

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 220

CONTROL DE CALIDAD DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

(NIA-ES 220)

(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
El sistema de control de calidad y la función de los equipos del encargo.....	2-4
Fecha de entrada en vigor	5
Objetivo	6
Definiciones	7
Requerimientos	
Responsabilidades de liderazgo en la calidad de las auditorías.....	8
Requerimientos de ética aplicables.....	9-11
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría.....	12-13
Asignación de equipos a los encargos.....	14
Realización del encargo	15-22
Seguimiento.....	23
Documentación.....	24-25
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
El sistema de control de calidad y la función de los equipos del encargo.....	A1-A2
Responsabilidades de liderazgo en la calidad de las auditorías	A3
Requerimientos de ética aplicables.....	A4-A7
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría.....	A8-A9
Asignación de equipos a los encargos.....	A10-A12
Realización del encargo.....	A13-A31
Seguimiento.....	A32-A34
Documentación.....	A35

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220, “Control de calidad de la auditoría de estados financieros”, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría”.

A efectos de la adecuada interpretación y aplicación de esta norma en España, debe tenerse en cuenta lo establecido en la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

“Las Normas “NIA-ES” y “NCCI” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicada por la IFAC en inglés en abril de 2009. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Contabilidad y auditoría de Cuentas (ICAC) y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org .”

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades específicas que tiene el auditor en relación con los procedimientos de control de calidad de una auditoría de estados financieros. También trata, cuando proceda, de las responsabilidades del revisor de control de calidad del encargo. Esta NIA debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.

El sistema de control de calidad y la función de los equipos del encargo

2. Los sistemas, las políticas y los procedimientos de control de calidad son responsabilidad de la firma de auditoría. De acuerdo con la NICC 1, la firma de auditoría tiene la obligación de establecer y mantener un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:
 - (a) la firma de auditoría y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
 - (b) los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios del encargo son adecuados en función de las circunstancias¹.

Esta NIA parte de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a la NICC 1 o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes. (Ref: Apartado A1)

3. En el contexto del sistema de control de calidad de la firma de auditoría, los equipos del encargo son los responsables de implementar los procedimientos de control de calidad que sean aplicables al encargo de auditoría y de proporcionar a la firma de auditoría la información necesaria para permitir el funcionamiento de aquella parte del sistema de control de calidad de la firma de auditoría que se refiere a la independencia.
4. Los equipos del encargo pueden confiar en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría, salvo que la información proporcionada por la firma de auditoría o terceros indique lo contrario. (Ref: Apartado A2)

Las referencias en esta norma a la NICC 1, deben entenderse referidas a la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que es una traducción adaptada de la NICC 1 e incluye unos criterios de interpretación para su aplicación en España.

Fecha de entrada en vigor

5. *Apartado suprimido*

Objetivo

6. El objetivo del auditor es implementar procedimientos de control de calidad relativos al encargo que le proporcionen una seguridad razonable de que:
 - (a) la auditoría cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y

¹ NICC 1, "Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados", apartado 11.

- (b) el informe emitido por el auditor es adecuado en función de las circunstancias.

Definiciones

7. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

- (a) Socio del encargo²: el socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría, y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.

A efectos de esta definición, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 10.3 del TRLAC referente a quién corresponde la dirección y firma de los trabajos de auditoría realizados por una sociedad de auditoría.

- (b) Revisión de control de calidad del encargo: proceso diseñado para evaluar de forma objetiva, en la fecha del informe o con anterioridad a ella, los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. El proceso de revisión de control de calidad del encargo es aplicable sólo a las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en su caso, a aquellos otros encargos de auditoría para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad del encargo.

