

ALERTA

Reglamento Ley de Auditoría

El pasado 30 de enero de 2021 fue publicado el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Este desarrollo reglamentario, que todos los auditores estábamos esperando, ha tardado casi seis años en ver la luz tras la publicación en 2015 de la Ley de Auditoría de Cuentas que fue fruto de la necesaria armonización de nuestra normativa nacional con la normativa de la Unión Europea.

Durante todo este tiempo hemos convivido con una ley de 2015, que ha requerido muchas interpretaciones para su aplicación, y la necesidad de acudir a un desarrollo reglamentario del año 2011 para todos aquellos aspectos no contrarios a la misma. Hemos de considerar que, en todo lo relativo a los requisitos más estrictos para las Entidades de Interés Público, la propia Ley remite al Reglamento UE 537/2014 de 16 de abril de 2014, si bien en la misma se matizan aspectos no contemplados o determinaba las opciones contempladas a favor de los Estados miembros.

A lo largo de este dilatado período de tiempo, sin duda marcado por los propios cambios políticos que hemos vivido, tanto el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) como las Corporaciones han estado en contacto permanente, intentando aclarar importantes aspectos detectados durante el trámite de audiencia pública del proyecto del Reglamento, por considerar que éstos dificultaban la aplicación práctica del mismo. El Reglamento ha sido aprobado finalmente con un texto que mitiga algunos de esos aspectos; pero, sin duda, quedan cuestiones muy relevantes que están siendo fruto de análisis y que, necesariamente, tendrán que ser aclaradas. Algunas de ellas requerirán acciones urgentes a implementar más pronto de lo que era esperado, debido a la fecha de entrada en vigor del Reglamento, que, como comentamos más adelante, tendrá distintas implicaciones.

A continuación, se resumen en este artículo las cuestiones más relevantes del nuevo Reglamento y las modificaciones más significativas con respecto al anterior, sin ánimo de intentar abordar todos los artículos de una normativa extensa, compleja y con muchas derivadas en aspectos importantes para la profesión. Así, considerando los diferentes apartados podemos destacar los siguientes aspectos:

Entrada en vigor

El Real Decreto que aprueba el Reglamento ha sido publicado en el BOE en fecha 30 de enero de 2021 y la disposición final segunda del propio Real Decreto establece, en general, su entrada en vigor **el día siguiente a su publicación en el BOE**, es decir, el 31 de enero de 2021. No obstante, es preciso indicar que hay excepciones a esta fecha general, como las siguientes clasificadas por grandes capítulos:

- En todo lo referente a la organización interna de los auditores, incluyendo la estructura organizativa y otros temas, como los plazos de conservación y custodia, registros y sistemas de control, la entrada en vigor se pospone al 1 de julio de 2022, siendo aplicable a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos cerrados con posterioridad a dicha fecha. Sin embargo, considerando los amplios requerimientos y el esfuerzo que va a implicar su aplicación práctica, los auditores individuales y las firmas de auditoría deberán empezar a revisar cuanto antes sus sistemas y procesos internos de control de calidad a fin de llevar a cabo las modificaciones necesarias y poder tener adaptadas sus organizaciones en esa fecha.
- El cumplimiento de la nueva cuantía mínima de la garantía financiera para responder a los daños y perjuicios que los auditores pudieran causar en el ejercicio de su actividad será exigible a partir del 1 de julio de 2021. Destacamos que esta garantía se ha fijado en 500.000 euros para el primer año de actividad y con carácter de mínima para años sucesivos. En caso de sociedades de auditoría, dicho importe se multiplicará por cada uno de los socios, sean o no auditores y de los auditores no socios designados para firmar informes de auditoría. Asimismo, en años posteriores se incrementará en el 30% de la facturación por actividad de auditoría de cuentas que exceda de la cuantía mínima. Entendemos que la carga financiera que puede suponer esta exigencia del Reglamento es elevada y va a ocasionar esfuerzos importantes en muchas firmas de auditoría.



