

# **CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE GESTIÓN DE LA CALIDAD 1 PARA SU APLICACIÓN EN ESPAÑA**

Los criterios incorporados a continuación constituyen principios y requisitos, a los que se refiere el artículo 4 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, que deben observar los auditores en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

La Norma Internacional de Gestión de la Calidad 1 (NIGC 1) que se publica debe aplicarse e interpretarse de forma conjunta con los criterios que seguidamente se exponen para su aplicación en España:

- 1) El ámbito de aplicación de esta Norma ha de entenderse referido, exclusivamente, al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas por auditores y sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, al que se refiere el artículo 1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.
- 2) Esta Norma resulta de aplicación al sistema de control de calidad al que se refieren los artículos 28.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas y 67 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas. No obstante, los auditores de cuentas deberán tener en cuenta los requerimientos sobre organización interna exigidos en el artículo 28, apartados 1, 3, 4 y 5 de la Ley de Auditoría de Cuentas y en los artículos 66 a 69 y 87 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, en la medida en que pudieran afectar al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y al sistema de gestión de calidad interno. A estos efectos, los auditores de cuentas deberán establecer y aplicar los procedimientos adicionales no previstos en la NIGC 1 que resulten necesarios para el adecuado cumplimiento de los requerimientos exigidos legal o reglamentariamente en materia de organización interna en los artículos antes citados y que pudieran afectar al sistema de gestión de calidad interno. En este sentido, los auditores de cuentas, de forma voluntaria, podrán establecer los procedimientos apropiados que conformen un sistema integrado que les permita cumplir los requerimientos legales y reglamentarios exigidos respecto a la organización interna y al sistema de gestión de calidad interno, pudiendo considerar a estos efectos los principios y criterios previstos en la NIGC 1.
- 3) Las menciones a las disposiciones legales o reglamentarias de una jurisdicción deben entenderse referidas a la normativa correspondiente del marco jurídico español que resulte aplicable en cada caso, ya sea en el ámbito mercantil, en el marco normativo de información financiera aplicable y, en particular, en el de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas establecido en la Ley de Auditoría de Cuentas, su Reglamento de desarrollo y demás normativa de auditoría en vigor.
- 4) Se han suprimido notas a pie de página, frases, menciones, ejemplos y apartados en los que se hace referencia a la actividad de auditoría en el ámbito del sector público y a encargos que no se corresponden con los de auditoría de cuentas de estados financieros, por estar fuera del alcance de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo, identificándolos con la mención “suprimido”.
- 5) La terminología y las definiciones incluidas en esta Norma se entenderán e interpretarán conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación, y, en particular, en la Ley de Auditoría de Cuentas y en su normativa de desarrollo. A tal efecto,

se han insertado en los apartados o párrafos correspondientes, referencias a la legislación española básica, sin que éstas tengan carácter exhaustivo.

Asimismo, cuando se ha considerado procedente, se han insertado notas aclaratorias que deben observarse para su adecuada aplicación, bien porque algún aspecto de su contenido se recoge en la normativa nacional de forma más específica, bien porque se recoge en la NIGC 1 de forma distinta o, simplemente, porque no se contempla, a los efectos de facilitar su adecuada comprensión y evitar las dudas que pudieran existir en su interpretación y aplicación.

En las citadas notas aclaratorias se han utilizado las abreviaturas LAC y RLAC para referirse, respectivamente, a la Ley de Auditoría de Cuentas y a su Reglamento de desarrollo.

Por otra parte, en los casos en que se ha considerado necesario, se han suprimido aquellos apartados, párrafos o frases toda vez que son contrarios a la normativa de auditoría aplicable en España, se refieren a cuestiones que exceden del ámbito de aplicación de dicha normativa, o no resultan de aplicación en España, identificándolos con la mención “suprimido”.

- 6) Las referencias a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y a otras normas y pronunciamientos internacionales emitidos por la IFAC, sólo resultarán de aplicación en España en la medida en que se acuerde su incorporación a nuestra normativa interna de acuerdo con lo establecido en el artículo 2 de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.
- 7) Las referencias a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) deben entenderse realizadas a las NIA-ES o NIA-ES (Revisadas), que hayan sido adaptadas para su aplicación en España de conformidad con el artículo 2.4 de la Ley de Auditoría de Cuentas. Asimismo, las referencias en esta norma a la NIGC 2, deben entenderse referidas a la Norma Internacional de Gestión de la Calidad 2 (NIGC 2-ES), Revisiones de la Calidad de los encargos, que es una traducción adaptada de la NIGC 2 e incluye unos criterios de interpretación para su aplicación en España.
- 8) Las referencias que en esta Norma figuran sobre el Glosario de términos del IAASB, deben entenderse realizadas al Glosario de términos del IAASB adaptado para su aplicación en España, que figura publicado en la Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España relativos a las Normas Internacionales emitido por el IAASB, y sus modificaciones posteriores publicadas por Resolución del ICAC.
- 9) Las referencias a las normas profesionales se entenderán realizadas a las establecidas en el artículo 2 de la Ley de Auditoría de Cuentas, y su normativa de desarrollo.
- 10) Las referencias a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, se considerarán hechas a los establecidos en el artículo 2.3, la sección 2ª del capítulo III (Título I) y la sección 3ª del capítulo IV (Título I) de la Ley de Auditoría de Cuentas, en su normativa de desarrollo y en el Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión.

- 11) Las referencias a la red se considerarán realizadas a lo establecido en los artículos 3.14 de la Ley de Auditoría de Cuentas y 8.3 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas.
- 12) Las actuaciones y los procedimientos establecidos para quienes auditen entidades emisoras de valores cotizados serán igualmente de aplicación para quienes auditen entidades de interés público definidas en el artículo 3.5 de la Ley de Auditoría de Cuentas y en el artículo 8.1 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas.
- 13) En las referencias efectuadas en esta norma a la aplicación del juicio profesional y del escepticismo profesional deberá tenerse en cuenta lo establecido a este respecto en el artículo 13 de la Ley de Auditoría de Cuentas.
- 14) En las referencias a la dimensión, estructura y organización de la firma de auditoría se considerará lo dispuesto en el artículo 28.5 de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo. En especial, se tendrá en cuenta que la organización interna y su documentación justificativa serán proporcionadas a la dimensión y estructura organizativa de los auditores de cuentas y acorde con las características, complejidad y volumen de los trabajos de auditoría, de acuerdo con el artículo 68 del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas.
- 15) En las referencias a actividades externalizadas a un proveedor de servicios se considerará lo dispuesto en los artículos 28.2 b.4º) de la Ley de Auditoría de Cuentas y 67.2 e) del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas.
- 16) Las referencias al “equipo del encargo” se considerarán realizadas al artículo 3.11 de la LAC. Asimismo, se considerará lo previsto en la NIA-ES 610 (Revisada) sobre la no aplicabilidad de la utilización de la ayuda directa de los auditores internos bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo.

