

## **PLAN DE CONTROL DE LA ACTIVIDAD PARA 2015 Y EJECUCIÓN DEL PLAN 2014**

### **I. INTRODUCCIÓN**

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), tal y como establece el artículo 29 Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) es un Organismo Autónomo de carácter administrativo, adscrito al Ministerio de Economía y Competitividad.

Los órganos rectores del ICAC, a tenor del apartado 2 del citado precepto, son: La

Presidenta, el Comité de Auditoría de Cuentas y el Consejo de Contabilidad.

El Comité de Auditoría de Cuentas es un órgano de asesoramiento presidido por la Presidenta del ICAC. Corresponde a este Comité, en el ejercicio de sus funciones de asesoramiento, las facultades de estudio, informe y propuesta en relación con las materias incluidas en el ámbito de funciones propias del Instituto.

De acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, a la Subdirección General de Control Técnico le compete el ejercicio de las facultades que el TRLAC otorga al ICAC en materia de control técnico, concretadas en las siguientes:

- Proponer las auditorías de cuentas que deban ser revisadas por el ICAC porque el superior interés público lo exija.
- Realizar los trabajos de revisión que se consideren necesarios para el control técnico, directamente o en colaboración con las propias Corporaciones.
- La elaboración de los informes de control técnico con especial referencia, en su caso, de las circunstancias que signifiquen incumplimiento de la Ley de Auditoría de Cuentas o de las normas técnicas de auditoría de cuentas.

Asimismo, el artículo 28 del TRLAC establece como control de la actividad de auditoría de cuentas, además del control técnico (o investigaciones), el control de calidad (o inspecciones).

Este informe se emite en cumplimiento de lo dispuesto en la disposición adicional quinta del TRLAC, relativa a transparencia y publicidad, el cual requiere lo siguiente:

*«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 actuación realizados por el Instituto, una memoria de actividades y los resultados generales y conclusiones alcanzadas del sistema de control de calidad.»*

### **II. OBJETO Y MARCO REGULATORIO DEL CONTROL DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORIA DE CUENTAS**

El artículo 27 del TRLAC atribuye al ICAC la capacidad de regir el sistema de supervisión pública, incluyendo como parte del mismo el control de la actividad de auditoría de cuentas, el cual está regulado en el 28 de TRLAC y en los artículos 61 a 77 del RAC. En dicha regulación se recogen los dos componentes fundamentales del control de la actividad:

- El control técnico o investigación.
- El control de calidad o inspección.

El RAC establece una serie de criterios comunes para ambas formas de control de la actividad y una regulación específica atendiendo a sus diferencias. En dicho articulado se abordan aspectos derivados del planteamiento, ejecución y emisión de informes de control de la actividad, así como el proceso de formulación y seguimiento de requerimientos de mejora derivados del control de calidad o inspección.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 28.1 del TRLAC, el control técnico consiste 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 el resto de la normativa que regula la actividad de auditoría de cuentas. Las actuaciones de control de técnico siempre se realizan de oficio y se inician cuando, una vez analizada información obtenida de diversas fuentes, se concluye que existen indicios de la existencia de una posible infracción no prescrita.

Asimismo, de acuerdo con lo establecido en dicho artículo, el control de calidad consiste en la inspección o revisión periódica de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, y tiene como objetivo mejorar la calidad de los trabajos de auditoría, principalmente mediante la formulación de requerimientos de mejora, comprendiendo, al menos, la verificación del sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría, la revisión de los procedimientos documentados en los archivos de auditoría, con la finalidad de comprobar la eficiencia de dicho sistema de control. A estos efectos, en las actuaciones de control de calidad realizadas por el ICAC se inspecciona el cumplimiento por los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de lo dispuesto en la Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, cuyo objetivo es que las firmas de auditoría establezcan y mantengan de un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que, por un aparte, las firmas y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables; y los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias. Como resultado de estas actuaciones, y de conformidad con lo previsto en el art. 76 del RAC, en los informes de control de calidad, entre otros aspectos, se detallan las deficiencias detectadas y los requerimientos de mejora realizados, dándose un plazo de implementación de las mejoras que sean necesarias a efectos de que, a partir de ese plazo máximo de implementación, dichas deficiencias no vuelvan a repetirse.

Por otra parte, el art. 27 del TRLAC, la disposición adicional tercera del TRLAC y el art.74 del RAC sujetan al requisito de independencia tanto del sistema de control de calidad externo como del de la ejecución de las inspecciones.

Por otra parte dicha disposición adicional se desarrolla por el artículo 64 y en la disposición adicional séptima de RAC, que prevén la publicación de un plan de control de la actividad y su encuadramiento en la memoria de actividades del ICAC, respectivamente.

### III. ÁMBITO Y ALCANCE

#### Auditores y entidades auditadas

El número de auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores (ROAC) a 31/12/2014 como auditores de cuentas ejercientes a título individual y sociedades de auditoría de cuentas asciende a 3.886, con el siguiente detalle:

| CONCEPTO   | NUMERO       |
|--|--------------|
| Auditores de cuentas ejercientes a título individual | 2.482        |
| Sociedades de auditoría de cuentas                   | 1.404        |
| <b>Total</b>   | <b>3.886</b> |

De acuerdo con las declaraciones correspondientes al periodo de 01/10/2013 al 30/09/2014, presentadas por los auditores, el número de auditores que declaran facturación por trabajos de auditoría de cuentas y el número de horas presenta el siguiente detalle:

| Concepto   | Auditores de cuentas ejercientes a título individual | Sociedades de auditoría | Total                    |
|--|--|-------------------------|--------------------------|
| Nº auditores que declaran facturación por trabajos de auditoría de cuentas | 1.162 <sup>1</sup>                                   | 1.261 <sup>1</sup>      | <b>2.423<sup>1</sup></b> |
| Nº de horas facturadas declaradas  | 605.148  | 8.861.874               | <b>9.467.022</b>         |

### Regulación del plan anual de control de la actividad de auditoría de cuentas

El art. 64 del RAC, desarrolla los criterios para la elaboración anual de un plan de control de la actividad de auditoría de cuentas, de acuerdo con los medios técnicos y humanos disponibles, y en función de los siguientes criterios:

- (a) Resultados u otra información que resulte de las actuaciones de control de calidad.
- (b) Datos objetivos que resulten de la información suministrada al ICAC por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.
- (c) Datos obtenidos a través de denuncias o de cualquier otro tipo de información que pueda conocer el Instituto, incluidas las procedentes de las Corporaciones y de otros organismos o instituciones públicas.

