

REVISIONES DE CONTROL DE CALIDAD DEL ENCARGO: CONSIDERACIONES PRÁCTICAS

Introducción

La única constante en el entorno global de la auditoría es un ciclo de cambio continuo. Este estado de cambio continuo se aplica de igual manera a los procesos para la mejora de la calidad de la auditoría, en continua evolución, a los cuales, en consecuencia, el Foro de Firmas (FdF o Foro) presta consideración como la manera más útil en la que este foro puede contribuir.

Como parte de su programa de trabajo continuo, su compromiso y mandato de perseguir la mejora continua de la calidad de la auditoría, el Comité de auditores transnacionales (TAC); que es un comité del Foro y de IFAC, revisa los desarrollos que se producen en el seno de la profesión. Cuando en dicha revisión identifica temas de interés común para diversas jurisdicciones, el Foro analiza cómo puede realizar la mayor contribución para reforzar más la calidad de la auditoría en esas áreas.

Al llevar a cabo la revisión regular de los desarrollos en el seno de la profesión de auditoría, el TAC identificó que las revisiones de control de calidad del encargo (RCCE) eran una parte especialmente importante del mantenimiento y mejora de la calidad de la auditoría. El propósito de una RCCE es proporcionar una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados y de las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe de auditoría. Una RCCE eficaz y, en términos más amplios, el control de calidad beneficia a todas las partes implicadas en el encargo. Por ello, el TAC ha preparado este documento informativo, que destaca los elementos de juicio relativos a una RCCE.

Existen dos normas publicadas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) que abordan las RCCE.

- La Norma Internacional de Control de Calidad (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](#)" y
- La Norma Internacional de auditoría (NIA) 220, [Control de calidad de la auditoría de estados financieros](#)

Este documento proporciona consideraciones generales para aplicar los requerimientos pertinentes establecidos en la NICC 1 y la NIA 220

"La RCCE es un elemento fundamental del control de calidad y una gran contribución para lograr la calidad de la auditoría. (Canadian Public Accountability Board, [Inspections of the Quality of Audits Conducted by Public Accounting Firms](#), 2010)

Este documento ha sido preparado por el Foro de Firmas Se trata de un documento no obligatorio publicado exclusivamente a efectos informativos.

Traducido por:

Como cualquier otro material publicado por el Foro, este documento no ha sido diseñado para constituir un análisis o resumen completo sobre las RCCE. Por consiguiente, al no analizarse todos los aspectos de las normas internacionales, los lectores deben remitirse a las normas internacionales del IAASB para ver todos los requerimientos y establecer su propio proceso de RCCE.

El TAC cree que este documento será una herramienta valiosa para firmas de auditoría de cualquier tamaño¹ para el desarrollo, mejora y evolución de sus políticas con respecto a las RCCE y contribuirá a sus procesos de mejora continua, con lo que demostrarán su compromiso permanente con la mejora de la calidad de la auditoría.

Desarrollo de este documento informativo.

El Foro lleva a cabo las siguientes actividades para dar a conocer y mantener actualizados los desarrollos relativos al proceso de auditoría y contribuir a su calidad:

- interactuar con la comunidad emisora de normas sobre los últimos desarrollos y temas, en especial con los relacionados con IAASB y con el Consejo Internacional de Normas de Ética para Contadores (IESBA);
- hacer un seguimiento de los hallazgos publicados por los organismos nacionales que regulan la auditoría;
- relacionarse con los grupos de interés externos para obtener sus puntos de vista y opiniones acerca de temas relacionados con la calidad de la auditoría;
- hacer un seguimiento de los desarrollos normativos globales en la medida que sean relevantes para la calidad de la auditoría y
- dar oportunidades a los miembros para que mantengan un diálogo sobre temas relativos a la calidad de la auditoría.

Mediante estas actividades, el Foro también toma nota del creciente énfasis o interés en determinados temas de la auditoría o del control de calidad de los encargos y considera la utilidad de proporcionar información adicional a sus miembros y a los auditores en general.

Al desarrollar este documento, el objetivo no es proporcionar medidas concretas o establecer mejores prácticas que lleven a cumplir con todos los requerimientos de la NICC 1 y de la NIA 220. El documento se basa sólo en algunos de los requerimientos y en el material de aplicación incluido en esas normas. Adicionalmente, el personal del TAC ha compilado información procedente de numerosas fuentes en este documento, incluyendo material y entrevistas proporcionados por los miembros del Foro ("colaboradores") e información pública disponible, como por ejemplo los informes de los reguladores.