A efectos de la adecuada interpretación y aplicación de este procedimiento, debe tenerse en cuenta lo establecido en la letra g) de los criterios de interpretación de la Norma Internacional de control calidad 1 para su aplicación en España, incluidos 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 de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

- (c) Revisor de control de calidad del encargo: un socio, otra persona de la firma de auditoría, una persona externa debidamente cualificada, o un equipo formado por estas personas, ninguna de las cuales forma parte del equipo del encargo, con experiencia y autoridad suficientes y adecuadas para evaluar objetivamente los juicios significativos que el equipo del encargo ha realizado y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe.
- (d) Equipo del encargo: todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma de auditoría o por una firma de la red, que realizan procedimientos de auditoría en relación con el encargo. Se excluyen los expertos externos contratados por la firma de auditoría o por una firma de la red.³
- (e) Firma de auditoría: un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad.

A efectos de esta definición, debe entenderse exclusivamente como firma de auditoría las definiciones a que se refiere el artículo 2, apartados 3 y 4 del TRLAC de auditor de cuentas y sociedad de auditoría.

- (f) Inspección: en el contexto de los encargos de auditoría finalizados, se refiere a los procedimientos diseñados para proporcionar evidencia del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría por parte de los equipos del encargo.

² Nota suprimida.

³ La NIA 620, "Utilización del trabajo de un experto del auditor", apartado 6(a), define el término "experto del auditor".

- (g) Entidad cotizada: entidad cuyas acciones, participaciones de capital o deuda cotizan o están admitidas a cotización en un mercado de valores reconocido, o se negocian al amparo de la regulación de un mercado de valores reconocido o de otra organización equivalente.

Conforme a la legislación española, se entenderá como mercado de valores reconocido u otra organización equivalente, los referidos en el artículo 31 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

- (h) Seguimiento: proceso que comprende la consideración y evaluación continua del sistema de control de calidad de la firma de auditoría. Este proceso incluye una inspección periódica de una selección de encargos finalizados y está diseñado para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que su sistema de control de calidad opera eficazmente.
- (i) Firma de la red: firma de auditoría o entidad que pertenece a una red.
- (j) Red: una estructura más amplia:
- (i) que tiene por objetivo la cooperación, y
 - (ii) que tiene claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia de negocios común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

A efectos de la adecuada interpretación y aplicación de las letras i) y j) anteriores en España, deberá tenerse en cuenta el contenido de los artículos 17.1 y 18.1 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

- (k) Socio: cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo de servicios profesionales.
- (l) Personal: socios y empleados.
- (m) Normas profesionales: Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y requerimientos de ética aplicables.

A efectos de su adecuada interpretación y aplicación en España, se entenderá que las normas profesionales son las establecidas en el artículo 6 del TRLAC y en su normativa de desarrollo.

- (n) Requerimientos de ética aplicables: normas de ética a las que están sujetos tanto el equipo del encargo como el revisor de control de calidad del encargo.

A efectos de su adecuada interpretación y aplicación en España, se considerarán requerimientos de ética aplicables los establecidos en el artículo 6.3 del TRLAC y en su normativa de desarrollo.

- (o) Empleados: profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplee.
- (p) Persona externa debidamente cualificada: persona ajena a la firma de auditoría con la capacidad y la competencia necesarias para actuar como socio del encargo. Por ejemplo, un socio de otra firma de auditoría o un empleado (con experiencia adecuada) perteneciente, bien a una organización de profesionales de la contabilidad, cuyos miembros puedan realizar auditorías de información financiera histórica, bien a una organización que presta los pertinentes servicios de control de calidad.

Requerimientos

Responsabilidades de liderazgo en la calidad de las auditorías

8. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de la calidad global de cada encargo de auditoría que le sea asignado. (Ref: Apartado A3)

Requerimientos de ética aplicables

9. Durante la realización del encargo de auditoría, el socio del encargo mantendrá una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, ante situaciones evidentes de incumplimiento por los miembros del equipo del encargo de los requerimientos de ética aplicables. (Ref.: Apartados A4-A5)
10. Si, a través del sistema de control de calidad de la firma de auditoría o por otros medios, llegasen al conocimiento del socio del encargo cuestiones que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido requerimientos de ética aplicables, el socio del encargo, previa consulta a otros miembros de la firma de auditoría, determinará las medidas adecuadas. (Ref.: Apartado A5)