En relación con el apartado a) hay que tener en cuenta los objetivos y el proceso de ejecución del control de calidad regulado en los arts. 73 a 77 del RAC. En este sentido, todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deben ser sometidos a actuaciones de control de calidad: en el caso de los auditores de entidades consideradas, a efectos de lo dispuesto en el art.2.5 del TRLAC y del art.15 del RAC, como EIP, al menos cada tres años; y en el caso del resto de los auditores, al menos, cada seis años. Como resultado de las actuaciones de control de calidad pueden ponerse de manifiesto indicios de posible incumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas que pudiera suponer una infracción no prescrita y que precisara del inicio de un control técnico por ser necesarias actuaciones adicionales a la revisión de los papeles de trabajo realizada en el transcurso del control de calidad a efectos de poder concluir sobre la existencia de indicios de incumplimiento de la citada normativa que pudiera constituir una infracción no prescrita.

Por lo que se refiere al apartado b) en el plan se considera la información remitida por los auditores, de conformidad con lo dispuesto en el art. 79 del RAC y las Resoluciones de la Presidencia del ICAC que desarrollan la información periódica requerida, analizándose, en la práctica, determinados indicadores de posibles inconsistencias que pudieran representar un riesgo de posibles deficiencias.

En el tratamiento de la información obtenida de acuerdo con el apartado c) se tiene en consideración lo indicado en el art. 78 de dicho texto reglamentario, en relación con la denuncia pública.

El objetivo de las actuaciones de control de calidad (o inspecciones) es el de mejorar la calidad de los trabajos de auditoría, principalmente, mediante la formulación de requerimientos de mejora, siendo el alcance de estas actuaciones, al menos, la verificación de la implementación de un sistema de control de calidad interno de los auditores, adecuado, así como, la revisión y verificación, en su caso, del informe de transparencia que, de conformidad con lo dispuesto en el

---

(1) Difiere de lo publicado en el BOICAC nº 100 correspondiente a diciembre de 2014 como consecuencia de declaraciones adicionales presentadas por los auditores entre la fecha de publicación del BOICAC nº 100 y ésta.

art. 26 del TRLAC y el art. 60 del RAC, han de publicar, con periodicidad anual, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría que auditen EIP.

El control de calidad o inspección contempla la revisión de los sistemas de control de calidad interno establecidos por los auditores y se materializa mediante procedimientos tendentes a verificar que los citados sistemas cumplen los objetivos previstos en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, teniendo principalmente presente las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, recogida en la Resolución de 26 de octubre de 2011 del ICAC, por la que se publica la Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, así como las normas de auditoría y de ética, en los términos definidos en el art.6 del TRLAC.

Por otra parte y de acuerdo con lo dispuesto en el art. 75.2 del RAC, el alcance del control de calidad puede ser general o parcial, entendiéndose por este último aquél en que se examinan determinadas políticas o procedimientos del sistema de control de calidad interno de los auditores, aspectos concretos de dicho sistema o se otorga una menor extensión a los procedimientos de inspección.

A su vez, el art. 76 del RAC contempla la emisión de un informe, considerando el alcance y la extensión de las actuaciones de control de calidad realizadas, que contendrá, al menos, la descripción de las verificaciones y revisiones realizadas, las conclusiones generales alcanzadas, resaltando, en su caso, las deficiencias detectadas en el sistema de control de calidad interno del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, y si procediera los requerimientos de mejora, respecto de los que el seguimiento de su efectiva implementación por los auditores se realizará de acuerdo con lo establecido en el art. 77 de dicho texto reglamentario.

A tenor de lo previsto en el artículo 74 del RAC los controles de calidad o inspecciones deberán realizarse al menos cada seis años. No obstante este período será de tres años para los auditores de cuentas o sociedades de auditoría que realicen auditorías legales de las entidades de interés público. Por otra parte de acuerdo con la disposición transitoria quinta, el inicio de los citados periodos se produjo en el año natural siguiente al que entre en vigor el RAC, es decir, el 1 de enero de 2012.

El plan de control para el ejercicio 2014 ha sido aprobado por la Presidencia del ICAC, previo informe del Comité de Auditoría de Cuentas, con fecha 15 de julio de 2014.

#### **IV. EJECUCIÓN DEL PLAN DE CONTROL DE LA ACTIVIDAD (PCA) CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO 2014**

El PCA 2014 se estructuraba en dos tipos de actuaciones de control:

##### **1. Actuaciones de control técnico o investigación**

Durante el ejercicio 2014 se han realizado 196 actuaciones de control técnico de trabajos de auditoría de cuentas las mismas que las previstas para 2014, realizadas directamente por el ICAC.

De las mencionadas actuaciones de control técnico finalizadas en 2014, el 61%, aproximadamente, se corresponden con actuaciones dirigidas a la vigilancia del cumplimiento de lo establecido en el art. 19 del TRLAC sobre **rotación** de los auditores de cuentas firmantes de informes de auditoría correspondientes de cuentas anuales de EIP o de sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 50.000.000 de euros, una vez transcurridos siete años desde el contrato inicial.

De estas actuaciones, el 87%, aproximadamente, han tenido como resultado el archivo, por no apreciarse indicio de la comisión de infracción. La razón principal de dichos archivos fueron declaraciones erróneas por parte de los auditores.