**NORMA INTERNACIONAL DE GESTIÓN DE LA CALIDAD 1**  
**GESTIÓN DE LA CALIDAD EN LAS FIRMAS DE AUDITORÍA QUE**  
**REALIZAN AUDITORÍAS (*frase suprimida*) DE ESTADOS**  
**FINANCIEROS (*frase suprimida*)**  
**(NIGC 1-ES)**

*(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 20 de abril de 2022)*

**CONTENIDO**

---

	Apartado
<b>Introducción</b>	
Alcance de esta NIGC	1-5
El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría	6-11
Aplicabilidad de esta NIGC	12
<b>Fecha de entrada en vigor</b>	13
<b>Objetivo</b>	14-15
<b>Definiciones</b>	16
<b>Requerimientos</b>	
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables	17-18
El sistema de gestión de la calidad	19-22
El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría	23-27
Gobierno y liderazgo	28
Requerimientos de ética aplicables	29
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos	30
Realización del encargo	31
Recursos	32
Información y comunicación	33
Respuestas predeterminadas	34
El proceso de seguimiento y corrección	35-47
Requerimientos de la red o servicios de la red	48-52
Evaluación del sistema de gestión de la calidad	53-56
Documentación	57-60
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>	
Alcance de esta NIGC	A1–A2
El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría	A3–A5

Aplicabilidad de esta NIGC	A6–A9
Definiciones	A10–A28
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables	A29
El sistema de gestión de la calidad	A30–A38
El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría	A39–A54
Gobierno y liderazgo	A55–A61
Requerimientos de ética aplicables	A62–A66
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos	A67–A74
Realización del encargo	A75–A85
Recursos	A86–A108
Información y comunicación	A109–A115
Respuestas predeterminadas	A116–A137
El proceso de seguimiento y corrección	A138–A174
Requerimientos de la red o servicios de la red	A175–A186
Evaluación del sistema de gestión de la calidad	A187–A201
Documentación	A202–A206

La Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o de servicios relacionados*, debe interpretarse conjuntamente con el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y de Servicios Relacionados*.

“La NIGC 1-ES *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías (frase suprimida) de estados financieros (frase suprimida)* reproduce, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la traducción autorizada al español de la Norma Internacional Gestión de la Calidad NIGC 1 *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados* del IAASB publicada por IFAC en diciembre de 2020 en inglés. La traducción autorizada fue realizada, con el permiso de IFAC, por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción en España, en español, exclusivamente para propósitos no comerciales. El texto aprobado de la NIGC 1 es el que ha sido publicado por IFAC en lengua inglesa. IFAC no asume responsabilidad alguna por la exactitud e integridad de la traducción o por las acciones que se pudieran derivar de ello. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en [www.ifac.org](http://www.ifac.org) o escribiendo a [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).”

## Introducción

### Alcance de esta NIGC

1. Esta Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) trata de las responsabilidades que tiene la firma de auditoría de diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad de las auditorías (*frase suprimida*) de estados financieros (*frase suprimida*).

Esta Norma resulta de aplicación al sistema de control de calidad al que se refieren los artículos 28.2 de la LAC y 67 del RLAC. No obstante, los auditores de cuentas deberán tener en cuenta los requerimientos sobre organización interna exigidos en el artículo 28, apartados 1, 3, 4 y 5 de la LAC y en los artículos 66 a 69 y 87 del RLAC, en la medida en que pudieran afectar al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y al sistema de gestión de calidad interno. A estos efectos, los auditores de cuentas deberán establecer y aplicar los procedimientos adicionales no previstos en la NIGC 1 que resulten necesarios para el adecuado cumplimiento de los requerimientos exigidos legal o reglamentariamente en materia de organización interna en los artículos antes citados y que pudieran afectar al sistema de gestión de calidad interno. En este sentido, los auditores de cuentas, de forma voluntaria, podrán establecer los procedimientos apropiados que conformen un sistema integrado que les permita cumplir los requerimientos legales y reglamentarios exigidos respecto a la organización interna y al sistema de gestión de calidad interno, pudiendo considerar a estos efectos los principios y criterios previstos en la NIGC 1.

2. Las revisiones de la calidad de los encargos forman parte del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y:
  - (a) Esta NIGC trata de las responsabilidades que tiene la firma de auditoría de establecer políticas o procedimientos relativos a los encargos que están sujetos a revisiones de la calidad.
  - (b) La NIGC 2<sup>1</sup> trata del nombramiento y elegibilidad del revisor de la calidad del encargo, y de la realización y documentación de la revisión de la calidad del encargo.
3. Otros pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB):
  - (a) parten de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a las NIGC o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes<sup>2</sup>; y
  - (b) incluyen requerimientos para los socios de los encargos y otros miembros del equipo del encargo relativos a la gestión de la calidad en el encargo. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada) trata de las responsabilidades específicas del auditor en relación con la gestión de la calidad en el encargo en una auditoría de estados financieros y de las correspondientes responsabilidades del socio del encargo. (Ref: Apartado A1)
4. Esta NIGC debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden establecer responsabilidades para la gestión de la calidad por la firma de auditoría más allá de los que se describen en esta NIGC. (Ref: Apartado A2)
5. Esta NIGC se aplica a todas las firmas de auditoría que realizan auditorías (*frase suprimida*) de estados financieros (*frase suprimida*).

---

<sup>1</sup> NIGC 2, *Revisiones de la calidad de los encargos*

<sup>2</sup> Véase, por ejemplo, la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220 (Revisada) *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros* (Revisada), apartado 3.

## **El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría**

6. Un sistema de gestión de la calidad opera de un modo continuo e iterativo y responde ante los cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos. Asimismo, no opera de un modo lineal. Sin embargo, a efectos de esta NIGC, un sistema de gestión de la calidad trata los siguientes ocho componentes: (Ref: Apartado A3)
  - (a) el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría;
  - (b) gobierno y liderazgo;
  - (c) requerimientos de ética aplicables;
  - (d) aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos;
  - (e) realización del encargo;
  - (f) recursos;
  - (g) información y comunicación y
  - (h) el proceso de seguimiento y corrección.
7. Esta NIGC requiere que la firma de auditoría aplique un enfoque basado en el riesgo para el diseño, implementación y funcionamiento de los componentes del sistema de gestión de la calidad de un modo interconectado y coordinado de tal forma que la firma de auditoría gestione de forma proactiva la calidad de los encargos que realiza. (Ref: Apartado A4)
8. El enfoque basado en el riesgo se integra en los requerimientos de esta NIGC a través de:
  - (a) El establecimiento de objetivos de calidad. Los objetivos de calidad establecidos por la firma de auditoría consisten en objetivos relacionados con los componentes del sistema de gestión de la calidad que deben ser alcanzados por la firma de auditoría. Se requiere que la firma de auditoría establezca los objetivos de calidad especificados por esta NIGC y cualquier objetivo de calidad adicional que la firma de auditoría considere necesario para alcanzar los objetivos del sistema de gestión de la calidad.
  - (b) La identificación y valoración de los riesgos para alcanzar los objetivos de calidad (denominados en esta norma riesgos de calidad). Se requiere que la firma de auditoría identifique y valore los riesgos de calidad para disponer de una base para el diseño e implementación de respuestas.
  - (c) El diseño e implementación de respuestas para responder a los riesgos de calidad. La naturaleza, momento de realización y extensión de las respuestas de la firma para responder a los riesgos de calidad se basan en los motivos de las valoraciones asignadas a los riesgos de calidad y responden a estos.
9. Esta NIGC requiere que, por lo menos una vez al año, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este, en nombre de la firma de auditoría, evalúen el sistema de gestión de la calidad y concluyan si proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema mencionados en el apartado 14(a) y (b). (Ref: Apartado A5)

### *Graduación*

10. Para aplicar un enfoque basado en el riesgo, se requiere que la firma de auditoría tenga en cuenta:
  - (a) la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría; y
  - (b) la naturaleza y las circunstancias de los encargos que realiza la firma de auditoría.

En consecuencia, el diseño del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, en especial su complejidad y grado de formalización, variará. Por ejemplo, es probable que una firma de auditoría que realiza distintos tipos de encargos para un amplio número de entidades, incluidas auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, necesite un sistema de gestión de la calidad y una documentación de soporte más complejos y formales (*frase suprimida*).

#### *Redes y proveedores de servicios*

11. Esta NIGC trata de las responsabilidades de la firma de auditoría cuando esta:
- (a) forma parte de una red y cumple los requerimientos de la red o utiliza sus servicios en el sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos; o
  - (b) utiliza recursos de un proveedor de servicios en el sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos.