Independencia

11. El socio del encargo llegará a una conclusión sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia que sean aplicables al encargo de auditoría. A tal efecto, el socio del encargo (Ref: Apartado A5):
 - (a) obtendrá información relevante de la firma de auditoría y, en su caso, de las firmas de la red, para detectar y evaluar circunstancias y relaciones que supongan amenazas a la independencia;
 - (b) evaluará la información sobre los incumplimientos detectados, en su caso, de las políticas y los procedimientos de independencia de la firma de auditoría para determinar si constituyen una amenaza a la independencia en el encargo de auditoría; y
 - (c) adoptará las medidas adecuadas para eliminar dichas amenazas o para reducirlas a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas o, si se considera adecuado, para renunciar al encargo de auditoría si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. El socio del encargo informará a la firma de auditoría, a la mayor brevedad posible, de cualquier imposibilidad de resolver la cuestión, para que adopte las medidas adecuadas. (Ref: Apartados A6-A7)

A efectos de lo dispuesto en este apartado en relación con la renuncia al encargo, debe atenderse a lo establecido en los artículos 3.2 y 19 del TRLAC y en su normativa de desarrollo.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría

12. El socio del encargo deberá satisfacerse de que se han aplicado los procedimientos adecuados en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos de auditoría, y determinará si las conclusiones alcanzadas al respecto son adecuadas. (Ref: Apartados A8-A9)
13. Si el socio del encargo obtiene información que, de haber estado disponible con anterioridad, hubiese sido causa de que la firma de auditoría rehusara el encargo de auditoría, el socio del encargo comunicará dicha información a la firma de auditoría a la mayor brevedad, con el fin de que la firma de auditoría y el socio del encargo puedan adoptar las medidas necesarias. (Ref: Apartado A9)

A efectos de lo dispuesto en este apartado en relación con la renuncia al encargo, debe atenderse a lo establecido en los artículos 3.2 y 19 del TRLAC y en su normativa de desarrollo.

Asignación de equipos a los encargos

14. El socio del encargo deberá satisfacerse de que el equipo del encargo, y cualquier experto del auditor que no forme parte del equipo del encargo, reúnan en conjunto la competencia y capacidad adecuadas para:
 - (a) realizar el encargo de auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
 - (b) poder emitir un informe de auditoría que sea adecuado en función de las circunstancias. (Ref: Apartados A10-A12)

Realización del encargo

Dirección, supervisión y realización

15. El socio del encargo asumirá la responsabilidad:
 - (a) de la dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y (Ref: Apartados A13-A15, A20)
 - (b) de que el informe de auditoría sea adecuado en función de las circunstancias.

Revisiones

16. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de que las revisiones se realicen de acuerdo con las políticas y procedimientos de revisión de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A16-A17, A20)
17. En la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella, el socio del encargo se satisfará, mediante una revisión de la documentación de auditoría y discusiones con el equipo del encargo, de que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones alcanzadas y para la emisión del informe de auditoría. (Ref: Apartados A18-A20)

Consultas

18. El socio del encargo:
 - (a) asumirá la responsabilidad de que el equipo del encargo realice las consultas necesarias sobre cuestiones complejas o controvertidas;
 - (b) se satisfará de que, en el transcurso del encargo, los miembros del equipo del encargo hayan realizado las consultas adecuadas, tanto dentro del equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otras personas a un nivel adecuado dentro o fuera de la firma de auditoría;
 - (c) se satisfará de que la naturaleza, el alcance y las conclusiones resultantes de dichas consultas hayan sido acordados con la parte consultada; y
 - (d) comprobará que las conclusiones resultantes de dichas consultas hayan sido implementadas. (Ref: Apartados A21-A22)

Revisión de control de calidad del encargo

19. Para las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en su caso, aquellos otros encargos de auditoría para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad, el socio del encargo:
- (a) comprobará que se haya nombrado un revisor de control de calidad del encargo;
 - (b) discutirá las cuestiones significativas que surjan durante el encargo de auditoría, incluidas las identificadas durante la revisión de control de calidad del encargo, con el revisor de control de calidad del encargo; y
 - (c) no pondrá fecha al informe de auditoría hasta que la revisión de control de calidad del encargo se haya completado. (Ref: Apartados A23-A25)