En el 13%, aproximadamente, de los controles técnicos referidos a la comprobación de la observancia de dicho requisito se apreciaron indicios de incumplimiento del deber de rotación.

De las citadas actuaciones de control técnico realizadas, un 33%, vinieron motivadas por **denuncias** recibidas, de las que, a su vez, una vez analizadas, se archivaron el 69% por no apreciarse la existencia de indicios de posible incumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. Asimismo, de los casos en los que, tras su análisis se apreciaron posibles indicios de incumplimientos, se realizaron requerimientos a los auditores de documentación e información: en el 100% de estos casos, se apreciaron indicios de incumplimientos de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, en relación, principalmente con el incumplimiento de normas de auditoría que pudieran tener un efecto significativo sobre el resultado del trabajo de auditoría y, por consiguiente, en el informe de auditoría.

De todo ello se deduce que en el 31%, de las actuaciones realizadas, en relación con las denuncias recibidas, motivaron la apreciación de indicios de infracciones de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Asimismo, del total de las actuaciones de control técnico finalizadas en 2014, un 2% (4 actuaciones) de las **actuaciones** vinieron **motivadas por controles de calidad ejecutados** por el ICAC indirectamente, **a través de convenios suscritos con las Corporaciones** representativas de los auditores de cuentas, en las que se pusieron de manifiesto indicios de posibles incumplimientos de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En el 100% de dichos controles técnicos se apreciaron indicios de comisión de infracciones, motivado, principalmente por el incumplimiento de normas de auditoría que pudieran tener un efecto significativo sobre el resultado del trabajo de auditoría y, por consiguiente, en el informe de auditoría.

Adicionalmente, durante 2014 se finalizaron 7 actuaciones de control técnico (un 3%) seleccionadas por riesgo de la entidad auditada y del sector, o por inconsistencias derivadas del contraste de distinta información, incluidas las declaraciones de los auditores.

## 2. Actuaciones de control de calidad o inspección

### 2.1. Controles de calidad realizados directamente por el ICAC

a) Durante el ejercicio 2014 el ICAC finalizó 105 actuaciones de control de calidad (un 8% más de las actuaciones realizadas en 2013 y un 1% más de lo previsto para 2014) relativas a 94 auditores.

De dichas actuaciones, 12 informes definitivos de inspección corresponden a **auditores de mediana y pequeña dimensión que auditan EIP**, refiriéndose la evaluación de sus sistemas de control de calidad a 2012 y limitándose el alcance de dichas inspecciones al examen del sistema de control de calidad interno teórico, sobre la base de la documentación aportado por los citados auditores.

En dichos informes el ICAC ha emitido requerimientos de mejora de diseño de los sistemas de control de calidad internos en relación con todos los elementos de dicho sistema establecidos en la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría publicada por Resolución de la Presidencia del ICAC de 26 de octubre de 2011, con la finalidad de incidir en aquellos aspectos que pueden contribuir a la mejora de diseño teórico de dichos sistemas. Adicionalmente, en relación con 3 de estas actuaciones se pusieron de manifiesto indicios de infracción, principalmente, debido a la falta de inclusión en las declaraciones presentadas al ICAC de las entidades de la red de los auditores.

b) Por lo que se refiere a las **actuaciones conjuntas realizadas por el ICAC y PCAOB<sup>2</sup>**, en 2014 se finalizaron dos inspecciones iniciadas en 2012 y 2013, referidas a los ejercicios 2011/2012 y 2012/2013, respectivamente, equivalentes a 11 actuaciones.

El objeto de estas inspecciones fue la realización del seguimiento de los requerimientos de mejora realizados por el ICAC en las inspecciones finalizadas en 2011 y 2012 de dos firmas de auditoría, así como la revisión del elemento de ética e

---

(2) Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), el supervisor de auditoría de los Estados Unidos, de conformidad con la Ley Sarbanes-Oxley de 2002.

independencia del sistema de control de calidad interno de estas firmas, el cual no fue objeto de revisión en las actuaciones de control de calidad anteriores.

En estas inspecciones se revisaron determinadas áreas de auditoría correspondientes a nueve trabajos de auditoría de cuentas, entre los que se encuentran trabajos de auditoría de siete entidades de interés público. Como consecuencia de dichas inspecciones, en algunos de los trabajos de auditoría objeto de revisión, se apreciaron indicios de posible infracción, por incumplimiento de normas de auditoría que pudieran tener un efecto significativo sobre el resultado del trabajo de auditoría y, por consiguiente, en el informe de auditoría o en relación con el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 12 del TRLAC y 44 y 45 del RAC, en relación con la documentación en los papeles del trabajo del análisis servicios distintos a los de auditoría de cuentas de los que se deriven amenazas a la independencia, atendiendo a su naturaleza real y al riesgo asociado a cada una de ellas, de la evaluación de su importancia, por separado y en conjunto, y la adopción de medidas de salvaguarda, incluyendo la justificación y las conclusiones sobre la importancia de las amenazas.

Asimismo, en 2014 se inició una tercera inspección conjunta.

Los aspectos más relevantes en los que se han puesto de manifiesto deficiencias relativas al sistema de control de calidad interno de las firmas objeto de control del calidad señalado en los apartados a) y b) citados, son los siguientes:

### **Revisión de políticas y procedimientos de firma**

#### **• Liderazgo de la calidad:**

- Asunción de la responsabilidad última del sistema por el Presidente ejecutivo o el Consejo Directivo de los socios y nombramiento formal de las personas responsables del funcionamiento de los distintos elementos del sistema de control de calidad.
- Cumplimiento de la normativa relativa al desglose de la red en el informe de transparencia y en las declaraciones al ICAC.
- Diferenciación de las responsabilidades de implementación general del sistema de control de calidad respecto de las de seguimiento, de forma que se asegure la experiencia y autoridad suficientes y adecuadas de los responsables del seguimiento para el firma y el seguimiento se ejerza de forma efectiva, objetiva y autónoma, con una adecuada segregación de funciones respecto de los restantes elementos del sistema de control de actividad y respecto de las restantes actividades de la firma objeto de seguimiento.