Incluso cuando la firma de auditoría cumple los requerimientos de la red o utiliza sus servicios o recursos de un proveedor de servicios, es responsable de su sistema de gestión de la calidad.

#### **Aplicabilidad de esta NIGC**

12. El apartado 14 contiene el objetivo que persigue la firma de auditoría al aplicar esta NIGC. Esta NIGC contiene: (Ref: Apartado A6)
- (a) los requerimientos diseñados con el fin de permitir a la firma de auditoría alcanzar el objetivo establecido en el apartado 14; (Ref: Apartado A7)
  - (b) orientaciones en forma de una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas; (Ref: Apartado A8)
  - (c) anotaciones introductorias que proporcionan el contexto relevante para una correcta comprensión de esta NIGC y
  - (d) definiciones. (Ref: Apartado A9)

#### **Fecha de entrada en vigor**

13. (*Apartado suprimido*)

#### **Objetivo**

14. El objetivo de la firma de auditoría es diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad de las auditorías (*frase suprimida*) de estados financieros (*frase suprimida*), que le proporcione una seguridad razonable de que:
- (a) la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y
  - (b) los informes de los encargos emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.
15. Se sirve al interés público al realizar encargos de calidad de manera congruente. El diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad permiten que se realicen encargos de calidad de manera congruente al proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad establecidos en el apartado 14(a) y (b). Se alcanzan encargos de calidad a través de la planificación y ejecución de los encargos y de la emisión de informes sobre estos de conformidad con las normas



profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Alcanzar los objetivos de esas normas y cumplir los requerimientos legales y reglamentarios aplicables implica la aplicación de juicio profesional y (*frase suprimida*) del escepticismo profesional.

## Definiciones

16. A efectos de esta NIGC, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

- (a) Deficiencia en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (“deficiencia” en esta NIGC): Se produce cuando: (Ref: Apartados A10, A159–A160)
- (i) no se establece un objetivo de calidad necesario para alcanzar el objetivo del sistema de gestión de la calidad;
  - (ii) no se identifican o no se valoran adecuadamente un riesgo o una combinación de riesgos de calidad; (Ref: Apartado A11)
  - (iii) una respuesta o una combinación de respuestas no reducen a un nivel aceptablemente bajo la probabilidad de que exista un riesgo de calidad porque la respuesta o las respuestas no están adecuadamente diseñadas o implementadas o no operan eficazmente; o
  - (iv) está ausente otro aspecto del sistema de gestión de la calidad o no ha sido adecuadamente diseñado o implementado o no funciona eficazmente, de modo que no se ha cumplido un requerimiento de esta NIGC. (Ref: Apartado A12)
- (b) Documentación del encargo: el registro del trabajo realizado, de los resultados obtenidos y de las conclusiones alcanzadas por el profesional ejerciente (a veces se emplea el término "papeles de trabajo").

A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará lo dispuesto en los artículos 29.2 de la LAC y 69 del RLAC.

- (c) Socio del encargo<sup>3</sup>: el socio u otra persona nombrada por 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 la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará la definición de “auditor principal responsable” que se incluye en el artículo 3.6 letras a) y b) de la LAC.

- (d) Revisión de la calidad del encargo: una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas sobre este, realizada por el revisor de la calidad del encargo y finalizada en la fecha del informe o con anterioridad a ella.

A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, en la revisión de control calidad del trabajo de auditoría de entidades de interés público, se considerará lo dispuesto en el artículo 42 de la LAC y el artículo 8 del Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014. A estos efectos, los auditores de cuentas deberán establecer y aplicar los procedimientos previstos en la NIGC 2 y aquellos otros adicionales no previstos en la citada Norma que resulten

<sup>3</sup> (*Nota al pie de página suprimida*).

necesarios para el adecuado cumplimiento de los requerimientos exigidos legal o reglamentariamente en relación con la revisión del control de la calidad del encargo.

- (e) Revisor de la calidad del encargo: un socio, otra persona de la firma de auditoría o una persona externa nombrada por la firma de auditoría para realizar la revisión de la calidad del encargo.

A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará lo dispuesto en los artículos 67.2 c) y, en su caso, 87.2 d) del RLAC relativo a las características que ha de reunir el “revisor de control de calidad del encargo”.

- (f) Equipo del encargo: todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier otra persona que aplica procedimientos en relación con el encargo, excluidos un experto externo<sup>4</sup> y los auditores internos que prestan ayuda directa en un encargo. (Ref: Apartado A13)

A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará lo dispuesto en el artículo 3.11 de la LAC y lo previsto en la NIA-ES 610 (Revisada), tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 16 de esta Norma.

- (g) Inspecciones externas: inspecciones o investigaciones, llevadas a cabo por un organismo externo de supervisión, en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o con los encargos realizados por esta. (Ref: Apartado A14)

A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará lo dispuesto en el artículo 54 de la LAC y su normativa de desarrollo.

- (h) Hallazgos (en relación con un sistema de gestión de la calidad): información sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad que se ha obtenido de la realización de actividades de seguimiento, de inspecciones externas y de otras fuentes relevantes, la cual indica que pueden existir una o varias deficiencias. (Ref: Apartados A15–A17)

- (i) Firma de auditoría: un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica (*frase suprimida*). (Ref: Apartado A18)

A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerarán las definiciones de “auditor de cuentas” y “sociedad de auditoría”, contenidas en los artículos 3.3 y 3.4 de la LAC, respectivamente.

- (j) 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 entidades cotizadas las mencionadas como tales en el artículo 3.5.a) de la LAC y en el artículo 8.1.a) del RLAC. Tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 12, las actuaciones y los procedimientos establecidos para quienes auditen entidades emisoras de valores cotizados serán igualmente de aplicación para quienes auditen entidades de interés público definidas en el artículo 3.5 de la LAC y en el artículo 8.1 del RLAC.

<sup>4</sup> El apartado 6(a) de la NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*, define el término “experto del auditor”.

- (k) Firma de la red: firma de auditoría o entidad que pertenece a la red de la firma de auditoría.

A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, véase nota aclaratoria al apartado 16 (l) de esta Norma.

- (l) Red: una estructura más amplia: (Ref: Apartado A19)

- (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 o procedimientos de gestión de la 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 aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará lo dispuesto en los artículos 3.14 de la LAC y 8.3 del RLAC, tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 11 de esta Norma.

- (m) Socio: cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo (*frase suprimida*).

- (n) Personal: socios y empleados de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A20–A21)

- (o) Juicio profesional: aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas profesionales, para la toma de decisiones informadas acerca de la forma de proceder adecuada para el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará lo dispuesto en el artículo 13.3 de la LAC, tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 13 de esta Norma.

- (p) Normas profesionales: Normas sobre Encargos del IAASB tal y como se definen en el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* del IAASB y requerimientos de ética aplicables.

A efectos de la adecuada interpretación y aplicación en España de esta Norma, se entenderá que las normas profesionales aplicables son las establecidas en el artículo 2 de la LAC y su normativa de desarrollo, tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 9 de esta Norma.

- (q) Objetivos de calidad: los resultados que se persiguen en relación con los componentes del sistema de gestión de la calidad y que deben ser alcanzados por la firma de auditoría.

- (r) Riesgo de calidad: un riesgo que tiene una posibilidad razonable de:

- (i) existir y de
- (ii) individualmente, o en combinación con otros riesgos, afectar negativamente a la consecución de uno o varios objetivos de calidad.

- (s) Seguridad razonable: en el contexto de las NIGC, un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.