Debido a que las firmas de auditoría operan en diferentes jurisdicciones y tienen diferentes especializaciones y perfiles de clientes, el contexto en el cual cumplen con los requerimientos de la NIA y la NICC1 puede diferir. Como tales, algunas de las consideraciones sobre la RCCE de este documento

¹ Debido a la variedad de fuentes utilizadas para compilar este documento, se utilizan diferentes términos para describir la organización a la que se aplica. No existe intención de ser congruente o prescriptivo en la utilización de términos como firmas, miembros, redes, organizaciones etc. Tales términos se han de interpretar en la acepción habitual y en el contexto particular.

pueden aplicarse de manera más general a todas las auditorías, aunque la utilidad de otros puede depender de las circunstancias de la firma de auditoría. Adicionalmente, cada firma sigue su enfoque particular sobre el control de calidad incluyendo los tipos de herramientas y recursos utilizados para llevar a cabo las RCCE. Además, las pequeñas y medianas firmas de auditoría (PYMFA) pueden aplicar una revisión menos exhaustiva para cubrir todos los requerimientos de las NIA y de la NICC 1².

Por las razones anteriores, es importante reconocer que la información que contiene este documento no trata de establecer cómo deben estructurar las firmas de auditoría sus políticas y prácticas sobre RCCE ya que no existe un enfoque de "talla única". Se anima a los lectores a considerar las orientaciones que contiene este documento y a añadir las suyas para dar cabida a las normas locales y a las circunstancias propias de sus firmas.

Además, tal y como se ha indicado, este documento no se refiere explícitamente a cada uno de los requerimientos incluidos en las dos normas, ya que cada uno de los colaboradores, por el contexto en el que opera, adopta las normas que se adaptan mejor a sus circunstancias.

Consideraciones para los elementos del proceso de las RCCE

1. Políticas y procedimientos para aquellos encargos que requieren una RCCE

Tanto la NICC 1 como la NIA 220 requieren que se lleve a cabo una RCCE en las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas. La NICC 1 también requiere que existan criterios con los que evaluar si para las demás auditorías y revisiones de información financiera histórica, así como para el resto de encargos de aseguramiento y servicios relacionados, debería realizarse una RCCE.

La NICC 1 proporciona la siguiente guía de aplicación:

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

- *La naturaleza del encargo, incluida la medida en que se relaciona con una cuestión de interés público;*
- *la identificación de circunstancias o riesgos inusuales en un encargo o en un cierto tipo de encargos y*
- *si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que se realice una revisión de control de calidad. (NICC 1, apartado 41)*

Ideas a considerar

Debido a que el perfil de los clientes de cada firma profesional es distinto es previsible que la decisión de otros encargos que hayan de someterse a una RCC sea también diferente entre las firmas. Sin embargo, las siguientes consideraciones fueron generalmente identificadas por los colaboradores:

² Para obtener orientación adicional del contexto PYMFA los lectores pueden también dirigirse a la *Guía de Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Firmas de auditoría* publicada por el Comité de Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría de IFAC. www.ifac.org/SMP.

-
- RCCE obligatoria en entidades de ciertos sectores identificados como de alto riesgo y
 - desarrollo de indicadores para ayudar en la aplicación del juicio profesional para identificar un encargo de alto riesgo.

Para ayudar en la aplicación congruente de los criterios en sus propias firmas, los colaboradores también tienen guías de aplicación e indicadores adecuados para las actividades o perfil de los clientes de sus firmas. Aunque no todos los colaboradores lo indicaron, algunos se refirieron a las siguientes consideraciones como indicadores de la necesidad de realizar una RCCE.

- Reservas sobre la capacidad de la empresa de continuar como empresa en funcionamiento.
- El cliente es una empresa transnacional³.
- En aquellas entidades en que el informe del auditor contiene salvedades (o se ha considerado seriamente incluirla);
- encargos de naturaleza compleja;
- encargos en un proceso inicial de oferta pública (OP) o en un proceso equivalente o que están considerando entrar en un proceso de estas características o se están planteando una fusión o adquisición
- encargos sujetos a auditoría conjunta;
- entidades que operan en sectores que por su naturaleza puedan ser considerados de mayor riesgo, por ejemplo, casas de apuestas;
- Algunas entidades relacionadas con servicios financieros como, por ejemplo, entidades de depósito reguladas, compañías de seguros y planes de pensiones o
- entidades que posean características que puedan indicar que la entidad parece una entidad de interés público (EIP)⁴, por ejemplo, por su tamaño, productos o servicios por la que se conoce; entidades del sector público, organizaciones benéficas o entidades sin ánimo de lucro que tienen una obligación de interés público.