#### **Ética e independencia:**

- Definición de políticas y procedimientos/adaptación de las políticas globales de la red, a los requerimientos de independencia establecidos en el TRLAC y RAC.
- Documentación adecuada y suficiente de la evaluación realizada de servicios distintos de auditoría de cuentas, a efectos de determinar si constituyen una amenaza a la independencia, su importancia y las salvaguardas necesarias o, en su caso, la necesidad de renunciar al encargo.
- Suficiencia de los controles de firma preventivos.

#### **• Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y encargos:**

- Definición de los criterios de competencia, experiencia, especialización, capacidad y disponibilidad de tiempo suficiente, para la asignación de equipos a los encargos de auditoría de cuentas de la firma.

- Inclusión en la documentación soporte del proceso de aceptación/continuidad de información suficiente y adecuada que justifique las evaluaciones realizadas y las conclusiones alcanzadas.
- Definición de factores adecuados para la evaluación del riesgo cliente/encargo.
- Definición de criterios de ponderación en la calificación final del riesgo del cliente/encargo, de los factores de riesgo profesional y riesgo cliente definidos.
- En los casos en los que en un mismo proceso de continuidad se agrupen varios encargos de auditoría de cuentas de un cliente, justificación de que dichos encargos presentan los mismos riesgos.
- Aseguramiento de que no se suscriban cartas de encargo en tanto no haya finalizado el proceso de aceptación/continuidad

- **Recursos humanos:**

- Definición de criterios de selección de personal que aseguren su integridad y su competencia.
- Definición de planes de formación adecuados para cada nivel profesional del personal y a la especialización sectorial de los encargos de auditoría de la firma.
- Definición de los indicadores de calidad para la evaluación del desempeño del personal y/o de los criterios, factores y el baremo que determinan las retribuciones, de forma que sea trazable el peso que, en comparación con el resto de objetivos, la calidad en el desempeño en encargos de auditoría tiene en las retribuciones totales.
- Definición del proceso y requisitos de calidad para la promoción a socios.

- **Realización de encargos:**

- Consultas:
  - Establecimiento de un proceso eficaz de consultas.
- Revisión del encargo:
  - Documentación del alcance concreto de la revisión realizada y del fundamento de las conclusiones alcanzadas; eficacia de la revisión.
- Revisión del control de calidad del encargo:
  - Definición de criterios de elegibilidad de los revisores, teniendo en cuenta criterios de objetividad, cualificación, experiencia y la autoridad adecuados.
  - Definición de los criterios de riesgo para la realización de revisiones de control de calidad.
  - Realización de la revisión en las etapas adecuadas del trabajo de auditoría.
  - Identificación de los papeles de concretos formulados por el equipo del encargo que han sido objeto de revisión de control de calidad; documentación de la evaluación realizada y del fundamento de las conclusiones alcanzadas; eficacia de la revisión de control de calidad.
- **Seguimiento:**
  - Definición adecuada del perfil de los inspectores de encargos de auditoría, así como de los de políticas y procedimientos de firma, que asegure su competencia y objetividad.

- Evaluación de los elementos del sistema, al menos, una vez al año.
- Identificación de los papeles de trabajo y los juicios significativos concretos formulados por el equipo del encargo que han sido evaluados; documentación de la evaluación realizada y del fundamento de las conclusiones alcanzadas; eficacia de la supervisión.
- Comunicación anual de los resultados del seguimiento.
- Definición del tratamiento adecuado de las quejas y denuncias relativas al incumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

## **Revisión de los procedimientos documentados en los archivos de auditoría.**

### **• Independencia.**

- Documentación de la evaluación de los servicios distintos de los de auditoría, a efectos de determinar si constituyen amenazas a la independencia, su significatividad y las salvaguardas necesarias.
- Documentación de la evaluación de la independencia de los auditores de los componentes que participan en el trabajo de auditoría del grupo

### **• Identificación y valoración de riesgos:**

- Criterios y consideraciones realizadas para evaluación del riesgo inherente y el riesgo de control.

### **• Utilización del trabajo de los auditores internos en la evaluación del riesgo de control y en la realización de pruebas de controles :**

- Evaluación de su competencia y metodología.
- Evidencia de la participación de los auditores externos en la planificación.
- Revisión del trabajo realizado por auditoría interna.

### **• Muestreo**

- Justificación /documentación de la metodología de muestreo utilizada y de su aplicación a la población.
- Conciliación de los ficheros proporcionados por la entidad sobre la población con las aplicaciones informáticas de la entidad.

### **• Pruebas sustantivas analíticas:**

- Evaluación de la fiabilidad de los datos no financieros.
- Establecimiento de expectativas razonables.
- Definición de umbrales de desviaciones e investigación de las diferencias que excedan de dichos umbrales.



• **Estimaciones contables:**

- Adecuación y suficiencia de la información en memoria para la comprensión de las estimaciones contables con incertidumbre en la estimación.
- Conocimiento de los controles de la entidad auditada.
- Evaluación de la razonabilidad de las hipótesis.

c) Asimismo, en 2014 el ICAC emitió 82 informes de inspección definitivos correspondientes a auditores de EIP, dos de los cuales fueron objeto del control de calidad señalado anteriormente, con alcance limitado, por una parte, a la comprobación de la obligación de publicar el **informe anual de transparencia** en la página de internet de los auditores y, por otra parte, a la comprobación de que la estructura general del citado informe se adecúe a los previsto en el artículo 26 del TRLAC.