- En lo que hace referencia a la fijación de honorarios de los servicios de auditoría y delimitación de servicios adicionales es necesario precisar que la fecha de entrada afectará a los nuevos contratos que se firmen o prorroguen a partir del 31 de enero de 2021. En este sentido, los honorarios se deberán fijar en función del esfuerzo, considerando aspectos tales como tiempo, medios, recursos, cualificación y especialización suficientes, tamaño y complejidad de las actividades de la entidad auditada y el riesgo de auditoría esperado. Es muy importante remarcar que en el contrato de auditoría deberán figurar los criterios aplicados en la determinación del precio en función del esfuerzo. Esto obligará a que revisemos los modelos de cartas de encargo a utilizar para tener en consideración este requisito.
- Es muy importante destacar que el capítulo sobre las modalidades de auditoría de cuentas, que comprende aspectos importantes modificados por el Reglamento, y de los que más adelante hablaremos, tales como por ejemplo, el informe de auditoría, comunicaciones por falta de emisión del informe, auditoría de cuentas consolidadas, así como los capítulos que regulan los aspectos relativos a la independencia y a la auditoría de Entidades de Interés Público, son aplicables para los trabajos de auditoría de cuentas anuales y otros estados financieros o documentos contables correspondientes a ejercicios económicos que se cierran con posterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto. Esta cuestión es una de las que actualmente está preocupando más a la profesión, considerando el impacto y problemas que puede ocasionar su aplicación casi inmediata para trabajos en curso ya iniciados y, por tanto, planificados. Es de destacar, respecto a la fecha de entrada en vigor, que en el documento borrador sometido a información pública se hacía referencia a los ejercicios que se iniciasen con posterioridad a la fecha de entrada en vigor, por lo que la modificación final en este aspecto ha sido muy significativa y sin duda tendrá importantes implicaciones.

Comunicaciones a emitir por el auditor

Se establece la obligación de remitir un escrito al ICAC y al Registro Mercantil, en los supuestos en los que se produzcan circunstancias que impidan la emisión del informe, dentro de los 10 días hábiles desde la fecha de remisión del escrito a la entidad auditada. Adicionalmente, se establece también la obligación de remitir el escrito al Juzgado, en caso de nombramiento judicial del auditor. Asimismo, en auditorías voluntarias se efectuará también la comunicación solo al Registro Mercantil si se hubiera inscrito el nombramiento.

En cuanto a la rescisión del contrato o revocación del nombramiento, el Reglamento hace una mención explícita a que se considera justa causa la extinción de la obligación de auditar las cuentas anuales de la entidad por haber dejado de cumplir los límites para tener dicha obligación. Por otra parte, en los encargos de auditoría correspondientes a Entidades de Interés Público, se deberá comunicar la rescisión del contrato a la autoridad nacional supervisora, adicionalmente a las comunicaciones previstas al ICAC y al Registro Mercantil.

Nombramiento de auditores

La Ley de auditoría establecía que si “una vez finalizado el período de contratación inicial o la prórroga del mismo, ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría ni la entidad auditada manifestaren su voluntad en contrario antes de la fecha de aprobación de las cuentas anuales auditadas correspondientes al último período contratado o prorrogado, el contrato quedará tácitamente prorrogado por un plazo de tres años”. El Reglamento requiere que este hecho se comunique al Registro Mercantil en un plazo que no podrá ir más allá de la fecha en que se presenten para depósito las cuentas anuales auditadas.

Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC)

Se mantienen las secciones de personas físicas y sociedades de auditoría, si bien en la sección de personas físicas desaparece la categoría “No ejerciente que presta servicios por cuenta ajena”. Así los auditores se clasificarán ahora en las categorías de “Ejerciente” o de “No Ejerciente”. Los auditores ejercientes deberán inscribirse “a título individual” o como “auditor de cuentas designado expresamente por una sociedad de auditoría para firmar informes de auditoría en nombre de dicha sociedad”.

Rendición de información al ICAC

Se establecen obligaciones adicionales a la que con carácter general actualmente se prevé en el mes de octubre. Así, en el mes de febrero de cada año los auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas que auditen Entidades de Interés Público deberán remitir al ICAC información sobre el volumen de negocio en horas y euros facturados procedentes de la actividad de auditoría de cuentas, ingresos totales del auditor y honorarios por servicios de auditoría prestados a Entidades de Interés Público, información toda ella referida al año natural y en base a una Resolución que deberá publicar este Instituto.