- (t) Requerimientos de ética aplicables: principios de ética profesional y requerimientos de ética aplicables a los profesionales de la contabilidad cuando realizan encargos que son auditorías (*frase suprimida*) de estados financieros (*frase suprimida*). Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden las disposiciones del *Código Internacional*

de *Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* (Código de ética del IESBA) en relación con las auditorías (*frase suprimida*) de estados financieros (*frase suprimida*), junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos. (Ref: Apartados A22–A24, A62)

A efectos de la aplicación práctica de esta definición en esta Norma, en la referencia a los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, aplicables se considerarán los definidos por la LAC y su normativa de desarrollo y por el Reglamento (UE) nº 537/2014, tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 10 de esta Norma.

- (u) Respuesta (en relación con un sistema de gestión de la calidad): políticas o procedimientos diseñados e implementados por la firma de auditoría para responder a uno o varios riesgos de calidad: (Ref: Apartados A25–A27, A50)
  - (i) Las políticas son declaraciones acerca de lo que se debería o no se debería hacer para responder a uno o varios riesgos de calidad. Esas declaraciones pueden estar documentadas, formuladas explícitamente en comunicados o implícitas en actuaciones y decisiones.
  - (ii) Los procedimientos son actuaciones para implementar las políticas.
- (v) Proveedor de servicios (en el contexto de esta NIGC): una persona o una organización externas a la firma de auditoría que proporcionan un recurso que se utiliza en su sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos. Los proveedores de servicios no incluyen a la red de la firma de auditoría, a otras firmas de la red o a otras estructuras u organizaciones dentro de la red. (Ref: Apartados A28, A105)

A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, se considerará lo dispuesto en los artículos 28.2 b) 4º de la LAC y 67.2 e) del RLAC, tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 15 de esta Norma.

- (w) Empleados: profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplea.
- (x) Sistema de gestión de la calidad: un sistema diseñado, implementado y operado por una firma de auditoría para proporcionarle una seguridad razonable de que:
  - (i) la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y
  - (ii) los informes de los encargos emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.

## Requerimientos

### Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables

- 17. La firma de auditoría cumplirá cada uno de los requerimientos de esta NIGC salvo que el requerimiento no sea aplicable a la firma de auditoría debido a la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría o de sus encargos. (Ref: Apartado A29)
- 18. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este y la persona o las personas que tienen la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría tendrán

un conocimiento de esta NIGC, incluida la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, para conocer el objetivo de la NIGC y para aplicar sus requerimientos adecuadamente.

### **El sistema de gestión de la calidad**

19. La firma de auditoría diseñará, implementará y operará un sistema de gestión de la calidad. A tal efecto, la firma de auditoría aplicará el juicio profesional teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos. El componente de gobierno y liderazgo del sistema de gestión de la calidad establece el entorno que sustenta el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad. (Ref: Apartados A30–A31)

### *Responsabilidades*

20. La firma de auditoría asignará: (Ref: Apartados A32–A35)
  - (a) la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este al presidente ejecutivo o socio director (o equivalente) de la firma de auditoría o, en su caso, al consejo directivo de socios (o equivalente) de la firma de auditoría.
  - (b) la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad;
  - (c) la responsabilidad operativa de aspectos específicos del sistema de gestión de la calidad, incluidos:
    - (i) el cumplimiento de los requerimientos de independencia y (Ref: Apartado A36)
    - (ii) el proceso de seguimiento y corrección.
21. En la asignación de las funciones enumeradas en el apartado 20 la firma de auditoría determinará que la persona o las personas: (Ref: Apartado A37)
  - (a) tienen la experiencia, conocimiento, influencia y autoridad adecuados dentro de la firma de auditoría, y el tiempo suficiente, para cumplir con la responsabilidad que les ha sido asignada; y (Ref: Apartado A38)
  - (b) conocen las funciones que les han sido asignadas y que deben rendir cuentas de su cumplimiento.
22. La firma de auditoría dispondrá que la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad, del cumplimiento de los requerimientos de independencia y del proceso de seguimiento y corrección tengan una línea directa de comunicación con la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este.

### **El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría**

23. La firma de auditoría diseñará e implementará un proceso de valoración del riesgo para establecer objetivos de calidad, identificar y valorar los riesgos de calidad y diseñar e implementar las respuestas para responder a esos riesgos. (Ref: Apartados A39–A41)
24. La firma de auditoría establecerá los objetivos de calidad especificados por esta NIGC y cualquier objetivo de calidad adicional que la firma de auditoría considere necesario para alcanzar los objetivos del sistema de gestión de la calidad. (Ref: Apartados A42–A44)
25. La firma de auditoría identificará y valorará los riesgos de calidad para disponer de una base para el diseño y la implementación de respuestas. A tal efecto, la firma de auditoría:
  - (a) obtendrá un conocimiento de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que pueden afectar negativamente a la consecución de los objetivos de calidad, incluido: (Ref: Apartados A45–A47)

- (i) Con respecto a la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría, los relacionados con:
  - a. la complejidad y las características operativas de la firma de auditoría;
  - b. las decisiones y actuaciones estratégicas y operativas de la firma de auditoría, sus procesos de negocio y su modelo de negocio;
  - c. las características y el estilo de dirección de los dirigentes;
  - d. los recursos de la firma de auditoría, incluidos los recursos proporcionados por los proveedores de servicios;
  - e. las disposiciones legales y reglamentarias, las normas profesionales y el entorno en el que opera la firma de auditoría y,
  - f. en el caso de que la firma de auditoría pertenezca a una red, la naturaleza y extensión de los requerimientos de la red y, en su caso, de los servicios de la red.
- (ii) Con respecto a la naturaleza y las circunstancias de los encargos realizados por la firma de auditoría, las relacionadas con:
  - a. los tipos de encargos realizados por la firma de auditoría y los informes a emitir; y
  - b. los tipos de entidades para los que se realizan dichos encargos.
- (b) tendrá en cuenta el modo y grado en que las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones del apartado 25(a) pueden afectar negativamente a la consecución de los objetivos de calidad. (Ref: Apartado A48)
- 26. La firma de auditoría diseñará e implementará respuestas a los riesgos de calidad que estén basadas y respondan a los motivos de las valoraciones asignadas a dichos riesgos. Las respuestas de la firma de auditoría incluirán también las respuestas indicadas en el apartado 34. (Ref: Apartados A49–A51)
- 27. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos diseñados para identificar información que indique que son necesarios objetivos de calidad adicionales, o riesgos de calidad o respuestas modificados o adicionales, debido a cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos. Si se identifica esa información, la firma de auditoría la considerará y, si resulta adecuado: (Ref: Apartados A52–A53)
  - (a) establecerá objetivos de calidad adicionales o modificará los objetivos de calidad adicionales que la firma de auditoría ya ha establecido; (Ref: Apartado A54)
  - (b) identificará y valorará riesgos de calidad adicionales, modificará los riesgos de calidad o los valorará de nuevo; o
  - (c) diseñará e implementará respuestas adicionales o modificará las respuestas.