2. Naturaleza, momento de realización y extensión de una RCCE

La NICC 1 apartado 37 enumera los requerimientos que deben incluirse en las políticas y procedimientos de la firma sobre la RCCE que se reproducen a continuación:

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

- (a) *la discusión de las cuestiones significativas con el socio del encargo;*
- (b) *la revisión de los estados financieros o de otra información sobre la materia objeto de análisis, y del informe propuesto;*

³ El TAC ha preparado una declaración sobre el significado de "auditoría transnacional" Los lectores pueden considerar útil la siguiente guía www.ifac.org/sites/default/files/downloads/TAC_Guidance_Statement_1.pdf

⁴ En los términos definidos por el *Código de Ética para Profesionales de la contabilidad* emitido por el IESBA.

-
- (c) *la revisión de la documentación del encargo seleccionada relativa a los juicios significativos que el equipo del encargo haya formulado y a las conclusiones alcanzadas; y*
 - (d) *la evaluación de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe y la consideración de si el informe propuesto es adecuado. (Ref: Apartado A44)*
- Para encargos de auditoría de entidades cotizadas la NICC 1 apartado 38 indica unos requerimientos específicos.

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

- (a) *la evaluación realizada por el equipo del encargo respecto a la independencia de la firma de auditoría en relación con el encargo específico;*
- (b) *si se han realizado las consultas adecuadas sobre cuestiones en las que existen diferencias de opinión u otras cuestiones complejas o controvertidas, así como las conclusiones alcanzadas como resultado de dichas consultas; y*
- (c) *si la documentación seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si sustenta las conclusiones alcanzadas. (Ref: Apartado A45-A46)*

Vale la pena señalar que el apartado A26 de la NIA 220 trata de que el socio del encargo debe prestar especial atención durante el encargo para identificar situaciones que puedan indicar la necesidad de una RCCE incluso cuando en una evaluación previa hubiese determinado que tal revisión no era necesaria.

Esta sección considera en primer lugar la naturaleza y extensión de la RCCE seguido de otras consideraciones relativas al momento de su realización.

Ideas a considerar: naturaleza y extensión

El siguiente análisis es una compilación de la orientación más habitual utilizada por los colaboradores para informar su juicio profesional acerca de cómo facilitar mejor las RCCE. tal y como se señala anteriormente, no existe una "talla única" de RCCE. Esta idea está tomada de la guía de aplicación de la NICC 1.

La extensión de la revisión de control de calidad puede depender, entre otras cosas, de la complejidad del encargo, de si se trata de una entidad cotizada y del riesgo de que el informe pueda no ser adecuado en función de las circunstancias... (NICC 1, apartado 44)

Algunos colaboradores expresaron opiniones similares que respaldan sus guías sobre RCCE, un ejemplo de las cuales era:

Determinar el alcance de una revisión de control de calidad depende de la naturaleza y características del riesgo del encargo y requiere aplicar el juicio profesional en función de los hechos y circunstancias. Los procedimientos de control de calidad pueden extenderse en la medida que se considere necesario... Sin embargo, la naturaleza y alcance de cualquier procedimiento de revisión ampliado es a criterio del revisor.

Alguna de las cuestiones que más se identifican en las RCCE indicadas por los colaboradores incluyen:

-
- La carta de encargo al cliente;
 - documentación de la planificación de la auditoría relativa a:
 - procedimientos llevados a cabo por el equipo del encargo para evaluar la independencia del equipo y de la firma;
 - riesgos identificados durante la decisión de aceptación o continuidad del cliente;
 - juicios significativos aplicados por el equipo del encargo por la naturaleza del negocio y actividades de la entidad;
 - riesgos significativos identificados y si son adecuados y completos (en el contexto del negocio y sector de la entidad) y abordados adecuadamente;
 - consideración del equipo del encargo sobre la valoración del riesgo de fraude;
 - consideración del equipo del encargo sobre la necesidad de consultar con, por ejemplo, especialistas;
 - en su caso, el enfoque propuesto en las auditorías de grupos;
 - el rigor en la determinación de la materialidad, incluyendo hipótesis utilizadas y juicios aplicados;
 - cualquier caso de incumplimiento con los requerimientos contables, de información o fiscales y si las implicaciones del incumplimiento son razonables;
 - cuestiones significativas detectadas en el encargo resueltas satisfactoriamente;
 - si las cuestiones identificadas por los organismos reguladores independientes se han abordado adecuadamente;
 - si el grado de consideración dado a la "empresa en funcionamiento" ha sido adecuado;
 - documentación de auditoría relativa a:
 - Cuestiones significativas identificadas por el equipo del encargo y si son adecuadas y completas;
 - procedimientos de auditoría realizados y si la evidencia obtenida sobre cuestiones significativas sustenta las conclusiones alcanzadas;
 - razonabilidad de los resultados de los procedimientos de revisión de los hechos posteriores;
 - si han tenido lugar consultas adecuadas u si las conclusiones derivadas de tales consultas se han tratado y documentado adecuadamente;
 - incorrecciones corregidas o no (incluyendo información a revelar no corregida) y si estas se han tratado adecuadamente;
 - estados financieros:
 - requerimientos sobre información a revelar y posibles omisiones;
 - cualquier otra consideración que debiera reflejarse en los estados financieros para lograr la imagen fiel;