Documentación y revisión del trabajo de otros auditores

Este es uno de los principales aspectos que, sin duda, está causando mayor preocupación. Hace referencia a la documentación y revisión del trabajo de **otros auditores que auditen los estados financieros de componentes que formen parte del conjunto consolidable por parte del auditor principal en la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, con diferentes requerimientos y más extensos a los establecidos en la normativa internacional**. Estos requerimientos más amplios, que ya estaban contemplados en el Proyecto que fue sometido a información pública y que se han mantenido en la versión final aprobada, han sorprendido por la fecha de su entrada en vigor. Por tanto, es este uno de los aspectos más preocupantes a corto plazo que los auditores deberemos abordar con urgencia para poder dar cumplimiento a lo establecido por el Reglamento, dado que su aplicación afecta a las auditorías de cuentas anuales consolidadas de ejercicios cerrados con posterioridad a la entrada en vigor del reglamento, siendo que muchos de estos trabajos ya se han planificado y se han enviado instrucciones a otros auditores de componentes del grupo. En este sentido la normativa establece que los papeles que soportan la evidencia del trabajo del auditor deberán reflejar:

- Los criterios y consideraciones para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material a efectos de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas (incluido el control interno de las entidades).
- Los riesgos identificados y su valoración para la planificación del trabajo en dichas entidades.
- La naturaleza, extensión y momento de realización de las pruebas tanto diseñadas como realizadas por el auditor del grupo para responder a los riesgos.

Asimismo, se señalan aspectos concretos a revisar y dejar constancia de dicha revisión:

- La naturaleza y momento de realización de las pruebas.
- Información descriptiva de poblaciones, criterios y métodos en la selección de muestras.
- Resultados de las pruebas, investigación de desviaciones e incorrecciones, extrapolación, procedimientos adicionales y evaluación del efecto en la auditoría.
- Las cuestiones discutidas con los auditores y conclusiones.

Por otra parte, el Reglamento contempla que cuando no sea posible revisar el trabajo de otros auditores, incluidos los de la Unión Europea, se deberá remitir un escrito al ICAC en el plazo de diez días hábiles desde que se haya tenido constancia de ello, indicando las circunstancias que impidan tal revisión.

Independencia

Es necesario destacar que, si bien se ha avanzado en algunos temas que han sido objeto de discusión durante el proceso de revisión del proyecto, han quedado puntos que van a tener repercusiones significativas. No obstante, esta es quizás la parte más extensa y compleja de la Ley y del Reglamento, con múltiples casuísticas dados los posibles sujetos afectados, vinculaciones y extensiones. Por ello, las cuestiones sobre independencia recogidas en el Reglamento están siendo objeto de un análisis pormenorizado por parte de la profesión, en aras de evaluar cuanto antes las dificultades e implicaciones en su aplicación y en los controles a establecer en las firmas de auditoría. En esta área, podríamos destacar resumidamente, los siguientes aspectos:

Matización de determinados conceptos

La precisión sobre cuándo se considerará que el auditor puede participar en la gestión o en la toma de decisiones concretando aspectos tales como que “preste servicios que afecten a la resolución de situaciones que pudieran afectar a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la determinación de la estructura societaria o que impliquen la gestión del capital circulante, el suministro de información financiera, la optimización de procesos empresariales, la gestión de tesorería, fijación de precios de transferencia, la creación de eficiencia en la cadena de suministro y otros similares”. Como podemos observar, son conceptos amplios, no desarrollados y sujetos a interpretación, pero en todo caso se matiza en el mismo artículo que no se entenderá que el auditor participa en la toma de decisiones cuando:

- Permita a la entidad decidir entre alternativas razonables que lleven a la toma de decisiones diferentes.
- Esten basados en datos observables o en estándares o prácticas habituales.
- La entidad auditada, mediante personas cualificadas y con experiencia, evalúe los trabajos o recomendaciones objeto del servicio y ponga dicha evaluación a disposición de las personas con competencia en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada.

Asimismo, siendo un tema complejo y controvertido, es necesario remarcar que cuando no haya dichas alternativas o no sea posible más que una solución, la justificación de esta situación deberá obligatoriamente quedar documentada en el archivo de auditoría.

También se indica de forma explícita cuándo el auditor puede incurrir en conflicto de interés, indicando que el origen puede provenir de la existencia de un interés financiero, comercial o de otro tipo o por la existencia de relaciones o intereses contrapuestos entre el auditor, o la persona afectada considerando las posibles extensiones y la entidad auditada.

Es de destacar que, aunque el Reglamento está definiendo y aclarando conceptos incluidos en la propia Ley de Auditoría, muchas de las definiciones no son en todo caso totalmente claras y las posibles situaciones que se den generaran diferentes casuísticas a interpretar y, en algunos casos, esto puede conllevar a cierta inseguridad jurídica.