### **Gobierno y liderazgo**

- 28. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan del gobierno y liderazgo de la firma de auditoría y definen el entorno que sustenta el sistema de gestión de la calidad.
  - (a) La firma de auditoría demuestra un compromiso con la calidad a través de una cultura que existe en toda la firma de auditoría, la cual reconoce y refuerza: (Ref: Apartados A55–A56)

- (i) la función de la firma de auditoría de servir al interés público realizando encargos de calidad de manera congruente;
  - (ii) la importancia de la ética, los valores y las actitudes profesionales;
  - (iii) la responsabilidad de todo el personal con la calidad en relación con la realización de encargos o en actividades dentro del sistema de gestión de la calidad, y del comportamiento que se espera de ellos; y
  - (iv) la importancia de la calidad en las decisiones y actuaciones estratégicas de la firma de auditoría, incluidas sus prioridades financieras y operativas.
- (b) Los dirigentes son responsables de la calidad y de rendir cuentas sobre esta. (Ref: Apartado A57)
  - (c) Los dirigentes demuestran un compromiso con la calidad a través de sus actuaciones y comportamientos. (Ref: Apartado A58)
  - (d) La estructura organizativa y la asignación de funciones, responsabilidades y autoridad es adecuada para permitir el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A32, A33, A35, A59)
  - (e) Las necesidades de recursos, incluidos los recursos financieros, se planifican, y los recursos se obtienen, distribuyen o asignan, de un modo congruente con el compromiso de la firma de auditoría con la calidad. (Ref: Apartados A60–A61)

#### **Requerimientos de ética aplicables**

29. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan el cumplimiento de las responsabilidades de conformidad con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia: (Ref: Apartados A62–A64, A66)

- (a) La firma de auditoría y su personal:
  - (i) conocen los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos; y (Ref: Apartados A22, A24)
  - (ii) cumplen sus responsabilidades en relación con los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos.
- (b) Otras personas, incluidas la red, las firmas de la red, las personas de la red o de las firmas de la red, o los proveedores de servicios sujetos a los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos:

A efectos de la aplicación práctica de esta letra, se considerará lo dispuesto en los artículos 3.14, 19 y 20 de la LAC y 8.3 y 58 del RLAC.

- (i) conocen los requerimientos de ética aplicables que les son de aplicación; y (Ref: Apartados A22, A24, A65)
- (ii) cumplen sus responsabilidades en relación con los requerimientos de ética aplicables que les son de aplicación.

#### **Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos**

30. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos:

A efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior, se considerará lo dispuesto en los artículos 11, apartados 1 y 3, y 37.3 del RLAC; y en el caso de auditoría de entidades de

interés público, adicionalmente, lo establecido en el artículo 6 del Reglamento (UE) n° 537/2014 y en los artículos 82 y 87.3 del RLAC.

- (a) Juicios de la firma de auditoría sobre si se debe aceptar o continuar una relación con un cliente o un encargo específico sobre la base de:
  - (i) información obtenida sobre la naturaleza y las circunstancias del encargo y la integridad y los valores éticos del cliente (incluida la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad) que sea suficiente para sustentar esos juicios; y (Ref: Apartados A67–A71)
  - (ii) la capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. (Ref: Apartado A72)
- (b) Las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría no conducen a juicios inapropiados sobre si se debe aceptar o continuar una relación con un cliente o un encargo específico. (Ref: Apartados A73–A74)

### Realización del encargo

31. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan la realización de encargos de calidad:

- (a) Los equipos de los encargos conocen y cumplen sus responsabilidades en relación con los encargos, incluida, en su caso, la responsabilidad global de los socios de los encargos de gestionar y alcanzar la calidad del encargo y de participar suficiente y adecuadamente en el transcurso del encargo. (Ref: Apartado A75)

A efectos de la aplicación práctica de esta letra, se considerará lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LAC.

- (b) La naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los equipos de los encargos y la revisión del trabajo realizado son adecuados según la naturaleza y las circunstancias de los encargos, así como los recursos asignados o puestos a disposición de los equipos de los encargos, y el trabajo realizado por los miembros del equipo con menos experiencia es dirigido, supervisado y revisado por miembros del equipo con más experiencia. (Ref: Apartados A76–A77)
- (c) Los equipos de los encargos aplican de modo adecuado el juicio profesional y (*frase suprimida*) el escepticismo profesional. (Ref: Apartado A78)
- (d) Se realizan las consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas y se implementan las conclusiones acordadas. (Ref: Apartados A79–A81)
- (e) Las diferencias de opinión dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo, o las personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría se ponen en conocimiento de la firma de auditoría y se resuelven. (Ref: Apartado A82)
- (f) Se compila la documentación del encargo de manera oportuna después de la fecha del informe del encargo y se conserva y retiene adecuadamente para las necesidades de la firma de auditoría y para cumplir con las disposiciones legales y reglamentarias, los requerimientos de ética aplicables o las normas profesionales. (Ref: Apartados A83–A85)

A efectos de la aplicación práctica de esta letra, se considerará lo dispuesto en los artículos 29.2 y 30 de la LAC, así como en los artículos 67.2 g), 69 y 72 del RLAC.



## Recursos

32. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan el modo adecuado de obtener, desarrollar, utilizar, conservar, distribuir y asignar los recursos de manera oportuna para permitir el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad: (Ref: Apartados A86–A87)

### *Recursos humanos*

- (a) El personal se contrata, forma y retiene y tiene la competencia y capacidad necesarias para: (Ref: Apartados A88–A90)

A efectos de la aplicación práctica de esta letra, se considerará lo dispuesto en los artículos 8.7 y 29.1 de la LAC y 33 del RLAC.

Adicionalmente, en relación con auditorías de EIP, a efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior, se considerará lo dispuesto en el artículo 45 de la LAC y 87 del RLAC.

- (i) realizar de manera congruente encargos de calidad, incluido tener conocimiento o experiencia relevantes para los encargos realizados por la firma de auditoría, o
- (ii) realizar actividades o desempeñar responsabilidades en relación con el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.
- (b) El personal demuestra un compromiso con la calidad mediante sus actuaciones y comportamientos, desarrolla y mantiene la adecuada competencia para desempeñar sus funciones y se le piden responsabilidades, o se le reconocen, mediante evaluaciones oportunas, su remuneración, promoción y otros incentivos. (Ref: Apartados A91–A93)
- (c) Las personas provienen de fuentes externas (es decir, de la red, de otra firma de la red o de un proveedor de servicios) cuando la firma de auditoría no dispone de personal suficiente o adecuado para permitir el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o la realización de los encargos. (Ref: Apartado A94)
- (d) Se asignan los miembros de los equipos de los encargos a cada encargo, incluido un socio del encargo con la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para realizar encargos de calidad de manera congruente. (Ref: Apartados A88–A89, A95–A97)
- (e) Se asignan personas para realizar actividades dentro del sistema de gestión de la calidad con la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para ello.

### *Recursos tecnológicos*

- (f) Se obtienen o desarrollan, se implementan, mantienen y utilizan los recursos tecnológicos adecuados para permitir el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la realización de encargos. (Ref: Apartados A98–A101, A104)

### *Recursos intelectuales*

- (g) Se obtienen o desarrollan, se implementan, mantienen y utilizan los recursos intelectuales adecuados para permitir el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y para que se realicen encargos de calidad de manera congruente, y dichos recursos intelectuales son congruentes con las normas profesionales y, en su caso, con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. (Ref: Apartados A102–A104)

### *Proveedores de servicios*

- (h) Los recursos humanos, tecnológicos o intelectuales procedentes de los proveedores de servicios son adecuados para su utilización en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y en la realización de encargos, teniendo en cuenta los objetivos de calidad del apartado 32 (d), (e), (f) y (g). (Ref: Apartados A105–A108)

### **Información y comunicación**

- 33. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan la obtención, generación o utilización de la información con respecto al sistema de gestión de la calidad, y de su comunicación dentro de la firma de auditoría y a terceros de manera oportuna para permitir el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad: (Ref: Apartado A109)
  - (a) El sistema de información identifica, captura, procesa y conserva la información relevante y fiable en la que se sustenta el sistema de gestión de la calidad, tanto de fuentes internas como externas. (Ref: Apartados A110–A111)
  - (b) La cultura de la firma de auditoría reconoce y refuerza la responsabilidad del personal de intercambiar información con la firma de auditoría y entre ellos. (Ref: Apartado A112)
  - (c) Se intercambia información relevante y fiable en toda la firma de auditoría y con los equipos de los encargos, incluido que: (Ref: Apartado A112)
    - (i) la información se comunica al personal y a los equipos de los encargos, y la naturaleza, momento de realización y extensión de la información es suficiente para permitirles conocer y cumplir sus responsabilidades en relación con la realización de actividades dentro del sistema de gestión de la calidad o de los encargos; y
    - (ii) el personal y los equipos de los encargos comunican información a la firma de auditoría al realizar actividades dentro del sistema de gestión de la calidad o en los encargos.
  - (d) Se comunica información relevante y fiable a terceros, incluido:
    - (i) la firma de auditoría comunica la información a la red a la que pertenece, dentro de ella o a los proveedores de servicios, en su caso, permitiendo que la red o los proveedores de servicios cumplan sus responsabilidades en relación con los requerimientos o los servicios de la red o los recursos que proporcionan; y (Ref: Apartado A113)
    - (ii) se comunica la información al exterior cuando lo requieren las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales, o para ayudar a terceros a conocer el sistema de gestión de la calidad. (Ref: Apartados A114–A115)