-
- revisión cruzada entre las cuestiones significativas y las consideradas en la documentación que resume la auditoría para determinar su integridad y
 - la propuesta de informe de auditoría y si su redacción está en línea con los resultados del encargo;
 - otra información contenida en los documentos que contienen los estados financieros para identificar cualquier incongruencia o incorrección material que pudiera perjudicar la credibilidad de los estados financieros y del informe de auditoría y
 - comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad (en particular las cuestiones relacionadas con la independencia) y los reguladores.

Por último, se indicó que la revisión de documentación clave del periodo anterior puede ser útil para ayudar al revisor a familiarizarse con la entidad auditada y la realización de la RCCE. También se sugirió el resumen del equipo del encargo como medida útil a tener en cuenta.

Ideas a considerar: momento de realización

La NICC 1 y la NIA 220 requieren que el informe del encargo no se feche hasta la finalización de la RCCE.

La realización oportuna de la revisión de control de calidad 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 o con anterioridad a esta. (NICC 1 A43)

Dadas las presiones y las limitaciones de tiempo asociadas a una auditoría, algunos colaboradores compartieron algunas alternativas mediante las cuales se aseguran que la RCCE se lleva a cabo y que los beneficios que se buscan se logran de la manera más oportuna. Algunos de estos mecanismos incluyen:

- Inculcar en la firma la cultura de que la RCCE es un elemento clave de la infraestructura de control de calidad de la firma en sentido más amplio;
- tener un conocimiento claro y anticipado sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de la implicación de la RCCE en la auditoría;
- el socio del encargo ha de ser consciente de que al revisor se le notifica debidamente su necesaria participación durante el encargo (el revisor puede así mismo tomar una actitud proactiva en este sentido).
- En especial para encargos de mayor envergadura o más complejos, el llevar a cabo la revisión en las instalaciones del cliente puede ser útil para ayudar a la resolución de cualquier cuestión porque tanto el cliente como el socio del encargo y los papeles de trabajo, estarán disponibles (se ha de vigilar que la objetividad del revisor no se vea comprometida);
- Incluyendo en el manual o políticas de calidad de la firma:
 - El propósito y valor de una RCCE.
 - La importancia de la participación oportuna de la RCCE en el proceso de auditoría
 - Las necesidades de discutir las cuestiones significativas con el revisor en cuanto surjan sin comprometer su objetividad;

-
- la responsabilidad del socio del encargo de presupuestar unos honorarios y tiempo para el revisor de forma realista y
 - discusión de los beneficios de la RCCE más allá del aspecto de cumplimiento y
 - establecer una rendición de cuentas de la realización de la RCCE como un objetivo de resultado medible.

3. Criterios para la selección de revisores de control de calidad de los encargos

La NICC 1, apartado 39 indica:

La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos en relación con el nombramiento de los revisores de control de calidad de los encargos y los criterios de selección, teniendo en cuenta:

- (a) *las cualificaciones técnicas necesarias para desempeñar la función, incluidas la experiencia y autoridad necesarias; y (Ref: Apartado A47)*
- (b) *la medida en que se puede consultar a un revisor de control de calidad del encargo, en relación con este, sin comprometer su objetividad. (Ref: Apartado A48)*

La objetividad de la RCCE es clave, la credibilidad del revisor y de la RCCE pivotan sobre la objetividad real y percibida. Como tal, el siguiente análisis destaca una recopilación de algunas orientaciones que las firmas de auditoría pueden encontrar útiles.