A efectos de la aplicación del requerimiento contenido en este párrafo, debe tenerse en cuenta lo establecido en la letra g) de los criterios de interpretación de la Norma Internacional de Control Calidad 1 para su aplicación en España, incluidos 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 de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

20. El revisor de control de calidad del encargo realizará una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe de auditoría. Esta evaluación conllevará:
- (a) la discusión de las cuestiones significativas con el socio del encargo;
 - (b) la revisión de los estados financieros y del informe de auditoría propuesto;
 - (c) la revisión de la documentación de auditoría seleccionada, relacionada con los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y con las conclusiones alcanzadas; y
 - (d) la evaluación de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe de auditoría y la consideración de si el informe de auditoría propuesto es adecuado. (Ref: Apartados A26-A27, A29-A31)
21. En el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, al realizar la revisión de control de calidad del encargo, el revisor de control de calidad del encargo también considerará lo siguiente:
- (a) la evaluación por el equipo del encargo de la independencia de la firma de auditoría en relación con el encargo de auditoría;
 - (b) si se han realizado las consultas necesarias sobre cuestiones que impliquen diferencias de opinión o sobre otras cuestiones complejas o controvertidas, así como las conclusiones alcanzadas como resultado de dichas consultas; y
 - (c) si la documentación de auditoría seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si sustenta las conclusiones alcanzadas. (Ref: Apartados A28-A31)

A efectos de la aplicación del requerimiento contenido en este párrafo, debe tenerse en cuenta lo establecido en la letra g) de los criterios de interpretación de la Norma Internacional de Control Calidad 1 para su aplicación en España, incluidos 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 de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

Diferencias de opinión

22. Si surgen diferencias de opinión dentro del equipo del encargo, con las personas consultadas o, en su caso, entre el socio del encargo y el revisor de control de calidad del encargo, el equipo del encargo aplicará las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría para el tratamiento y la resolución de las diferencias de opinión.

Seguimiento

23. Un sistema efectivo de control de calidad incluye un proceso de seguimiento diseñado para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que sus políticas y procedimientos en relación con el sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente. El socio del encargo tendrá en cuenta los resultados del proceso de seguimiento de la firma de auditoría contenidos en la información más reciente difundida por ésta y, en su caso, por otras firmas de la red, así como si las deficiencias indicadas en dicha información pueden afectar al encargo de auditoría. (Ref: Apartados A32-A34)

Documentación

24. El auditor incluirá en la documentación de auditoría⁴:
- (a) Las cuestiones identificadas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y el modo en que fueron resueltas.
 - (b) Las conclusiones en relación con el cumplimiento de los requerimientos de independencia que sean aplicables al encargo de auditoría, y cualquier discusión relevante con la firma de auditoría que sustente dichas conclusiones.
 - (c) Las conclusiones que se hayan alcanzado en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos de auditoría.
 - (d) La naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas en el transcurso del encargo de auditoría. (Ref: Apartado A35)
25. El revisor de control de calidad del encargo presentará, para el encargo de auditoría revisado, pruebas documentales de que:
- (a) se han aplicado los procedimientos requeridos por las políticas de la firma de auditoría sobre revisiones de control de calidad del encargo;
 - (b) la revisión de control de calidad del encargo se ha terminado en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella; y
 - (c) el revisor no tiene conocimiento de ninguna cuestión que haya quedado sin resolver que pudiera llevarle a considerar que los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas por este no sean adecuados.

⁴ NIA 230, "Documentación de auditoría", apartados 8-11 y apartado A6.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

El sistema de control de calidad y la función de los equipos del encargo (Ref: Apartado 2)

A1. La NICC 1, o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes, tratan de las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con el establecimiento y mantenimiento de un sistema de control de calidad para los encargos de auditoría. El sistema de control de calidad comprende políticas y procedimientos que contemplan cada uno de los siguientes elementos:

- responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma de auditoría;
- requerimientos de ética aplicables;
- aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos;
- recursos humanos;
- realización del encargo; y
- seguimiento.