Se han emitido requerimientos de mejora en relación con 35 auditores de cuentas y sociedades de auditoría, principalmente, relativas a los siguientes aspectos:

| CONCEPTO  | Nº DE AUDITORES |
|---|-----------------|
| Mantenimiento del informe de transparencia disponible en la página de internet del auditor durante dos años   | 11              |
| Identificación del responsable de la estructura organizativa encargada de la aplicación del sistema de control de calidad interno, la metodología aplicada y su alcance | 10              |
| Información sobre las actividades y cursos de formación continuada realizados en el último ejercicio  | 11              |
| Bases de retribución de los socios  | 9               |
| Indicación del porcentaje de capital social de las sociedades de auditoría que corresponde a los socios auditores y a los no auditores                                  | 4               |
| Mención a las revisiones internas realizadas, de cumplimiento del deber de independencia  | 1               |
| Otras   | 13              |

En dos de los casos con deficiencias, los auditores no publicaban un informe anual de transparencia individualizado, independiente de la red a la que pertenecieran.

Asimismo, en seis de los casos con deficiencias, se apreció la existencia de indicios de infracción por no tener disponible en sus páginas de internet el informe de transparencia.

## **2.2. Controles de calidad de seguimiento de requerimientos de mejora, ejecutados a través de Convenios suscritos con las Corporaciones representativas de auditores de cuentas**

Con fecha 22/05/2014, el ICAC y las Corporaciones representativas de los auditores (ICJCE y REA+REGA CGE) suscribieron sendos convenios al objeto de realizar el seguimiento del cumplimiento de los requerimientos de mejora resultantes de los controles de calidad efectuados como consecuencia de la ejecución de los Convenios firmados el 22/07/2010 y el 12/04/2011.

En 2014 se finalizó la supervisión de 118 actuaciones de supervisión, relativas a 49 auditores de cuentas y sociedades de auditoría (auditores), en virtud de los convenios para el control de calidad suscritos con las Corporaciones, lo que representa un 33% menos de los auditores previstos y un 46% menos de las actuaciones previstas para 2014. Dos de

Los 49 auditores citados, no han atendido reiterados requerimientos de información realizados a efectos de realizar la comprobación de la implementación de los requerimientos de mejora, por lo que se han apreciado indicios de infracción muy grave por negativa o resistencia a las competencias de control del ICAC.

El motivo de la desviación en el número de auditores objeto de seguimiento, cuya revisión realizada por los revisores contratados por la Corporaciones ha sido supervisada por el ICAC, se corresponde con un mayor número de horas reales de supervisión, en comparación con las estimadas. Adicionalmente, la desviación en el número de actuaciones se debe a que en la estimación de las actuaciones, para cada auditor, se tuvo en cuenta una actuación por la revisión de políticas y procedimientos de firma y dos actuaciones por la revisión de la metodología aplicada en la realización de dos encargos de auditoría y, sin embargo, en el alcance de los seguimiento de 14 auditores no se incluyó revisión de la citada metodología al no tener dichos auditores requerimientos de mejora al respecto o no haber sido posible la revisión por el motivo indicado en el párrafo anterior.

Por lo que se refiere a los trabajos de auditoría revisados, para aquellos auditores con requerimientos relativos a metodología aplicada a la realización de encargos de auditoría, se seleccionaron dos trabajos de cada auditor, o un trabajo en el caso en el que el auditor hubiera declarado la realización desolo un trabajo de auditoría, revisando las áreas en las que existían requerimientos de mejora en la revisión inicial realizada en el marco de los Convenios de 2010 y 2011.

Se estima que durante el ejercicio 2015 se emitan los informes de seguimiento correspondientes a los Convenios de Seguimiento, tanto en relación con las 118 actuaciones de supervisión finalizadas en 2014, relativas a 49 auditores de cuentas y sociedades de auditoría citados, como en relación con las restantes actuaciones de supervisión.

### **3. Conclusión**

Considerando los datos anteriores, se puede concluir que durante el ejercicio 2014 el número de actuaciones realizadas directamente por el ICAC ha aumentado con respecto al ejercicio 2013 en 71 actuaciones, lo que supone un 31% más que las realizadas en el ejercicio anterior. A este respecto, las actuaciones de control técnico han supuesto un 47% más que el ejercicio anterior debido, principalmente, al aumento de actuaciones dirigidas a la comprobación de la rotación exigida en el art. 19 del TRLAC y al aumento del número de denuncias analizadas por el ICAC.

Por lo que se refiere a las actuaciones de control de calidad realizadas directamente por el ICAC, en 2014 han aumentado un 8% respecto a las realizadas en 2013, debido, principalmente, al aumento de actuaciones sobre el informe anual de transparencia de las firmas de auditoría y a la finalización de las actuaciones señaladas en la letra b) del epígrafe 2.1 del apartado anterior.

Por lo que se refiere a las actuaciones de control de calidad realizadas a través de Convenio de colaboración con las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, el número de actuaciones supervisadas por el ICAC en 2014 ha disminuido, respecto de 2014, en un 50% debido, fundamentalmente, al aumento de las horas del ICAC destinadas a la supervisión de dichos controles de calidad, lo que ha retrasado hasta el primer semestre de 2015 la finalización de dicha supervisión. No se prevé la suscripción de ningún convenio con las citadas Corporaciones en 2015.

En cuanto a las conclusiones del resultado de las inspecciones realizadas directamente por el ICAC, se han puesto de manifiesto deficiencias en relación con la mayoría de los elementos del sistema de control de calidad interno de las firmas y, especialmente, en relación con los requerimientos de ética, asignación de equipos, evaluación del desempeño y remuneraciones, así como en relación con la realización de los encargos y el seguimiento. Las áreas de auditoría en las que se han detectado deficiencias en la revisión de encargos realizada, son, principalmente, identificación y valoración de riesgos, ingresos y fondo de comercio y, en concreto, las principales deficiencias afectan a las pruebas sustantivas analíticas, a la evaluación de la razonabilidad de las hipótesis y a la suficiencia y adecuación de la información incluida en la memoria en relación con las estimaciones contables.

