de conducta puede recoger, en los casos en voluntariamente el auditor de cuentas así lo haya previsto, cualquier otro requisito de conducta adicional que se exija al personal en su comportamiento, como, por



ejemplo, el tratamiento a otro personal de la firma, tratamiento de la competencia, trato a los clientes, etc.

- **CUARTO:** El **revisor de control de calidad del encargo** deberá ser un auditor en situación de ejerciente que no haya participado en la realización del trabajo de auditoría de cuentas objeto de revisión.

- **QUINTO:** Disponer de **documentación individualizada de la evaluación del rendimiento y las remuneraciones**, con el detalle necesario para evidenciar los criterios utilizados y la correlación entre dicha evaluación y la remuneración (económica, en especie, mejora de las condiciones laborales, promoción y/o cualesquiera otras formas de remuneración previstas por el auditor o la sociedad de auditoría). Esta documentación tiene por objeto evidenciar el cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 28.2 de la LAC y 67.2 d) del RLAC y deberá tener el detalle adecuado para su comprobación.

- **SEXTO:** Sometimiento de las **actividades externalizadas** al sistema de control/gestión de calidad interno, integrándolo dentro de este sistema. Las políticas que regulen la externalización de actividades deberán incluir los procedimientos de comunicación y los requerimientos de documentación en los papeles de trabajo de las instrucciones emitidas por los responsables del equipo de auditoría en las que se incluya el detalle de los procedimientos a externalizar. Los acuerdos de externalización en ningún caso podrán impedir las facultades de supervisión atribuidas al ICAC.

- **SÉPTIMO:** El artículo 28.3 de la LAC exige a todos los auditores de cuentas que se doten de sistemas, recursos y procedimientos apropiados para garantizar la continuidad y regularidad de sus actividades de auditoría de cuentas. Para tal efecto se les exige establecer medidas de carácter organizativo y administrativo apropiadas para prevenir, detectar, resolver y registrar los incidentes que puedan tener consecuencias graves para la integridad de su actividad de auditoría de cuentas. La integración -dirigida a asegurar su efectividad- de este conjunto de sistemas, recursos, procedimientos y medidas, es lo que el RLAC denomina planes de contingencia y continuidad.

El RLAC desarrolla los requerimientos de continuidad, exigiendo, para todos los auditores, procedimientos administrativos relativos a la identificación, valoración y respuesta a los riesgos que puedan afectar a la actividad de la auditoría de cuentas, incluyendo en éstos los relativos al control y la protección de los sistemas informáticos y al tratamiento de datos personales. En el caso de los auditores de entidades de interés público, en el ámbito de la



continuidad se incluirá la realización de evaluaciones cualitativas y cuantitativas sobre los posibles impactos, tanto de factores internos como externos, en la continuidad y regularidad de la actividad de auditoría de cuentas.

Por último, existen otras novedades significativas recogidas en el RLAC respecto a la organización interna sobre los cuales se llama la atención de los auditores de cuentas para que los tengan en cuenta a efectos de su cumplimiento, pero cuya redacción se considera suficientemente explicativa:

- El artículo 69, sobre los requisitos que debe cumplir el archivo del trabajo y la documentación del trabajo; y
- El artículo 87, sobre organización interna y del trabajo en relación con auditorías de entidades de interés público.

Abril 2022



ANEXO NORMATIVO.

DISPOSICIONES DE ORGANIZACIÓN INTERNA DEL REGLAMENTO DE LA LEY DE AUDITORÍA QUE ENTRARÁN EN VIGOR EL 1 DE JULIO DE 2022.

CAPÍTULO IV Organización interna

Artículo 66. Organización interna de los auditores de cuentas.

1. Los auditores de cuentas deberán disponer de una organización interna adecuada para asegurar razonablemente el cumplimiento de la normativa aplicable que será formalizada por escrito. En el caso de las sociedades será aprobada por su órgano competente. Esta organización presentará una clara asignación de responsabilidades, funciones y tareas en todos los niveles necesarios para el cumplimiento de la normativa aplicable y permitirá la coordinación de su personal y de las personas y entidades que intervengan o puedan intervenir en la realización de los trabajos de auditoría de cuentas, a las que se refieren los artículos 19.1 y 20.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, debiendo disponer de mecanismos para la difusión de los procedimientos aplicables internamente. Esta organización interna incluirá procedimientos administrativos contables y procedimientos de identificación, valoración y respuesta a los riesgos significativos que afecten a la actividad de auditoría de cuentas, así como el sistema de control de calidad interno.