Comunicaciones a la Comisión de Auditoría

En las Entidades de Interés Público se incrementa la información a incluir en las comunicaciones a la Comisión de Auditoría para que ésta pueda conocer aquellas situaciones o relaciones que puedan suponer una amenaza a la independencia, así como autorizar otros servicios distintos de la auditoría a prestar a la entidad auditada. En consecuencia, se deberá informar, al menos, de los siguientes aspectos:

- La naturaleza y el contexto en que se produce.
- La condición, cargo o influencia en quién se produce.
- Los intereses económicos derivados o retribución correspondiente.
- La evaluación de la importancia que la amenaza genera respecto a la independencia.
- La existencia de medidas que eliminan o reducen dichas amenazas a un nivel que no comprometa su independencia.
- Cualquier otra información que requiera la Comisión incluida la referida al sistema de control interno del artículo 28 de la Ley de Auditoría en materia de independencia, a las prácticas de rotación interna del socio y del personal y a las relaciones entre la entidad auditada y sus vinculadas y el auditor y su red, que conlleven prestar servicios distintos de auditoría o cualquier otro tipo de situación o relación.

Nuevos parámetros de evaluación

Se introducen nuevos parámetros para evaluar si una situación o servicio tiene incidencia significativa, además del de la cifra de importancia relativa que fija el auditor de cuentas en su trabajo de auditoría, distinguiendo entre:

- Entidades de Interés Público: los límites se fijan en el 1,5% del activo total o 2,5% del importe de la cifra de negocios, a elegir entre el más representativo en la entidad auditada.
- Resto de entidades: los parámetros citados aumentan al 3% de la cifra de activos totales y al 5% de la cifra de negocios.

Ello supone que el auditor deberá considerar un doble parámetro de materialidad en su trabajo: el establecido a efectos de la planificación y ejecución del trabajo y el que se deberá considerar al evaluar posibles incompatibilidades en materia de independencia. Nuevamente, es preciso destacar que estos requisitos entran en vigor a partir de los ejercicios que se cierran a partir del 31 de enero de 2021 y ello puede conllevar situaciones no consideradas en auditorías iniciadas y avanzadas por haberse evaluado situaciones con otros parámetros con anterioridad a la publicación de este Reglamento.



Organización interna

Es en este ámbito donde los auditores deberemos hacer importantes esfuerzos para poder aplicar adecuadamente los requerimientos desarrollados en el Reglamento. Si bien la entrada en vigor de todo lo que hace referencia a este apartado se pospone al 1 de julio de 2022, será necesario efectuar una adecuada planificación y desarrollar acciones que, por su magnitud, van a requerir tanto de un esfuerzo como de un coste muy significativos para los auditores y firmas de auditoría. En este apartado, destacamos los siguientes aspectos:

Requisitos para una organización interna adecuada:

- Normativa formalizada por escrito aprobada por el órgano competente y con una clara asignación de responsabilidades.
- Procedimientos administrativo- contables y procedimientos de identificación, valoración y respuesta a los riesgos adecuada.
- Sistema de control de calidad interno.

Sistema de control de calidad interno

Éste ha de contemplar, al menos, los mismos elementos que indica la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (NCCI) y como mínimo, los siguientes elementos:

- Gobernanza y responsabilidades del liderazgo de la calidad de auditoría.
- Ética e independencia.
- Revisiones de control de calidad.
- Políticas retributivas.
- Actividades externalizadas.
- Seguimiento.
- Archivo.

El pasado 17 de diciembre de 2020 el International Accounting and Assurance Standard Board (IAASB) publicó las normas internacionales de gestión de la calidad (ISQM 1 e ISQM 2) e ISA 220 revisada, con las que cambia el enfoque con el que el auditor debe diseñar e implementar el Sistema de Control de Calidad Interno, se establecen nuevos elementos del sistema y se refuerza el procedimiento de revisión de calidad de los encargos. La ISQM 1 establece que las firmas de auditoría deberán tener diseñados e implementados sus sistemas de gestión de la calidad conforme a lo previsto en dicha norma el 15 de diciembre de 2022. En este sentido, en la disposición final segunda del Reglamento se establece un plazo de tres meses desde la entrada en vigor del mismo (31 de enero de 2021) para la adaptación de las normas de calidad internas de los auditores de cuentas en línea con lo establecido en la Ley y en el propio Reglamento, a iniciativa de las corporaciones de derecho público representativas de los auditores de cuentas.