Las mejoras necesarias a realizar requieren de un previo y profundo análisis, por las firmas de auditoría, de las causas que han motivado dichas deficiencias, a efectos de poder diseñar acciones efectivas para prevenir su repetición en el futuro.

En los informes de control de calidad se ha requerido a las firmas que implementen medidas eficaces para evitar que las deficiencias detectadas se vuelvan a repetir, ya que se considera necesario el fortalecimiento general del sistema de control de calidad interno de las firmas para implementar adecuadamente la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría publicada por Resolución del ICAC de 26/10/2011 y conseguir su objetivo, que es el que las firmas de auditoría establezcan y mantengan un sistema de control de calidad que les proporcione una seguridad razonable de que las firmas y su personal cumplen la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuenta y las normas profesionales que les sean de aplicación, así como de que emiten informes de auditoría de cuentas adecuados a las circunstancias.

## **V. PREVISIONES DEL PCA PARA EL EJERCICIO 2015**

### **A) Planteamiento**

#### **1. Actuaciones de control técnico o investigaciones**

Se plantea un plan de actuación de control técnico a tenor de lo establecido en el RAC, basado en los siguientes puntos:

- Informaciones provenientes de terceros o de los registros públicos.
- Peticiones razonadas de otros órganos de la Administración Pública o supervisores de entidades.
- Los que se pudieran derivar, en su caso, de la supervisión de los controles de calidad efectuados en virtud del convenio firmado con las Corporaciones.
- Parámetros de riesgo: falta de información al ROAC, análisis de coherencia de la información declarada entre sí y con otras fuentes, factores de riesgo de la entidad auditada y/o del sector, etc.

En el planteamiento y desarrollo de los criterios indicados al inicio de este apartado es preciso recordar que, en aras a criterios de eficacia y eficiencia de la asignación de los recursos, y, en particular, con respecto a lo establecido en el art. 78 del RAC, se considera como unidad de revisión el auditor, y no la entidad auditada, siendo el objetivo global del control la mejora de los trabajos de auditoría en su conjunto.

Por otra parte, el alcance de los controles de actividad, se establecen de acuerdo con lo previsto en el art. 63. 2 del RAC y en particular lo establecido en el art. 70 de dicho texto reglamentario por lo que al control técnico se refieren. Es por esto por lo que el alcance del control técnico o investigación puede extenderse a un trabajo concreto del auditor a una parte del mismo o incluso a un aspecto concreto en relación con dicho trabajo.

Para el ejercicio 2015 se prevé una disminución de las actuaciones de control técnico de un 55%, motivado, fundamentalmente por la disminución de la revisión selectiva en dicho ejercicio de la obligación de rotación establecida en el art. 19 del TRLAC.

#### **2. Actuaciones de control de calidad o inspecciones.**

La evaluación de los sistemas de control de calidad interno de los auditores, debe incluir, con el alcance que se determine en cada caso, la evaluación de las políticas y los procedimientos de control de calidad interno y su aplicación a trabajos de auditoría de cuentas concretos o a partes de estos.

De conformidad con lo establecido en el artículo 74 del RAC, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deben ser inspeccionados periódicamente: en el caso de que realicen trabajos de auditoría a entidades consideradas de interés público, al menos una vez cada tres años; y en el caso de que realicen trabajos de auditoría a entidades no con-

sideradas de interés público, al menos, una vez cada seis años. La citada periodicidad comenzó a contarse desde el inicio del año siguiente al de entrada en vigor del RAC, es decir, desde el 01/01/2012.

La necesidad de incrementar las inspecciones, por lo que se refiere al número de auditores objeto de actuación y el alcance de las inspecciones, incluido el número de los trabajos y las áreas objeto de evaluación, se considera un factor clave en la mejora de los sistemas de control de calidad interno de los auditores. Sin embargo, estas actuaciones dependen de los medios humanos y técnicos disponibles, tal y como está previsto en el art. 64.1 del RAC.

Si bien, el alcance necesario de las inspecciones de control de calidad de revisión de diseño y la implementación de las políticas y los procedimientos necesarios para proporcionar a los auditores una seguridad razonable del cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y de la emisión de informes de auditoría de cuentas adecuados a las circunstancias de acuerdo con lo establecido en el artículo 28.1 del TRLAC es: «(...) *al menos, la verificación del sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría, la revisión de los procedimientos documentados en los archivos de auditoría, con la finalidad de comprobar la eficiencia de dicho sistema de control*», considerando los empleados públicos disponibles para la realización de inspecciones de control de calidad en 2015 las actuaciones serán similares a las actuaciones directas del ICAC realizadas en 2014.

El ICAC, tiene previsto realizar, en función de la disponibilidad de sus recursos para 2015, una actividad superior en un 100% a la prevista para 2014, para la finalización de la supervisión de las revisiones de control de calidad de los Convenios de colaboración suscritos en 2014 con las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas. Las actuaciones del ICAC abarcan la revisión de una parte o de la totalidad del control calidad de la firma, incluyendo, en su caso, la revisión de los procedimientos documentados en los archivos de auditoría de uno o varios trabajos de auditoría de cuentas, así como, la verificación de la existencia y contenido del Informe de Transparencia para el caso de los auditores que realizan auditorías en entidades de interés público.

## **B) Estimación de las actuaciones que habrán de ser realizadas en el ejercicio 2015**

### **1. Actuaciones de control técnico y de control de calidad a realizar directamente por el ICAC**

Considerando tanto el control técnico como el control de calidad, en principio, el número de actuaciones de control de la actividad que se estima realizar ascienden a 178, aproximadamente.