Con respecto a mantener la objetividad, la ISQC1 nos ofrece algunas orientaciones útiles.

El socio del encargo puede consultar al revisor de control de calidad del encargo durante su desarrollo, por ejemplo, con el fin de establecer que un juicio realizado por él será aceptable para el revisor de control de calidad del encargo. La realización de dichas consultas evita que surjan diferencias de opinión en la etapa final del encargo y no compromete, necesariamente, la idoneidad del revisor de control de calidad del encargo para desempeñar dicha función. Cuando la naturaleza y extensión de las consultas son significativas, la objetividad del revisor puede verse comprometida, salvo que tanto el equipo del encargo como el revisor tomen precauciones para preservar la objetividad de este último. Cuando no sea posible, puede nombrarse a otra persona de la firma de auditoría o a una persona externa debidamente cualificada para desempeñar la función, bien de revisor de control de calidad del encargo, bien de la persona a la que se consulta en relación con el encargo. (NICC 1, A48)

Adicionalmente el apartado A49 de la NICC1 aconseja:

Se requiere que la firma de auditoría establezca políticas y procedimientos diseñados para preservar la objetividad del revisor de control de calidad del encargo. En consecuencia, dichas políticas y procedimientos asegurarán que el revisor de control de calidad del encargo:

- *no sea seleccionado, cuando ello sea factible, por el propio socio del encargo;*
- *no participe de ninguna otra forma en el encargo, durante el periodo sometido a revisión;*
- *no tome decisiones que correspondan al equipo del encargo; y*
- *no esté sometido a otras consideraciones que puedan amenazar su objetividad.*

Además, con relación a las firmas de pequeña dimensión indica:

Cabe la posibilidad de que no resulte factible, en el caso de firmas de auditoría que cuentan con un número reducido de socios, que el socio del encargo no participe en la selección del revisor de control de calidad. Cuando un profesional ejerciente individual o una firma de auditoría de pequeña dimensión identifiquen encargos que requieren una revisión de control de calidad, se pueden contratar personas externas debidamente cualificadas. Como alternativa, algunos profesionales ejercientes individuales o las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden considerar adecuado recurrir a otras firmas de auditoría para efectuar las revisiones de control de calidad de los encargos. Cuando la firma de auditoría contrate a personas externas debidamente cualificadas, se aplicarán los requerimientos de los apartados 39-41 y las orientaciones de los apartados A47-A48. (NICC 1, A50)

Ideas a considerar

Los colaboradores compartieron las siguientes orientaciones:

Selección del revisor: Los revisores pueden asignarse a un encargo por una unidad dentro de la firma que lo centralice o por una persona o personas de la firma responsables de realizar dichas asignaciones tras consultarlo con el socio director de riesgos o equivalente. En el caso de encargos transnacionales significativos, puede existir el requerimiento de solicitar el asesoramiento en el ámbito regional (o posiblemente mundial).

RCCE de diferentes localizaciones: La RCCE puede realizarse por un revisor de una oficina de un lugar distinto a la del socio del encargo.

Interacción con el cliente de auditoría: El revisor puede, ocasionalmente, participar junto con el socio del encargo en las reuniones o conferencias telefónicas con comité de auditoría del cliente o con la dirección si tal participación se considera necesaria para reforzar o aumentar la eficacia de las funciones del revisor. Sin embargo, el revisor tiene que ser cauteloso en abstenerse de llevar a cabo cualquier actuación que pudiera amenazar o percibirse como una amenaza a su objetividad.

Interacción con el equipo de auditoría: El revisor puede ser consultado por el socio del encargo y mantenerse al corriente de las cuestiones significativas oportunamente. Esta consulta no tiene por qué comprometer la idoneidad del revisor para desempeñar sus funciones y evita que surjan diferencias de opinión en etapas posteriores del encargo. Sin embargo, cuando la naturaleza y extensión de las consultas sea significativa, sería importante que tanto el equipo del encargo como el revisor preserven la objetividad del revisor. El revisor debería tratar de abstenerse de adoptar una función de toma de decisiones en el encargo. Si afecta a su objetividad sería necesario reemplazar al revisor.

Autoridad del revisor: Se espera que el revisor lleve a cabo sus obligaciones independientemente de la jerarquía del socio del encargo. Cuando el socio del encargo tiene un cargo de categoría superior, se han de tomar precauciones para evitar afectar la objetividad; el revisor debería ser una persona con la categoría adecuada para discutir con el socio del encargo en la medida que sea necesario para el cumplimiento de las funciones del revisor.