La organización interna será proporcionada a la dimensión del auditor de cuentas, la naturaleza y la complejidad de los trabajos de auditoría que realice.

2. Mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, oído el Comité de Auditoría de este Instituto, se podrán desarrollar los criterios, políticas y procedimientos a los que debe ajustarse la organización interna a que se refiere el artículo 28.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

3. Los procedimientos administrativos contables deben asegurar razonablemente el cumplimiento apropiado de lo establecido en el marco normativo de información financiera aplicable al auditor de cuentas y deben permitir la obtención de información, agregada y detallada, para la identificación tanto de las personas, físicas o jurídicas, o de las entidades, con las que realicen operaciones o transacciones, como de la naturaleza y los honorarios relativos a las mismas, de forma separada, por una parte, para la actividad de auditoría de cuentas y, por otra, para el resto de servicios o actividades. Estos procedimientos administrativos posibilitarán la conciliación apropiada y oportuna de dicha información detallada y agregada con los libros y registros obligatorios para empresarios individuales y profesionales de acuerdo con la normativa mercantil y fiscal, así como con la declarada al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de conformidad con el artículo 89.

4. Los procedimientos administrativos relativos a la identificación, valoración y respuesta a los riesgos que puedan afectar a la actividad de la auditoría de cuentas incluirán los relativos al control y la protección de los sistemas informáticos, al tratamiento de datos personales, así como, en el caso de los auditores de entidades de interés público, aquellos que permitan asegurar la continuidad y regularidad de la actividad de auditoría de cuentas, que incluirán la realización de evaluaciones cualitativas y cuantitativas sobre los posibles impactos, tanto de factores internos como externos, en dicha continuidad. Asimismo, se diseñarán e implementarán planes de contingencias y de continuidad, que formarán parte del marco de gestión de riesgos de los auditores de cuentas y que serán objeto de revisión periódica al menos anualmente.

Artículo 67. Sistema de control de calidad interno.



1. El sistema de control de calidad interno al que se refiere el artículo 66 tiene por objeto asegurar razonablemente el cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y la emisión de informes de auditoría de cuentas, conforme a lo establecido en este reglamento y en las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas.

Dicho sistema deberá comprender políticas y procedimientos documentados y comunicados a todo el personal del auditor de cuentas y, en su caso, al personal de las entidades a que se refieren los artículos 19.1 y 20.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, que intervengan o puedan intervenir en la realización de los trabajos de auditoría, y contemplará, como mínimo, los elementos previstos en las normas de control de calidad interno.

2. Las normas de control de calidad interno regularán, al menos, el siguiente contenido:

a) Gobernanza y responsabilidades del liderazgo de la calidad de auditoría.

En todo caso, el responsable último del sistema de control de calidad será un auditor de cuentas inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas como auditor ejerciente, con la autoridad e independencia suficiente para el ejercicio de las responsabilidades.

El responsable del seguimiento interno del sistema de control de calidad ejercerá sus funciones con independencia funcional y ausencia de conflicto de interés.

Dichas responsabilidades deberán asegurar la promoción y atención prioritaria de una cultura interna de calidad en la realización de los trabajos de auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

b) Ética e independencia.

Los objetivos y requerimientos que se establezcan, incluidos en un código de conducta basado en los principios de ética definidos en el artículo 3, deberán ir dirigidos a la implementación eficaz de políticas y procedimientos que proporcionen una seguridad razonable de que se cumplen los requerimientos de ética e independencia aplicables.

c) Revisiones de control de calidad.

El revisor de control de calidad del encargo será un auditor en situación de ejerciente que no haya participado en la realización del trabajo de auditoría de cuentas objeto de revisión.

d) Políticas retributivas.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 28.2.b) 2.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las políticas retributivas deberán ofrecer suficientes incentivos al rendimiento para asegurar que la calidad de la auditoría de cuentas sea el objetivo primordial.

La evaluación del rendimiento y las remuneraciones deberán documentarse de forma individual y con el detalle necesario para evidenciar los criterios utilizados y la correlación entre dicha evaluación y la remuneración.

e) Actividades externalizadas.

Las políticas y procedimientos para asegurar la responsabilidad plena de las actividades externalizadas a que se refiere el artículo 28.2.b).4.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y su sujeción al sistema de control de calidad interno.

Las políticas deberán incluir los procedimientos de comunicación y los requerimientos de documentación en los papeles de trabajo de las instrucciones emitidas por los responsables del equipo de auditoría en las que se incluya el detalle de los procedimientos a externalizar.