Los requerimientos nacionales que tratan de las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con el establecimiento y mantenimiento de un sistema de control de calidad son al menos igual de exigentes que la NICC 1 si tratan todos los elementos mencionados en el presente apartado e imponen obligaciones a la firma de auditoría que cumplen los objetivos de los requerimientos establecidos en la NICC 1.

Confianza en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 4)

A2. Salvo que la información proporcionada por la firma de auditoría o terceros indique lo contrario, el equipo del encargo puede confiar en el sistema de control de calidad de la firma de auditoría en relación, por ejemplo, con:

- La competencia del personal, merced al proceso de selección y a la formación.
- La independencia, merced a la recopilación y comunicación de la información sobre independencia que sea pertinente.
- El mantenimiento de las relaciones con clientes, merced a sistemas de aceptación y continuidad.
- El cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, merced al proceso de seguimiento.

Responsabilidades de liderazgo en la calidad de las auditorías (Ref: Apartado 8)

A3. Dado que el socio del encargo es responsable de la calidad global de cada encargo de auditoría, sus actuaciones y sus comunicaciones a los demás miembros del equipo del encargo han de resaltar:

- (a) la importancia para la calidad de la auditoría de:
 - (i) la realización de un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
 - (ii) el cumplimiento de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría que sean aplicables;

(iii) la emisión de informes de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias; y

(iv) la facultad que tiene el equipo del encargo de poner de manifiesto sus reservas sin temor a represalias; y

(b) el hecho de que la calidad es esencial en la realización de encargos de auditoría.

Requerimientos de ética aplicables

Cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables (Ref.: Apartado 9)

A4. *Apartado suprimido*

Véase nota aclaratoria al apartado 7.n) de esta Norma.
--

Definición de “firma de auditoría”, “red” y “firma de la red” (Ref: Apartados 9-11)

A5. Las definiciones de “firma de auditoría”, “red” y “firma de la red” en los requerimientos de ética aplicables pueden diferir de las que se establecen en la presente NIA. Por ejemplo, el Código de la IFAC define “firma de auditoría” como:

- (a) un profesional ejerciente individual o una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, de profesionales de la contabilidad.
- (b) una entidad que controle a los anteriores mediante vínculos de propiedad, de dirección u otros medios; y
- (c) una entidad controlada por ellos mediante vínculos de propiedad, de dirección u otros medios.

El Código de la IFAC también proporciona orientaciones, en relación con los términos “red” y “firma de la red”.

En el cumplimiento de los requerimientos de los apartados 9-11, las definiciones utilizadas en los requerimientos de ética aplicables son de aplicación siempre que ello resulte necesario para interpretar dichos requerimientos de ética.

Véase nota aclaratoria a los apartados 7 i) y j) de esta Norma.

Amenazas a la independencia (Ref: Apartado 11(c))

A6. El socio del encargo puede detectar una amenaza a la independencia, en relación con el encargo de auditoría, que las salvaguardas no puedan eliminar o reducir a un nivel aceptable. En tal caso, según lo requerido en el apartado 11(c), el socio del encargo informará a la persona o personas adecuadas pertenecientes a la firma de auditoría a fin de determinar las medidas adecuadas, lo que puede incluir la eliminación de la actividad o del interés que crea la amenaza, o la renuncia al encargo de auditoría si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Véase nota aclaratoria al apartado 11 de esta Norma

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A7. *Apartado suprimido*

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría (Ref: Apartado 12)

A8. La NICC 1 requiere que la firma de auditoría obtenga la información que considere necesaria en las circunstancias, antes de aceptar un encargo de un nuevo cliente, para decidir si debe continuar un encargo existente, y cuando esté considerando la aceptación de un nuevo encargo de un cliente existente.⁵ Información como la que se enumera a continuación facilitará al socio del encargo la determinación de si son adecuadas las conclusiones alcanzadas en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría:

- la integridad de los principales propietarios, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.
- si el equipo del encargo tiene la competencia requerida para realizar el encargo de auditoría y tiene la capacidad necesaria, incluidos el tiempo y los recursos;
- si la firma de auditoría y el equipo del encargo pueden cumplir los requerimientos de ética aplicables; y
- las cuestiones significativas que hayan surgido durante el encargo de auditoría en curso o en encargos anteriores, y sus implicaciones para la continuidad de la relación.