### **Respuestas predeterminadas**

- 34. En el diseño e implementación de respuestas de acuerdo con el apartado 26, la firma de auditoría incluirá las siguientes respuestas: (Ref: Apartado A116)
  - (a) La firma de auditoría establece políticas o procedimientos para:
    - (i) identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables; e (Ref: Apartado A117)
    - (ii) identificar, comunicar y evaluar cualquier incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables e informar sobre ello y responder de modo adecuado y oportuno a las causas y consecuencias de los incumplimientos. (Ref: Apartados A118–A119)

- (b) La firma de auditoría obtiene, al menos una vez al año, una confirmación documentada del cumplimiento de los requerimientos de independencia de todo el personal que deba ser independiente de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables.
- (c) La firma de auditoría establece políticas y procedimientos para recibir, investigar y resolver las quejas y denuncias acerca de trabajos que no se han realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, o de incumplimientos de las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría establecidos de acuerdo con esta NIGC. (Ref: Apartados A120–A121)
- (d) La firma de auditoría establece políticas o procedimientos para tratar las circunstancias en las que:
  - (i) Llega a su conocimiento información posterior a la aceptación o continuidad de la relación con un cliente o un encargo específico que, de haber estado disponible con anterioridad a la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico, hubiesen llevado a la firma de auditoría a rehusar continuar la relación con el cliente o el encargo específico; o (Ref: Apartados A122–A123)
  - (ii) Las disposiciones legales o reglamentarias obligan a la firma de auditoría a aceptar la relación con un cliente o un encargo específico. (Ref: Apartado A123)
- (e) La firma de auditoría establece políticas o procedimientos que: (Ref: Apartados A124–A126)

A efectos de la aplicación práctica de esta letra, en la auditoría de entidades de interés público, se considerará el contenido del artículo 37 de la LAC.
--

- (i) requieren la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad cuando se realiza una auditoría de estados financieros de entidades cotizadas sobre el modo en el que el sistema de gestión de la calidad sustenta la realización de encargos de auditoría de calidad de manera congruente; (Ref: Apartados A127–A129)
  - (ii) tratan cuándo es adecuado, en otros casos, comunicar con terceros sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría; y (Ref: Apartado A130)
  - (iii) tratan la información que se debe proporcionar cuando se comunica externamente de acuerdo con los apartados 34(e)(i) y 34(e)(ii), incluida la naturaleza, momento de realización y extensión, así como la forma adecuada de comunicación. (Ref: Apartados A131–A132)
- (f) La firma de auditoría establece políticas o procedimientos que tratan las revisiones de la calidad de los encargos de conformidad con la NIGC2, y requieren que se realice una revisión de la calidad del encargo para:
- (i) las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas;
  - (ii) las auditorías (*mención suprimida*) para las que las disposiciones legales o reglamentarias requieren una revisión de la calidad; y (Ref: Apartado A133)
  - (iii) las auditorías (*mención suprimida*) para las que la firma de auditoría determina que una revisión de la calidad del encargo es una respuesta adecuada para responder a uno o varios riesgos de calidad. (Ref: Apartados A134–A137)

## El proceso de seguimiento y corrección

35. La firma de auditoría establecerá un proceso de seguimiento y corrección para: (Ref: Apartado A138)
- (a) Proporcionar información relevante, fiable y oportuna sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad.
  - (b) Tomar medidas adecuadas para responder a deficiencias identificadas con el fin de que dichas deficiencias sean corregidas oportunamente.

*Diseño y realización de actividades de seguimiento*

36. La firma de auditoría diseñará y realizará actividades de seguimiento para disponer de una base para la identificación de deficiencias.
37. Para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento, la firma de auditoría tendrá en cuenta: (Ref: Apartados A139–A142)
- (a) los motivos de las valoraciones asignadas a los riesgos de calidad;
  - (b) el diseño de las respuestas;
  - (c) el diseño del proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría y del proceso de seguimiento y corrección; (Ref: Apartados A143–A144)
  - (d) los cambios en el sistema de gestión de la calidad; (Ref: Apartado A145)
  - (e) los resultados de anteriores actividades de seguimiento, si estas siguen siendo relevantes para evaluar el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y si las medidas correctoras para tratar deficiencias identificadas con anterioridad fueron eficaces; y (Ref: Apartados A146–A147)
  - (f) Otra información relevante, incluidas las quejas y denuncias acerca de trabajos que no se han realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, o de incumplimientos de las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría establecidos de acuerdo con esta NIGC, información de inspecciones externas e información de proveedores de servicios. (Ref: Apartados A148–A150)
38. En sus actividades de seguimiento, la firma de auditoría incluirá la inspección de encargos finalizados y determinará los encargos y socios de los encargos a seleccionar. A tal efecto, la firma de auditoría: (Ref: Apartados A141, A151–A154)
- (a) tendrá en cuenta las cuestiones mencionadas en el apartado 37;
  - (b) considerará la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría y los encargos y socios de los encargos sujetos a dichas actividades de seguimiento; y
  - (c) seleccionará al menos un encargo finalizado por cada socio del encargo de manera cíclica determinada por la firma de auditoría.
39. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que:
- (a) requieran que las personas que realizan las actividades de seguimiento tengan la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente, para realizar dichas actividades eficazmente; y
  - (b) traten la objetividad de las personas que realizan las actividades de seguimiento. Dichas políticas o procedimientos prohibirán a los miembros del equipo del encargo o al revisor de la calidad de un encargo que realicen una inspección de ese encargo. (Ref: Apartados A155–A156)

### *Evaluación de los hallazgos e identificación de las deficiencias*

40. La firma de auditoría evaluará los hallazgos para determinar si existen deficiencias, incluido en el proceso de seguimiento y corrección. (Ref: Apartados A157–A162)

### *Evaluación de las deficiencias identificadas*

41. La firma de auditoría evaluará la gravedad y generalización de las deficiencias identificadas: (Ref: Apartados A161, A163–A164)
- (a) Investigando el origen o los orígenes de las deficiencias identificadas. Al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos para investigar el origen o los orígenes, la firma de auditoría tendrá en cuenta la naturaleza de las deficiencias identificadas y su posible gravedad. (Ref: Apartados A165–A169)
  - (b) Evaluando el efecto de las deficiencias identificadas, individualmente o en conjunto, sobre el sistema de gestión de la calidad.

### *Respuesta a las deficiencias identificadas*

42. La firma de auditoría diseñará e implementará medidas correctoras para tratar las deficiencias identificadas que den respuesta al análisis del origen. (Ref: Apartados A170–A172)
43. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del proceso de seguimiento y corrección evaluarán si las medidas correctoras:

A efectos de la aplicación práctica de este apartado, se considerará lo dispuesto en el artículo 67.2 f) del RLAC.
--

- (a) están adecuadamente diseñadas para tratar las deficiencias identificadas y su correspondiente origen u orígenes y determinarán si han sido implementadas; y
  - (b) implementadas para tratar deficiencias identificadas con anterioridad son eficaces.
44. Si la evaluación indica que las medidas correctoras no están adecuadamente diseñadas e implementadas o no son eficaces, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del proceso de seguimiento y corrección tomarán las medidas adecuadas para determinar que las medidas correctoras se modifican adecuadamente hasta ser eficaces.