De estas actuaciones, el 49 % se corresponderán a actuaciones de control técnico o investigaciones, y el 51 % restante se centrarán en controles de calidad de auditores que auditan EIP: dos inspecciones conjuntas ICAC-PCAOB<sup>3</sup>, y una adicional realizada solo por el ICAC, todas ellas con un alcance amplio; aproximadamente, cuatro controles de calidad de auditores de tamaño mediano que auditan EIP, limitados a la evaluación del diseño teórico de las políticas y los procedimientos de los sistemas de control de calidad internos; y aproximadamente, setenta controles de calidad de limitados a aspectos muy concretos de transparencia.

En cuanto a las actuaciones de control de calidad, se aumenta limitadamente el número de actuaciones con alcance amplio, de acuerdo con las posibilidades de los recursos previstos para 2015.

El aumento de las actuaciones de control de calidad con alcances amplios, en el futuro, dependerá del incremento de los efectivos y recursos necesarios, destinados a la Subdirección General de Control Técnico.

Adicionalmente, a las actuaciones indicadas, y dirigido a todo el colectivo de auditores, se tiene como objetivo promover la cultura de la calidad como elemento imprescindible e insoslayable para conseguir afianzar la mejora de los trabajos de auditoría, mediante la información sobre el sistema de control de calidad e impulso de la formación para el

---

(3) Inspección realizada junto con el supervisor de los auditores de entidades cuyos títulos cotizan en los mercados de los Estados Unidos de América «Public Company Accounting Oversight Board», en virtud del acuerdo de cooperación suscrito el 16/07/2012.

conocimiento generalizado de éste. Por tanto, es objetivo de este Instituto en el plan de control de calidad de 2015 dedicar una especial atención a la promoción del establecimiento de los sistemas de control de calidad interno apropiados, requeridos por la Norma de Control de Calidad (NCCI) para todos los auditores.

Por otra parte, y como en ejercicios anteriores, es objetivo del ICAC prestar en 2015 la máxima dedicación posible a la coordinación con los supervisores de la UE (a través, fundamentalmente, del European Group of Audit Oversight Bodies (EAOB), European Audit Inspection Group (EAIG) y de sus subgrupos creados para las Big4 en los que participa el ICAC, así como de terceros países, a través, fundamentalmente del International Forum of Audit Regulators (IFIAR).

A este respecto, en el seno del EAIG se ha desarrollado una base de datos con las deficiencias detectadas por los supervisores europeos en las inspecciones de las seis mayores redes de firmas europeas de auditoría, con el objetivo de mantener un diálogo con dichas firmas para identificar las causas de dichas deficiencias e impulsar la mejora de sus sistemas de control interno y, por tanto, la calidad de los trabajos de auditoría de cuentas. Dicho diálogo se inició en 2014 con dos de dichas redes continuará en 2015 con otras dos de dichas redes.

## 2. Actuaciones de supervisión de controles de calidad

El número de actuaciones, como consecuencia de la supervisión de los controles de calidad a realizar en virtud de los convenios firmados con las Corporaciones el 22 de mayo de 2014, a auditores, se estima en 464 actuaciones, relativas a 183 auditores de cuentas y sociedades de auditoría (una actuación relativa a revisión de políticas y procedimientos y/o una o dos actuaciones, relativas a la revisión de trabajos de auditoría de cuentas dependiendo de si dichos auditores tuvieron requerimientos de mejora en relación con la realización de encargos y del números de encargos declarados en la última declaración disponible a la fecha de realización de la revisión). Los citados convenios suscritos tienen por objeto realizar el seguimiento del cumplimiento de los requerimientos de mejora resultantes de los controles de calidad efectuados como consecuencia de la ejecución de los Convenios firmados el 22/07/2010 y el 12/04/2011.

Con dichos convenios se sigue desarrollando el sistema de control de calidad que, junto con las actuaciones de control realizadas directamente por el ICAC, constituye un objetivo primordial del ICAC en la profundización de la mejora de un control de calidad interno de los auditores como elemento consustancial en el incremento de la calidad de los trabajos. La atención al refuerzo futuro de la supervisión de estos auditores revisados por las Corporaciones requiere incremento de los efectivos de la Subdirección General de Control Técnico, ya que de acuerdo con el artículo 27 del TRLAC, el ICAC es el último responsable de toda actividad de control y a tenor de lo establecido en el apartado 3 de la Disposición Adicional tercera, este mismo organismo ha de realizar la supervisión y dirección de los trabajos ejecutados por las Corporaciones.

## VI. RESUMEN DE LA EJECUCIÓN DEL PCA 2014 Y PREVISIONES PARA 2015

En resumen, las actuaciones realizadas en ejecución del PCA 2014 y las previstas para el ejercicio 2015, son las que se muestran en las siguientes tablas:

| ACTUACIONES DEL ICAC  | 2014       |            | 2015               |
|---|------------|------------|--------------------|
|   | Plan       | Real       | Plan               |
| Actuaciones directas de investigación e inspección                | 300        | 301        | 178 <sup>(1)</sup> |
| Actuaciones de supervisión de controles de calidad <sup>(2)</sup> | 219        | 118        | 464 <sup>(2)</sup> |
| <b>Total</b>  | <b>519</b> | <b>419</b> | <b>642</b>         |

- (1) El número de actuaciones, tanto directas como de supervisión, puede oscilar y se encuentra sujeto a la disponibilidad de medios técnicos y recursos de personal. Dentro de esta cifra se incluyen las previsiones de 87 controles técnicos y 91 actuaciones de controles de calidad, en los que se finalizará la inspección de tres sociedades de auditoría de gran tamaño, con un alcance amplio, equivalentes a 16 actuaciones, teniendo en cuenta que se estima la revisión de 13 trabajos de auditoría de cuentas, y el resto son actuaciones con alcance limitado bien a aspectos del informe anual de transparencia, o bien actuaciones limitadas a la evaluación del diseño teórico de las políticas y los procedimientos de control de calidad.
- (2) Estas inspecciones se realizarán sobre 183 auditores, teniendo estas actuaciones de revisión como alcance el seguimiento de requerimientos de mejora realizados en actuaciones de control de calidad de convenios firmados en 2010 y 2011 con las Corporaciones representativas de los auditores.