Véase nota aclaratoria a los apartados 12 y 13 de esta Norma.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartados 12-13)

A9. *Apartado suprimido*

Asignación de equipos a los encargos (Ref: Apartado 14)

A10. Se considera miembro del equipo del encargo a una persona especializada en un área específica de contabilidad o auditoría, tanto si ha sido contratada por la firma de auditoría como si trabaja para ella, que aplique procedimientos de auditoría en el encargo. Sin embargo, una persona con dicha especialización no se considera miembro del equipo del encargo si su participación en el encargo se limita a consultas. Las consultas se tratan en el apartado 18 y en los apartados A21 y A22.

A11. Al considerar la competencia y capacidad apropiadas que se espera tenga el equipo del encargo en su conjunto, el socio del encargo puede tener en cuenta en relación con dicho equipo aspectos tales como:

- Su conocimiento y experiencia práctica en encargos de auditoría de naturaleza y complejidad similares merced a una formación práctica y participación adecuadas.
- Su conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
- Su especialización técnica, incluida la relativa a la tecnología de la información relevante y a áreas especializadas de contabilidad o auditoría.
- Su conocimiento de los sectores relevantes en los que el cliente desarrolla su actividad.
- Su capacidad de aplicar el juicio profesional.
- Su conocimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

⁵ NICC 1, apartado 27(a).

A12. *Apartado suprimido*

Realización del encargo

Dirección, supervisión y realización (Ref: Apartado 15(a))

A13. La dirección del equipo del encargo conlleva informar a los miembros del equipo del encargo de cuestiones tales como:

- Sus responsabilidades, incluida la necesidad de cumplir los requerimientos de ética aplicables y de planificar y ejecutar una auditoría con escepticismo profesional como requiere la NIA 200.⁶
- Las responsabilidades de cada socio, cuando participe más de un socio en la realización de un encargo de auditoría.
- Los objetivos del trabajo que se va a realizar.
- La naturaleza de la actividad de la entidad.
- Los temas relacionados con los riesgos.
- Los problemas que puedan surgir.
- El enfoque detallado para la realización del encargo.

La discusión entre los miembros del equipo del encargo permite a los miembros con menos experiencia plantear preguntas a los miembros con más experiencia de forma que pueda haber una adecuada comunicación en el equipo del encargo.

A14. Un trabajo en equipo y una formación práctica adecuados facilitan a los miembros del equipo del encargo con menos experiencia la comprensión clara de los objetivos del trabajo que se les asigna.

A15. La supervisión incluye cuestiones como:

- El seguimiento del desarrollo del encargo de auditoría.
- La consideración de la competencia y capacidad de cada uno de los miembros del equipo del encargo, en particular, si tienen suficiente tiempo para desarrollar su trabajo, si comprenden las instrucciones y si el trabajo se está realizando de acuerdo con el enfoque planificado para el encargo de auditoría.
- La respuesta a las cuestiones significativas que surjan durante el encargo de auditoría, considerando su significatividad y modificando adecuadamente el enfoque planificado.
- La determinación durante la realización de la auditoría de las cuestiones que deban ser objeto de consulta o consideración por parte de los miembros del equipo con más experiencia.

Revisiones

Responsabilidades de revisión (Ref: Apartado 16)

⁶ NIA 200, “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría”, apartado 15.

A16. De acuerdo con la NICC 1, las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría relativos a la responsabilidad de revisión se establecen sobre la base de que el trabajo de los miembros del equipo con menos experiencia sea revisado por los miembros del equipo con más experiencia⁷.

A17. Una revisión consiste en la consideración de si, por ejemplo:

- el trabajo se ha realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios;
- las cuestiones significativas se han sometido a una consideración adicional;
- se han realizado las consultas necesarias y se han documentado y aplicado las conclusiones resultantes;
- es necesario revisar la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo realizado;
- el trabajo realizado sustenta las conclusiones que se han alcanzado y está adecuadamente documentado;
- la evidencia obtenida es suficiente y adecuada para sustentar el informe de auditoría; y
- se han alcanzado los objetivos de los procedimientos del encargo.