### *Hallazgos en relación con un determinado encargo*

45. La firma de auditoría responderá a las circunstancias cuando los hallazgos indiquen que hay uno o varios encargos en los que, durante su realización, se omitieron procedimientos requeridos o si el informe emitido puede no ser adecuado. La respuesta de la firma de auditoría incluirá: (Ref: Apartado A173)
- (a) tomar las medidas adecuadas para cumplir las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
  - (b) cuando se considere que el informe no es adecuado, considerar las implicaciones y tomar las medidas adecuadas, incluido considerar si debería obtener asesoramiento jurídico.

### *Comunicación continua relacionada con el seguimiento y corrección*

46. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del proceso de seguimiento y corrección comunicarán, en el momento oportuno, a la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir

cuentas sobre este y a la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad: (Ref: Apartado A174)

- (a) una descripción de las actividades de seguimiento realizadas;
- (b) las deficiencias identificadas, incluida la gravedad y generalización de estas; y
- (c) las medidas correctoras para tratar las deficiencias identificadas.

47. La firma de auditoría comunicará las cuestiones descritas en el apartado 46 a los equipos de los encargos y a otras personas a las que se han asignado actividades dentro del sistema de gestión de la calidad para permitirles tomar medidas adecuadas de inmediato de acuerdo con sus responsabilidades.

#### **Requerimientos de la red o servicios de la red**

48. Cuando la firma de auditoría pertenezca a una red, deberá conocer, en su caso: (Ref: Apartados A19, A175)

- (a) los requerimientos establecidos por la red con respecto al sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, incluidos los requerimientos a la firma de auditoría de implementación o utilización de recursos o servicios diseñados o proporcionados de otra forma por la red o a través de esta (es decir, requerimientos de la red);
- (b) cualquiera de los servicios o recursos proporcionados por la red que la firma de auditoría elija implementar o utilizar en el diseño, implementación o funcionamiento de su sistema de gestión de la calidad (es decir, servicios de la red); y
- (c) las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con cualquier actuación que sea necesaria para implementar o utilizar los requerimientos de la red o los servicios de la red. (Ref: Apartado A176)

La firma de auditoría sigue siendo responsable de su sistema de gestión de la calidad, así como de los juicios profesionales aplicados en el diseño, implementación y funcionamiento de dicho sistema. La firma de auditoría no permitirá que el cumplimiento de los requerimientos de la red o la utilización de los servicios de la red contravengan los requerimientos de esta NIGC. (Ref: Apartado A177)

49. Basándose en el conocimiento obtenido en el apartado 48, la firma de auditoría:

- (a) determinará el modo en que los requerimientos de la red o los servicios de la red son relevantes para el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y se tienen en cuenta en este, incluido el modo en que se deben implementar; y (Ref: Apartado A178)
- (b) evaluará si es necesario que los requerimientos de la red o los servicios de la red sean adaptados o complementados por la firma de auditoría para adecuarlos a su sistema de gestión de la calidad y, en su caso, cómo debe hacerse. (Ref: Apartados A179–A180)

#### *Actividades de seguimiento realizadas por la red sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría*

50. En circunstancias en las que la red realiza actividades de seguimiento en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, la firma de auditoría:

- (a) determinará el efecto de las actividades de seguimiento realizadas por la red sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría de conformidad con los apartados 36–38;

- (b) determinará las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con las actividades de seguimiento, incluida cualquier actuación relacionada realizada por la firma de auditoría; y
- (c) como parte de la evaluación de los hallazgos e identificación de las deficiencias del apartado 40, obtendrá de la red, en el momento oportuno, los resultados de las actividades de seguimiento. (Ref: Apartado A181)

*Actividades de seguimiento realizadas por la red en las firmas de la red*

51. La firma de auditoría:

- (a) conocerá el alcance global de las actividades de seguimiento realizadas por la red en las firmas de la red, incluidas las actividades de seguimiento realizadas para determinar que los requerimientos de la red se han implementado adecuadamente en las firmas de la red, y el modo en que la red comunicará a la firma de auditoría los resultados de sus actividades de seguimiento;
- (b) por lo menos una vez al año, obtendrá información de la red sobre los resultados globales de las actividades de seguimiento en las firmas de la red, en su caso, y: (Ref: Apartados A182–A184)
  - (i) comunicará la información a los equipos de los encargos y a otras personas a las que se han asignado actividades dentro del sistema de gestión de la calidad, según corresponda, para permitirles tomar de inmediato medidas adecuadas de acuerdo con sus responsabilidades; y
  - (ii) considerará el efecto de la información sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

*Deficiencias en los requerimientos de la red o en los servicios de la red identificadas por la firma de auditoría*

52. Si la firma de auditoría identifica una deficiencia en los requerimientos de la red o en los servicios de la red, esta: (Ref: Apartado A185)

- (a) comunicará a la red la información relevante acerca de la deficiencia identificada; y
- (b) de conformidad con el apartado 42, diseñará e implementará medidas correctoras para tratar el efecto de la deficiencia identificada en los requerimientos de la red o en los servicios de la red. (Ref: Apartado A186)

**Evaluación del sistema de gestión de la calidad**

53. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este evaluarán, en nombre de la firma de auditoría, dicho sistema. La evaluación se realizará en un momento determinado y se repetirá por lo menos una vez al año. (Ref: Apartados A187–A189)

A efectos de la aplicación práctica de este apartado, se considerará lo dispuesto en el artículo 67.2 a) del RLAC.
--

54. Basándose en la evaluación, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este concluirán, en nombre de la firma de auditoría, alguna de las siguientes: (Ref: Apartados A190, A195)

- (a) el sistema de gestión de la calidad proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad; o (Ref: Apartado A191)
  - (b) excepto por las cuestiones relacionadas con las deficiencias identificadas que tienen un efecto grave pero no generalizado sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad, dicho sistema proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad; o (Ref: Apartado A192)
  - (c) el sistema de gestión de la calidad no proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad. (Ref: Apartados A192–A194)
55. Si la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este alcanzan la conclusión descrita en el apartado 54(b) o 54(c), la firma de auditoría: (Ref: Apartado A196)
- (a) tomará medidas adecuadas de inmediato; y
  - (b) lo comunicará a:
    - (i) los equipos de los encargos y otras personas a las que se han asignado actividades dentro del sistema de gestión de la calidad, en la medida en que corresponda a sus responsabilidades; y (Ref: Apartado A197)
    - (ii) terceros de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requeridos por el apartado 34(e). (Ref: Apartado A198)
56. La firma de auditoría realizará evaluaciones periódicas del desempeño de la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este y de la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad. A tal efecto, la firma de auditoría tendrá en cuenta la evaluación del sistema de gestión de la calidad. (Ref: Apartados A199–A201)

## **Documentación**

57. La firma de auditoría preparará documentación de su sistema de gestión de la calidad suficiente para: (Ref: Apartados A202–A204)
- (a) sustentar un conocimiento congruente del sistema de gestión de la calidad por parte del personal, incluido el conocimiento de sus funciones y responsabilidades relacionadas con el sistema y con la realización de encargos;
  - (b) sustentar la congruencia en la implementación y funcionamiento de las respuestas; y
  - (c) proporcionar evidencia del diseño, implementación y funcionamiento de las respuestas, para sustentar la evaluación del sistema de gestión de la calidad por la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este.
58. Al preparar la documentación, la firma de auditoría incluirá:
- (a) la identificación de la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este y la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad;
  - (b) los objetivos de calidad y los riesgos de calidad de la firma de auditoría; (Ref: Apartado A205)