En este sentido, mantener una cultura de aceptación de la RCCE y de su importante contribución a la calidad de la auditoría, ayuda de manera significativa a la eficacia del programa de revisiones - apoyando

al revisor, al margen de la categoría de su cargo, para cumplir con sus obligaciones e informar sin influencias indebidas ni pensando en las repercusiones derivadas de sus hallazgos.

Periodo de enfriamiento: Se puede establecer un periodo de enfriamiento antes de que un revisor ejerza la función de revisión, cuando éste haya ejercido previamente como socio de dicho encargo⁵.

Lista de personas calificadas para llevar a cabo RCCE: A menos que no se indique específicamente en el contexto de preservar la objetividad, el mantenimiento anual de una lista de personas de la firma que se considera que tienen las cualidades necesarias para ser consideradas adecuadas para llevar a cabo RCCE puede ser útil. Una lista de este tipo puede facilitar la identificación rápida de posibles debilidades en las capacidades del RCCE en comparación con la cartera de clientes, provocando la necesidad de planificar en consecuencia.

4. Documentación de la RCCE

Como en cualquier encargo, la documentación de la RCCE es fundamental para evidenciar el trabajo que realmente se llevó a cabo.

La NICC 1 requiere:

La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos relativos a la documentación de la revisión de control de calidad de un encargo que requieran documentar que:

- (a) se han realizado los procedimientos requeridos por las políticas de la firma de auditoría sobre revisión de control de calidad de encargos;*
- (b) la revisión de control de calidad del encargo se ha terminado en la fecha del informe o con anterioridad; y*
- (c) el revisor no tiene conocimiento de que existan cuestiones no resueltas que le lleven a considerar que los juicios significativos formulados por el equipo del encargo, y las conclusiones alcanzadas por éste, no sean adecuados. (NICC 1,42)*

Ideas a considerar

El siguiente análisis ofrece ideas a considerar que pueden ayudar para la documentación de las RCCE.

Un enfoque común que ayuda a alcanzar la integridad y congruencia de la documentación de la RCCE es utilizar una lista de verificación. Cuando existen listas de verificación, en éstas se expone claramente la necesidad de aplicar el juicio profesional con respecto a la aplicabilidad de la totalidad del contenido de la misma. Dado que cada RCCE es una tarea distinta, la naturaleza de la revisión que se va a realizar puede requerir la aplicación de procedimientos adicionales o distintos a los que se incluyen en la lista de verificación. Como tales, las listas de verificación son tratadas como orientaciones y no como la decisión final acerca de la revisión a llevar a cabo.

Aunque las listas de verificación pueden proporcionar una orientación útil para el revisor, muchos de los colaboradores también exigen que se deje evidencia de los papeles de trabajo concretos revisados y su referencia a la lista de verificación. Uno de los colaboradores indicó:

⁵ Considérese la sección 290.151 del *Código de ética para profesionales de la contabilidad*, emitido por el IESBA, acerca de los clientes de auditoría que son entidades de interés público.

La finalización y documentación de los procedimientos a través de (listas de verificación) no es sustitutivo de firmar y fechar la documentación del encargo revisada al realizar la revisión de calidad del mismo.

El establecimiento de presupuestos que tienen en cuenta la RCCE incluyendo la documentación que proporcione evidencia de todos los procedimientos de revisión llevados a cabo y de los juicios significativos aplicados o conclusiones alcanzadas, puede ser también útil.

5. Diferencias de opinión

El plantearse cuestiones por parte del revisor, es parte de una RCCE. Los mecanismos bien establecidos para tratar las diferencias de opinión sólo pueden tener como objetivo contribuir a la oportuna finalización del encargo.

Ideas a considerar

Al abordar las diferencias de opinión, un aspecto común planteado por los colaboradores fue que dichas diferencias se debían identificar lo antes posible en el transcurso del encargo, con lo que se ayuda a su resolución oportuna y está en línea con la orientación que proporciona la NICC 1.

Todo procedimiento eficaz favorecerá la identificación de diferencias de opinión en una fase temprana, proporcionará orientaciones claras, en relación con los pasos que deben seguirse a partir de ese momento, y exigirá documentación con respecto a la resolución de las diferencias y a la implementación de las conclusiones alcanzadas. (NICC 1, A52)

Los procedimientos para resolver dichas diferencias pueden incluir consultas a otro profesional ejerciente u a otra firma de auditoría, o a un organismo profesional o regulador. (NICC 1, A53)

Los procesos aplicados en el tratamiento de las diferencias de opinión fueron congruentes entre los colaboradores exigiendo que el informe de auditoría no sea fechado hasta que la diferencia de opinión se haya resuelto. De forma similar, se coincidió en dar un enfoque jerárquico a la resolución de las diferencias de opinión, comenzando por la consulta al personal clave tras lo cual, si no se llega a la resolución, se va escalando en la estructura de la firma y posteriormente de la red, según sea requerido.