Revisión por el socio del encargo del trabajo realizado (Ref: Apartado 17)

A18. La revisión oportuna por el socio del encargo de las siguientes cuestiones, en las etapas adecuadas del desarrollo del encargo, permite que las cuestiones significativas se resuelvan oportuna y satisfactoriamente para el socio del encargo, en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella:

- áreas críticas de juicio, especialmente las relacionadas con cuestiones difíciles o controvertidas detectadas en el transcurso de la auditoría;
- riesgos significativos; y
- otras áreas que el socio del encargo considere importantes.

No es necesario que el socio del encargo revise toda la documentación de auditoría, pero puede hacerlo. Sin embargo, tal como requiere la NIA 230, el socio del encargo debe documentar la extensión y el momento de realización de las revisiones⁸.

A19. Un socio del encargo que se haga cargo de una auditoría durante el desarrollo del encargo puede aplicar los procedimientos de revisión descritos en el apartado A18 para revisar el trabajo realizado hasta la fecha del cambio con el fin de asumir las responsabilidades propias de un socio del encargo.

Consideraciones aplicables cuando interviene un miembro del equipo del encargo especializado en un área específica de contabilidad o de auditoría (Ref: Apartados 15-17)

A20. Cuando intervenga un miembro del equipo del encargo especializado en un área específica de contabilidad o de auditoría, la dirección, supervisión y revisión del trabajo de dicho miembro del equipo puede incluir cuestiones tales como:

⁷ NICC 1, apartado 33.

⁸ NIA 230, apartado 9(c).

- acordar con dicho miembro del equipo la naturaleza, el alcance y los objetivos de su trabajo, y las funciones respectivas de dicho miembro y de otros miembros del equipo del encargo, así como la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre ellos; y
- evaluar la adecuación del trabajo de dicho miembro del equipo, incluida la relevancia y razonabilidad de los hallazgos de dicho miembro del equipo o de sus conclusiones, y su congruencia con otra evidencia de auditoría.

Consultas (Ref: Apartado 18)

A21. Se puede lograr un proceso eficaz de consultas sobre cuestiones significativas de carácter técnico, de ética u otras dentro, o en su caso, fuera de la firma de auditoría, cuando las personas consultadas:

- han sido informadas de todos los hechos relevantes, lo que les permitirá proporcionar un asesoramiento informado; y
- tienen los conocimientos, el rango jerárquico y la experiencia adecuados.

A22. Puede ser conveniente que el equipo del encargo realice una consulta fuera de la firma de auditoría, por ejemplo, cuando ésta carezca de los recursos internos necesarios. El equipo del encargo puede aprovechar los servicios de asesoramiento que proporcionen otras firmas de auditoría, los organismos profesionales o reguladores, o las organizaciones comerciales que proporcionen los pertinentes servicios de control de calidad.

Revisión de control de calidad del encargo

Finalización de la revisión de control de calidad del encargo antes de la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 19(c))

A23. La NIA 700 requiere que la fecha del informe de auditoría no sea anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría sobre los estados financieros⁹. En el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad cotizada o cuando el encargo reúna los criterios para ser sometido a una revisión de control de calidad, dicha revisión facilita al auditor la determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A24. La realización de la revisión de control de calidad de manera oportuna en las etapas adecuadas durante el encargo permite que las cuestiones significativas se resuelvan con prontitud y de un modo satisfactorio para el revisor de control de calidad del encargo en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella.

A25. La finalización de la revisión de control de calidad del encargo significa el cumplimiento, por parte del revisor de control de calidad del encargo, de los requerimientos de los apartados 20 y 21 y, en su caso, de lo dispuesto en el apartado 22. La documentación de la revisión de control de calidad del encargo se puede completar después de la fecha del informe de auditoría como parte del proceso de compilación del archivo de auditoría final. La NIA 230 establece requerimientos y proporciona orientaciones al respecto¹⁰.