En cuanto a la aplicabilidad de los requerimientos de organización interna, la Ley de auditoría preveía que se establecieran reglamentariamente requisitos más simplificados para los auditores que realicen auditorías de entidades pequeñas y en base a ello, en el Reglamento se indica que las políticas y procedimientos de documentación podrán ser menos formales y exhaustivos o más simplificados que en las sociedades de mayor dimensión. En sentido contrario, se establecen requerimientos adicionales para los auditores que auditen Entidades de Interés Público de acuerdo con lo indicado en la Ley de Auditoría y, en concreto, se especifica que deberán disponer de:

- Auditores principales responsables con experiencia en auditoría de Entidades de Interés Público.
- Especialistas o departamentos técnicos que puedan prestar asesoramiento en material de contabilidad y auditoría de cuentas.
- Especialistas en distintos campos que sean relevantes para la información económica financiera.
- Revisores de control de calidad con, al menos, el mismo nivel de conocimientos y experiencia que fueran necesarios para actuar como auditor principal.

Es de destacar que en el caso de actuación conjunta de auditoría (coauditoría), se exigirá el cumplimiento de estos requisitos, antes de la aceptación del encargo, al menos, a uno de los auditores designados conjuntamente.

Documentación del trabajo

Es preciso indicar que el Reglamento establece de forma expresa que no se considerará evidencia la documentación no incluida en el archivo, que deberá compilarse en formato electrónico. Asimismo, no podrá modificarse un archivo compilado como consecuencia de una revisión interna o externa ni en el caso de hechos posteriores a la fecha del informe de auditoría y se requiere a que el auditor disponga de medios para generar, a partir del archivo compilado, un archivo complementario en que deberá quedar documentado quien autoriza el cambio, motivos, fecha del cambio y documentación modificada.

Registros obligatorios

Se requiere incluir información adicional en el registro de entidades auditadas indicando cuando las entidades formen parte de un grupo y, por lo que hace referencia al registro de infracciones, se aclara que deberá incluir, al menos, las infracciones graves o muy graves declaradas mediante resolución firme en vía administrativa por el ICAC, aspecto que no estaba definido en la Ley de auditoría.

Infracciones

El Reglamento incluye mayor detalle en cuanto a la calificación como grave en:

- la tipificación de posibles incorrecciones u omisiones en el informe adicional a la comisión de auditoría, informe de transparencia o en las comunicaciones a las autoridades supervisoras
- las situaciones en las que se considerará incorrecta o incompleta la información contenida en los modelos 02/03
- no haber dispuesto de los recursos necesarios y adecuados para poder aceptar y realizar un trabajo de auditoría de cuentas

Asimismo, se establecen criterios para la graduación de las sanciones.

Formación

En este área destacan los siguientes cambios:

- En la acreditación para exámenes de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, la formación práctica exigida realizada antes de la finalización del programa de formación teórica podrá computar hasta un 50%. No obstante, es de destacar que se ha de considerar lo establecido en la Disposición transitoria segunda en el sentido de que la formación práctica adquirida entre el 1 de enero de 2015 y la entrada en vigor del Real Decreto que aprueba el Reglamento, podrá acreditarse de acuerdo con lo establecido en el Reglamento anterior que se deroga.
- En relación con la formación continuada, la novedad introducida es que las horas de formación realizadas por el auditor de cuentas que excedan de las mínimas exigidas correspondientes a un periodo trienal, podrán computarse como formación en el primer periodo anual siguiente. El máximo de horas que a este respecto podrá computarse será de quince horas, sin perjuicio de que el auditor deba realizar, igualmente, las horas de carácter mínimo exigidas para dicho periodo anual.



En definitiva, en este artículo hemos intentado hacer un repaso de los temas más significativos a destacar del nuevo Reglamento, incidiendo en aquellos aspectos que más están preocupando a los auditores. No obstante, se ha de destacar que la aprobación de este Reglamento supone la culminación de una importante reforma legislativa en la regulación de nuestra profesión y, aunque quedan aspectos en los que seguir trabajando juntamente con nuestro Regulador, ha habido un gran avance en muchos temas en aras de una mejor aplicación de nuestra Ley de Auditoría y de ir avanzando para alcanzar una mayor seguridad jurídica. Asimismo, no podemos olvidar que este Reglamento, publicado en la situación que estamos viviendo derivada de la pandemia mundial, ha de conllevar necesariamente una adaptación y formación constante de todos los profesionales dedicados a la auditoría, juntamente con el requerimiento cada vez mayor de mayores y distintas capacidades tecnológicas. La auditoría es una profesión regulada por una legislación compleja, exigente y esto se ha de poner en valor para destacar el alto nivel requerido a todos los profesionales que a ella se dedican.

Para más información:



Gemma Soligó

Socia Directora de Práctica Profesional

E. Gemma.Soligo@es.gt.com

T. +34 93 206 39 00