Para aquellas redes de firmas con una infraestructura pequeña o con, quizá, un inferior número de niveles jerárquicos, para que el enfoque de escalafón descrito anteriormente se pueda aplicar, algunas sugerencias para ayudar en la resolución incluyen:

- Creación de un comité técnico especial;
- implicación del director general o ejecutivo de la firma;
- implicación de otro socio de la firma con la experiencia adecuada;
- llevar la cuestión a la consideración de todos los socios de aseguramiento de la oficina, considerándose resuelta la cuestión cuando la mayoría de dichos socios estén conforme; y
- referir la cuestión a un tercero externo como, por ejemplo, un auditor de otra red con la experiencia adecuada, un equipo de profesionales sobre normas del instituto local o cámara de auditores o a otros consultores externos que proporcionan formación a la firma.

6. Iniciativas para reforzar más la RCCE

Al desarrollar este documento, los colaboradores compartieron ideas acerca de iniciativas que se han utilizado o desarrollado, como parte de su compromiso a la mejora continua, y que han demostrado ser muy eficaces o se prevé que van a fortalecer la RCCE. Algunas de esas ideas se encuentran en secciones anteriores de este documento, pero se agrupan a continuación para facilitar su uso.

1. Módulos de capacitación para el RCCE y los equipos de los encargos.

Admitiendo, que el alcanzar los objetivos de la RCCE es, en última instancia, un esfuerzo común y no aislado del revisor, una idea que surgió fue la creación de unos módulos de capacitación de aplicación más extensa como, por ejemplo, un módulo de eLearning para todos los involucrados en el encargo con los siguientes objetivos:

- Preparar a los revisores de forma que estén completamente capacitados para su desempeño y las expectativas que recaen sobre ellos; y
- Preparar al equipo del encargo de forma que tengan un conocimiento sobre el papel del revisor, cómo va a llevar a cabo sus responsabilidades, qué espera el revisor de ellos y los tipos de indagaciones que puede realizar como parte de la revisión.

Informar a todos los involucrados en el encargo sobre las expectativas que recaen sobre ellos mismos y sobre otros, sirve para fortalecer los resultados del proceso de RCCE.

2. La relación de la RCCE con el desempeño

Algunos sugieren relacionar el desempeño individual con los resultados de la RCCE, con implicaciones relacionadas con el desempeño individual incluyendo la remuneración.

3. Reuniones de los revisores de las RCCE

Programar reuniones regulares con los revisores de la firma para debatir acerca de cómo se puede fortalecer la RCCE. Los comentarios pueden utilizarse como contribución al desarrollo de programas de capacitación y políticas o procedimientos.

4. RCCE, un ciclo continuo

Un enfoque para reflejar en un formato fácil una guía sobre la RCCE es ver la RCCE como un ciclo circular con diferentes etapas. Una vez reflejada la naturaleza iterativa del proceso, sus componentes individuales se examinarían y se prepararían las notas explicativas con objeto de optimizar los resultados de cada componente incluyendo:

- Trabajo preparatorio;
- ejecución;
- conclusión e informes;
- documentación.

Los colaboradores enfatizaron la naturaleza repetitiva del proceso e incluyeron, en un caso, un diagrama claramente ilustrado, en el que en el centro se sitúa un mecanismo para la mejora continua de la calidad.

5. RCCE. Cuestiones a plantear

Una herramienta potencialmente útil para los revisores es el desarrollo de unas «preguntas de ejemplo». Estas incluirían un conjunto de preguntas relativas a cada fase del proceso de RCCE de la firma, lo cual puede ayudar al revisor en la formulación de preguntas ajustadas para cuestionar al equipo del encargo, así como en la evaluación de los juicios significativos y conclusiones del equipo realizados para el encargo concreto objeto de revisión.

Un colaborador indicó con relación a esta herramienta que, «...no todas las preguntas se han de plantear ni están todas las que pueden plantearse. Un revisor de una RCCE debe aplicar juicio profesional al determinar las preguntas adecuadas a plantear». Tener esta herramienta como indicación, ya sea en un formato genérico como teniendo varias versiones ajustadas a sectores o entornos operativos específicos, puede ayudar al juicio profesional del revisor a seleccionar las mejores preguntas a plantear.