Los acuerdos de externalización no podrán impedir las facultades de supervisión referidas en el artículo 49 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

f) Seguimiento.



Los objetivos y requerimientos que se establezcan irán dirigidos a revisar la eficacia del sistema de control de calidad interno.

Dichos objetivos y requerimientos asegurarán que el responsable de seguimiento tenga la experiencia y competencias necesarias; que se realice, al menos, una evaluación anual del sistema de control de calidad interno, de forma objetiva y libre de conflictos de intereses, de acuerdo con criterios de riesgo e imprevisibilidad y que se establezcan políticas y procedimientos relacionados con la evaluación continuada, la frecuencia mínima de las evaluaciones a realizar, los criterios de selección de las muestras y el tratamiento de las deficiencias en su caso detectadas, mediante el establecimiento de medidas correctoras y la revisión de su efectiva implementación.

g) Archivo.

Las políticas y procedimientos que aseguren, para cada trabajo de auditoría de cuentas, la elaboración y mantenimiento de un archivo electrónico de auditoría que cumpla con lo previsto en el artículo 69.

Artículo 68. Proporcionalidad y requisitos simplificados.

1. Las normas a que se refieren los artículos 66 y 67 establecerán que la organización interna y su documentación justificativa sean proporcionados a la dimensión y estructura organizativa de los auditores de cuentas y acorde con las características, complejidad y volumen de los trabajos de auditoría.

2. Adicionalmente, las políticas y los procedimientos de documentación y de comunicación en los auditores de cuentas que realicen exclusivamente auditorías de entidades pequeñas podrán ser menos formales y exhaustivos o más simplificados que en las sociedades de auditoría de mayor dimensión.

3. No obstante todo lo anterior, los auditores de cuentas deberán asegurar razonablemente la consecución de los fines previstos en este capítulo, incluso cuando externalicen los procedimientos de control de calidad que, en su caso, prevean las normas de control de calidad. La menor formalidad permitida no eximirá de la obligación de dejar constancia de las evaluaciones realizadas y de los resultados obtenidos.

Artículo 69. Archivo de auditoría y documentación del trabajo.

1. El archivo de auditoría deberá comprender para cada trabajo, al menos, la siguiente documentación:

a) La correspondiente a la aplicación de las políticas y procedimientos del sistema de control de calidad aplicables al trabajo.

b) La documentación completa soporte de cada trabajo, incluidos los papeles de trabajo del auditor que contengan un registro del trabajo realizado por el auditor, la información utilizada y las decisiones tomadas que han servido de base para la emisión del informe de auditoría, así como evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En particular, los papeles de trabajo deberán incluir y reflejar:

1.º Los criterios y consideraciones empleados para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección.

2.º La naturaleza, el momento de realización y la extensión de las pruebas tanto diseñadas como realizadas por el auditor para responder a los citados riesgos identificados.

3.º Cuando en la realización del trabajo se utilicen técnicas de muestreo, el objetivo del procedimiento, la descripción de las poblaciones analizadas, criterios y métodos tenidos en cuenta para seleccionar las muestras, los hechos o hipótesis relevantes para las cuestiones a verificar y los resultados de la realización de dichas pruebas y, en su caso,



la investigación de las desviaciones e incorrecciones identificadas y su resultado, la extrapolación de las incorrecciones, los procedimientos adicionales realizados y la evaluación del efecto de las desviaciones e incorrecciones en la auditoría.

4.º Las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre ellas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones, así como la evidencia suficiente y adecuada de su aplicación.

5.º La evidencia de la revisión del trabajo realizada por los miembros con más experiencia del equipo del encargo y los principales auditores responsables del trabajo de auditoría, incluyendo al auditor firmante del informe de auditoría.

En cualquier caso, los papeles de trabajo a los que se refiere esta letra b) deberán ser lo suficientemente detallados para que, una vez obtenida la documentación base utilizada en los procedimientos de auditoría, los mismos pudieran, en su caso, ser re-ejecutados.

Toda la documentación referida en este apartado deberá compilarse en formato archivo electrónico, con las debidas medidas de seguridad que garanticen su autenticidad. No podrá considerarse que constituya evidencia del trabajo de auditoría realizado la documentación o información no incluida en el citado archivo.

2. En ningún caso podrá modificarse el archivo como consecuencia de la revisión interna o externa del trabajo de auditoría realizada con posterioridad a la fecha del informe de auditoría.