En relación con los apartados A23 a A25 debe tenerse en cuenta la nota aclaratoria al apartado 19 de esta Norma

⁹ NIA 700, “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”, apartado 41.

¹⁰ NIA 230, apartados 14-16.

Naturaleza, extensión y momento de realización de la revisión de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 20)

- A26. Prestar una especial atención a los cambios en las circunstancias permite al socio del encargo determinar las situaciones en las que es necesaria una revisión de control de calidad del encargo, aunque al inicio del encargo no fuera requerida dicha revisión.
- A27. La extensión de la revisión de control de calidad del encargo puede depender, entre otros aspectos, de la complejidad del encargo de auditoría, de si la entidad es o no una entidad cotizada y del riesgo de que el informe de auditoría no sea adecuado en función de las circunstancias. La realización de una revisión de control de calidad del encargo no reduce las responsabilidades del socio del encargo en relación con el encargo de auditoría y su realización.

En relación con los apartados A26 y A27 debe tenerse en cuenta la nota aclaratoria al apartado 21 de esta Norma.
--

Revisión de control de calidad del encargo de una entidad cotizada (Ref: Apartado 21)

- A28. Como otras cuestiones relevantes para la evaluación de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo que pueden ser consideradas en la revisión de control de calidad del encargo de una entidad cotizada cabe citar:
- Los riesgos significativos detectados durante el encargo de acuerdo con la NIA 315¹¹, y las respuestas a dichos riesgos de acuerdo con la NIA 330,¹² incluida la valoración por el equipo del encargo del riesgo de fraude y la respuesta a éste de acuerdo con la NIA 240.¹³
 - Los juicios realizados, en especial con respecto a la importancia relativa y a los riesgos significativos.
 - La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas, detectadas durante la realización de la auditoría.
 - Las cuestiones que deben comunicarse a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, así como, en su caso, a terceros, tales como los organismos reguladores.

Estas mismas cuestiones, según las circunstancias, también pueden ser aplicables en las revisiones de control de calidad de encargos de auditoría de los estados financieros de otras entidades.

Véase nota aclaratoria al apartado 21 de esta Norma.
--

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref: Apartado 20-21)

- A29. Además de las auditorías de los estados financieros de entidades cotizadas, la revisión de control de calidad del encargo es aplicable a otros encargos de auditoría que cumplan los criterios establecidos por la firma de auditoría que determinen que el encargo está sujeto a una revisión de control de calidad. En algunos casos, puede ocurrir que ninguno de los encargos de auditoría de la firma reúna los criterios por los que estaría sujeto a dicha revisión.

¹¹ NIA 315, “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”.

¹² NIA 330, “Respuestas del auditor a los riesgos valorados”.

¹³ NIA 240, “Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude”.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartados 20-21)

A30. *Apartado suprimido*

A31. *Apartado suprimido*

Seguimiento (Ref: Apartado 23)

A32. La NICC 1 requiere que la firma de auditoría establezca un sistema de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que sus políticas y procedimientos relacionados con el sistema de control de calidad son pertinentes y adecuados y operan eficazmente¹⁴.

A33. Al considerar las deficiencias que pueden afectar a un encargo de auditoría, el socio del encargo puede tener en cuenta las medidas adoptadas por la firma de auditoría para rectificar la situación que el socio del encargo considere que son suficientes en el contexto de dicha auditoría.

A34. Una deficiencia del sistema de control de calidad de la firma de auditoría no significa necesariamente que un determinado encargo no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios, o que el informe de auditoría no sea adecuado.

Documentación

Documentación de las consultas (Ref: Apartado 24(d))

A35. Una documentación suficientemente completa y detallada de las consultas realizadas a otros profesionales sobre cuestiones difíciles o controvertidas contribuirá al conocimiento de:

- la cuestión sobre la que se realizó la consulta; y
- los resultados de la consulta, con inclusión de cualquier decisión tomada, la base para su adopción y el modo en que fue implementada.

¹⁴ NICC 1, apartado 48.