Anexo 1 - Miembros del Foro de Firmas (a 1 de enero de 2013)⁶

Baker Tilly International Limited

BDO

Constantin Associates Network

Crowe Horwath International

Deloitte Touche Tohmatsu Limited

Ernst & Young Global Limited

Grant Thornton International Ltd

HLB International

IECnet

JHI

JPA International

KPMG International Cooperative

Kreston International

Mazars

Moore Stephens International Limited

Nexia International

PKF International Limited

PricewaterhouseCoopers International

RSM International Limited

Russell Bedford International

SMSLatinoamérica

Talal Abu Ghazaleh & Co. International

UHY International Limited

⁶ Dirijase al sitio web del Foro de Firmas para ver una lista más reciente de los miembros actuales del foro: www.forumoffirms.org.

Este documento ha sido desarrollado por el personal del Comité de Auditores Transnacionales (TAC) y aprobado por el TAC. El TAC es el comité ejecutivo del Foro de firmas.

El objetivo del Foro de firmas es promocionar normas sobre información financiera y prácticas de auditoría de alta calidad y convergentes en todo el mundo.

Los miembros del Foro de firmas están comprometidos a adherirse y promover la aplicación congruente de prácticas de auditoría de alta calidad en todo el mundo. Más concretamente, los miembros del Foro de firmas han acordado cumplir con las obligaciones de los miembros del Foro con relación a las auditorías transnacionales que exigen a los miembros:

- i. Mantener normas de control de calidad adecuadas de conformidad con las Normas Internacionales de control de calidad emitidas por el IAASB y adicionalmente con las normas nacionales de control de calidad aplicables y, en la medida en que no esté prohibido por la normativa nacional, llevar a cabo revisiones de control de calidad coordinadas mundialmente.
- ii. tener políticas y metodologías para la realización de dichas auditorías que estén basadas, en la medida que sea posible, en las Normas internacionales de Auditoría.
- iii. Tener políticas y metodologías de conformidad con el Código de Ética del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) y de los códigos de ética nacionales.

Véase el [Anexo 1](#) para ver una lista de los miembros a 1 de enero de 2013

Para mayor información acerca del Comité de Auditores Transnacionales y la Constitución, procedimientos operativos e información sobre los miembros del Foro de firmas, diríjase al sitio web del Foro de firmas www.forumoffirms.org

Los Borradores, documentos de consulta y otras publicaciones de IFAC son publicadas por IFAC y están sujetas a derechos de autor.

IFAC no acepta responsabilidad alguna por pérdidas ocasionadas a nadie que actúe o deje de hacerlo basándose en el material que contiene esta publicación, si dicha pérdida es debida a negligencia u otra causa.

El logo de IFAC "International Federation of Accountants" e IFAC son marcas comerciales y de servicio de IFAC.

Copyright © enero de 2013 por la Federación Internacional de Contadores IFAC. Todos los derechos reservados. Se concede permiso para hacer copias de este documento, siempre que dichas copias sean para uso en aulas académicas o para uso personal y no se vendan o se difundan, y siempre que cada copia contenga el siguiente crédito: *Copyright © enero de 2013 por la Federación Internacional de Contadores IFAC. Todos los derechos reservados. Usado con permiso de IFAC. Contacte con permissions@ifac.org para solicitar autorización para reproducir, almacenar o transmitir este documento*". En otro caso, es necesario el permiso por escrito de la IFAC para reproducir, almacenar, o transmitir, o hacer otros usos similares de este documento, salvo lo permitido por la ley. Contacte con permissions@ifac.org.

ISBN 978-1-60815-361-9

Este documento “*Revisiones de control de calidad del encargo: consideraciones prácticas*” del Transnational Auditors Committee (TAC) publicado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en enero de 2013 ha sido traducido al español por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España en marzo de 2018 y se reproduce con el permiso de IFAC. La IFAC no asume responsabilidad por la exactitud e integridad de la traducción o por cualquier acción que pudiera surgir de la misma. El texto aprobado es el que ha sido publicado por IFAC en lengua inglesa.

Texto en inglés de *Engagement Quality Control Reviews: Practical Considerations* © 2013 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Texto en español *Revisiones de control de calidad del encargo: consideraciones prácticas* © 2013 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Título original *Engagement Quality Control Reviews: Practical Considerations*, ISBN 978-1-60815-125-7



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org