3. Una vez compilado el archivo, en el caso de hechos posteriores a la fecha del informe de auditoría o de hechos anteriores a dicha fecha que hubieran llegado a conocimiento del auditor con posterioridad a la referida fecha que requieran la aplicación de procedimientos de auditoría o en aquellas situaciones en las que con motivo de un plan de subsanación sea necesario incluir documentación adicional, el auditor deberá disponer de políticas y procedimientos que permitan generar a partir del archivo compilado, un archivo complementario en el que deberá quedar documentado quien autoriza el cambio en el archivo complementario respecto al compilado, los motivos y fecha del cambio y la documentación modificada con el objeto de que cualquier tercero pueda realizar un adecuado seguimiento de las modificaciones.

Artículo 70. Registro de infracciones.

En el registro de infracciones al que se refiere el artículo 29.3 a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se incluirán, al menos, las infracciones graves o muy graves declaradas mediante resolución firme en vía administrativa por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Artículo 71. Registro de entidades auditadas.

En relación con el registro de entidades auditadas al que se refiere el artículo 29.3 c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en aquellos casos en los que se audite a un grupo y a entidades que pertenecen al mismo, la información deberá indicar expresamente las entidades auditadas que forman parte del grupo.



CAPÍTULO V

Deberes de custodia y secreto

Artículo 72. Deber de conservación y custodia.

(...)

2. Durante los plazos de conservación y custodia los auditores de cuentas serán responsables de adoptar las medidas necesarias para la salvaguarda y conservación de la documentación, información, archivos y registros. Para ello, los auditores de cuentas deberán disponer de sistemas informáticos que cuenten con controles, que aseguren la custodia, integridad y recuperación de la información, que permitan emplear la diligencia debida que sea necesaria para reducir el riesgo de deterioro o pérdida, garantizar la accesibilidad y autorización restringida para su acceso, debiendo permitir una identificación única del archivo generado compilado y de la fecha de la compilación. Estos controles serán implementados eficazmente para que no sea posible la modificación de los archivos de cada trabajo de auditoría una vez transcurrido el plazo máximo de compilación, para que quede constancia de las acciones realizadas sobre dichos archivos y se reduzca el riesgo de deterioro o pérdida.

A estos efectos, deberán realizarse de forma rutinaria copias de seguridad en formato informático en el momento de su creación, cuando se produzcan modificaciones y, en caso de no haberlas, al menos, una vez al año.

Sección 4.ª Organización interna y del trabajo en relación con auditorías de entidades de interés público

Artículo 87. Estructura organizativa.

1. A efectos de lo establecido en el artículo 45 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el auditor de cuentas que realice trabajos de auditoría de cuentas de entidades de interés público, deberá disponer de una estructura organizativa y una dimensión adecuadas a la cantidad y complejidad de los trabajos de auditoría que realice de este tipo de entidades, atendiendo a la magnitud y naturaleza de las entidades auditadas.

2. En relación con cada trabajo de auditoría de las cuentas anuales de una entidad de interés público, adicionalmente a lo establecido en el artículo 42 de dicha ley, el auditor de cuentas deberá contar con mecanismos internos de control que garanticen que dispone, o tiene a su disposición, al menos, lo siguiente:

a) Auditores principales responsables con experiencia en auditoría de entidades de interés público por haber participado como miembros del equipo de auditoría con capacidad para influir en el resultado final del trabajo de auditoría de cuentas, teniendo en cuenta la complejidad del trabajo de auditoría, la magnitud y naturaleza de la entidad y un amplio conocimiento de la actividad en la que opera la entidad.

b) Especialistas o departamentos técnicos que puedan prestar asesoramiento en materia de contabilidad y auditoría de cuentas, con capacidad, oportunidad y eficacia, para la realización de dicho trabajo.

c) Especialistas en distintos campos que sean relevantes para la información económica-financiera de las entidades objeto de dicho trabajo, de acuerdo con la actividad de la entidad auditada, integrados dentro del equipo de auditoría, para dar respuesta apropiada y oportuna a las cuestiones que surjan como consecuencia de la revisión o supervisión de dicho trabajo.

d) Revisor o revisores de control de calidad con, al menos, el mismo nivel de conocimientos y experiencia que fueran necesarios para actuar como un auditor principal responsable designado para firmar el informe de auditoría a que se refiere el apartado a).

3. En el caso de actuación conjunta de auditoría, se exigirá antes de la aceptación del trabajo el cumplimiento de estos requisitos, al menos, a uno de los auditores designados conjuntamente.



4. Cualquier modificación que afecte a las condiciones establecidas en este artículo para ser auditor de entidades de interés público deberá ser comunicada al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el plazo de quince días hábiles desde que se haya producido.