Las 118 actuaciones de supervisión realizadas en el 2014 corresponden a controles de calidad relativos a 49 auditores, ejecutados por los revisores contratados por las Corporaciones representativas de los auditores, en el marco del Convenio suscrito en 2014, y supervisados por el ICAC en 2014, previéndose la emisión de los correspondientes informes de seguimiento en 2015.

#### ACTUACIONES DE LAS CORPORACIONES

| Convenios ICAC - Corporación: | 2014       |            | 2015       |
|-------------------------------|------------|------------|------------|
|                               | Plan       | Real       | Plan       |
| • ICJCE                       | 90         | 43         | 174        |
| • REA+REGA CGE                | 129        | 75         | 290        |
| Total                         | <b>219</b> | <b>118</b> | <b>464</b> |

La desviación de la ejecución de 2014, respecto de lo previsto, se debe a un incremento de las horas reales de supervisión en relación con las estimadas.

La previsión para 2015, tiene en cuenta la estimación de la supervisión por el ICAC de las revisiones de control de calidad realizadas a 183 auditores, que computarían, a efectos de actuaciones, como 464 actuaciones, teniendo en cuenta la revisión de políticas y procedimientos y/o trabajos de auditoría.

El Convenio suscrito en 2014 con las Corporaciones, que ha supuesto actuaciones de inspección imputables a 2014 y supondrá actuaciones imputables a 2015, detallado por tipo de auditor, es el siguiente:

| Convenios ICAC - Corporación | Convenio 2014 (SEGUIMIENTO) |                        |            | IP        | NIP        |
|------------------------------|-----------------------------|------------------------|------------|-----------|------------|
|                              | Sociedades de auditoría     | Auditores individuales | Total      |           |            |
| ICJCE                        | 82                          | 11                     | 93         | 25        | 68         |
| REA + REGA CGE               | 126                         | 17                     | 143        | 26        | 117        |
| Total                        | 208                         | 28                     | <b>236</b> | <b>51</b> | <b>185</b> |

## **MEDIOS Y RECURSOS TÉCNICOS EMPLEADOS**

### **A) Personal del ICAC**

El personal del ICAC tiene la condición de empleado público, adquirida mediante la superación de las pertinentes pruebas de acceso por el sistema de oposición objetivo a los diferentes cuerpos técnicos especializados (Cuerpos Superiores de Interventores y Auditores del Estado e Inspectores de Seguros, A1; Cuerpos Técnicos de Contabilidad y Auditoría, A2, fundamentalmente).

Estos funcionarios están sujetos a la legislación aplicable sobre incompatibilidades del personal de la función pública en particular Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público. Dicho principio de independencia se recoge para aquellos que participen en el control de calidad en el artículo 74.3 del RAC.

La plantilla de empleados públicos asignados a la Subdirección General de Control Técnico durante el ejercicio 2014, en servicio, ascendió a 19, incluidos la Subdirectora General y la secretaria. Se estima para 2015 un número de empleados públicos, en servicio, de 21.

Los citados empleados públicos han realizado durante el ejercicio 2014 tanto actuaciones de control técnico sobre determinados trabajos de auditoría de cuentas o aspectos de la actividad de auditoría de cuentas, como actuaciones de inspección o controles de calidad externos de auditores de cuentas y sociedades de auditoría y se estima una dedicación de 13 empleados públicos (horas efectivas) para la realización de actuaciones de controles de calidad directas e indirectas en 2015.

La plantilla asignada a la citada Subdirección es, prácticamente, la misma que la que existía con anterioridad a la aprobación de la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modificó la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, para la transposición, a nuestro derecho, de la Directiva 43/2006/CE.

Se estima la necesidad de dotar al ICAC de recursos humanos y materiales adicionales suficientes a los actuales, a efectos de dar adecuado cumplimiento a las obligaciones de supervisión dispuestas en la citada ley 12/2010, así como a las obligaciones adicionales de supervisión que puedan aprobarse en cumplimiento de la obligación de transposición de la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica 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 y en las establecidas en el Reglamento UE nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del consejo del 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión.

### **B) Personal externo al ICAC**

La disposición adicional tercera del TRLAC, referida a la ejecución del control de calidad, establece la posibilidad de acordar con las Corporaciones representativas de los auditores y con terceros la ejecución del control de calidad, en los términos y con los requisitos estipulados en dicha disposición legal.

De acuerdo con lo establecido en el primer párrafo de disposición adicional citada, el ICAC firmó en mayo de 2014, con las Corporaciones representativas de los auditores, un convenio de colaboración, bajo la dirección y supervisión de empleados públicos del ICAC, para la ejecución de tareas relacionadas con la inspección de 236 auditores, parte de cuyas actuaciones se prevé imputar al plan de control de 2015. En ejecución de los citados convenios han colaborado 19 revisores externos, aproximadamente, contratados directamente por las Corporaciones a anteriores, que consta de dos fases: valoración de méritos y entrevista personal. Este personal debe reunir unos requisitos específicos en cuanto a experiencia, formación e independencia.

En concreto, los revisores deben ser auditores de cuentas inscritos en el ROAC, en situación de no ejerciente, y tener una experiencia mínima de 7 años en trabajos de auditoría de cuentas.

Así mismo, se exige a los revisores que sean independientes respecto 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.

No se estima la suscripción en 2015 de convenios de colaboración con las Corporaciones representativas de auditores.

Igualmente, y al amparo de la facultad establecida en la citada disposición, durante parte de 2014, se ha recabado la colaboración de terceros para la ejecución de tareas relacionadas con las actuaciones de control de calidad, bajo la dirección y supervisión por empleados públicos del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En 2015 se continuará con la contratación de los expertos que sean necesarios y cuya actuación pueda ser dirigida y supervisada por los empleados públicos del ICAC, en el marco de lo dispuesto en dicha disposición adicional.