- (c) una descripción de las respuestas y del modo en que la firma responde con estas a los riesgos de calidad;
  - (d) con respecto al proceso de seguimiento y corrección:
    - (i) evidencia de las actividades de seguimiento realizadas;
    - (ii) la evaluación de los hallazgos y las deficiencias identificadas, y su origen u orígenes;
    - (iii) las medidas correctoras para tratar las deficiencias identificadas y la evaluación del diseño e implementación de dichas medidas; y
    - (iv) comunicaciones sobre el seguimiento y corrección; y
  - (e) el fundamento de la conclusión alcanzada de conformidad con el apartado 54.
59. La firma de auditoría documentará las cuestiones enumeradas en el apartado 58 relacionadas con requerimientos de la red o servicios de la red y la evaluación de los requerimientos de la red o servicios de la red de conformidad con el apartado 49(b). (Ref: Apartado A206)
60. La firma de auditoría establecerá un plazo de conservación de la documentación del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría que sea suficiente para permitirle realizar el seguimiento del diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, o un periodo más largo si las disposiciones legales o reglamentarias así lo requieren.

A efectos de la aplicación práctica de este apartado, se considerará lo dispuesto en los artículos 30 de la LAC y 72 del RLAC.

\*\*\*

## Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

### Alcance de esta NIGC (Ref: Apartados 3-4)

- A1. <sup>5 6</sup> (*Apartado suprimido*)
- A2. <sup>7</sup> (*Frase suprimida*). Como se indica en el apartado 15, en el contexto de la realización del encargo como se describe en esta NIGC, realizar encargos de calidad de manera congruente es parte de la responsabilidad del profesional de la contabilidad de actuar en interés público.

### El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartados 6–9)

- A3. Es posible que la firma de auditoría utilice una terminología o marcos distintos para describir los componentes de su sistema de gestión de la calidad.
- A4. Estos son algunos ejemplos de la naturaleza interconectada de los componentes:
- El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría establece el proceso que debe seguir la firma de auditoría en la implementación de un enfoque basado en el riesgo en el sistema de gestión de la calidad.
  - El componente de gobierno y liderazgo establece el entorno que sustenta el sistema de gestión de la calidad.
  - Los componentes de recursos y de información y comunicación permiten el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad.

<sup>5</sup> (*Nota al pie de página suprimida*)

<sup>6</sup> (*Nota al pie de página suprimida*)

<sup>7</sup> (*Nota al pie de página suprimida*)

- El proceso de seguimiento y corrección es un proceso diseñado para realizar el seguimiento de todo el sistema de gestión de la calidad. Los resultados del proceso de seguimiento y corrección proporcionan información relevante para el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría.
- Pueden existir relaciones entre cuestiones específicas, por ejemplo, determinados aspectos de los requerimientos de ética aplicables son relevantes para la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.

A5. La seguridad razonable se alcanza cuando el sistema de gestión de la calidad reduce a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de que no se alcancen los objetivos descritos en el apartado 14(a) y (b). La seguridad razonable no es un grado de seguridad absoluta porque existen limitaciones inherentes a un sistema de gestión de la calidad. Estas limitaciones incluyen el hecho de que los juicios humanos a la hora de tomar decisiones pueden ser erróneos y de que el sistema de gestión de la calidad puede dejar de funcionar, por ejemplo, debido al error o al comportamiento humanos o a fallos en las aplicaciones de tecnologías de la información (TI).

#### **Aplicabilidad de esta NIGC (Ref: Apartado 12)**

A6. El objetivo de esta NIGC proporciona el contexto en el que se establecen los requerimientos de esta, establece el resultado que persigue esta norma y tiene como finalidad facilitar a la firma de auditoría la comprensión de lo que debe conseguir y, cuando es necesario, los medios adecuados para ello.

A7. Los requerimientos de esta NIGC se expresan utilizando el tiempo verbal futuro.

A8. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplir con ellos. En concreto, pueden:

- explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación; e
- incluir ejemplos que ilustran cómo se pueden aplicar los requerimientos.

Si bien dichas orientaciones, por sí mismas, no constituyen requerimientos, son relevantes para la adecuada aplicación de estos. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de fondo sobre las cuestiones tratadas en esta NIGC. (*Frase suprimida*). Dichas consideraciones adicionales facilitan la aplicación de los requerimientos de esta NIGC. Sin embargo, no limitan o reducen la responsabilidad que tiene la firma de auditoría de aplicar y cumplir los requerimientos de esta NIGC.

A9. Esta NIGC incluye, bajo el título “Definiciones”, una descripción, a efectos de esta norma, del significado atribuido a determinados términos. Estas definiciones se proporcionan para facilitar la aplicación e interpretación congruentes de esta NIGC, y no tienen como finalidad invalidar las definiciones que puedan haberse establecido con otros propósitos, bien sea en disposiciones legales o reglamentarias o en otras disposiciones. El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el IAASB en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales sobre Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de aseguramiento y Servicios relacionados* publicado por la IFAC contiene los términos definidos en esta NIGC. El Glosario de términos incluye descripciones de otros términos que aparecen en las NIGC, con el fin de facilitar una interpretación y traducción comunes y congruentes.

#### **Definiciones**

*Deficiencia* (Ref: Apartado 16(a))

- A10. La firma de auditoría identifica deficiencias mediante la evaluación de hallazgos. Una deficiencia puede tener su origen en un hallazgo o en una combinación de hallazgos.
- A11. Cuando se identifica una deficiencia como resultado de no haber identificado o valorado adecuadamente un riesgo de calidad, o una combinación de riesgos de calidad, también pueden estar ausentes la respuesta o respuestas para responder a dichos riesgos de calidad, o no haber sido adecuadamente diseñadas o implementadas.
- A12. Los demás aspectos del sistema de gestión de la calidad son los requerimientos de esta NIGC que tratan:
- la asignación de responsabilidades (apartados 20-22);
  - el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría;
  - el proceso de seguimiento y corrección y
  - la evaluación del sistema de gestión de la calidad.

*Ejemplos de deficiencias relacionadas con otros aspectos del sistema de gestión de la calidad*

- El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría no identifica información indicativa de cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos y de la necesidad de establecer objetivos de calidad adicionales, o de modificar los riesgos de calidad o las respuestas.
- El proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría no está diseñado o implementado para:
  - Proporcionar información fiable y oportuna sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad.
  - Permitir que la firma de auditoría tome medidas adecuadas para responder a deficiencias identificadas con el fin de que dichas deficiencias sean corregidas oportunamente.
- La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este no realizan la evaluación anual del sistema.

*Equipo del encargo (Ref: Apartado 16(f))*

- A13. La NIA 220 (Revisada)<sup>8</sup> proporciona orientaciones para la aplicación de la definición de equipo del encargo en el contexto de una auditoría de estados financieros.

*Inspecciones externas (Ref: Apartado 16(g))*

- A14. En algunas circunstancias, un organismo externo de supervisión puede realizar otros tipos de inspecciones, por ejemplo, revisiones temáticas que se centran, para una selección de firmas de auditoría, en determinados aspectos de los encargos de auditoría o en prácticas generalizadas en toda la firma de auditoría.

*Hallazgos (Ref: Apartado 16(h))*

- A15. Como parte de la recopilación de hallazgos de las actividades de seguimiento, de las inspecciones externas y de otras fuentes relevantes, la firma de auditoría puede identificar otras

<sup>8</sup> NIA 220 (Revisada), apartados A15–A25

observaciones acerca de su sistema de gestión de la calidad, tales como resultados positivos u oportunidades para la firma de auditoría de mejorar o perfeccionar dicho sistema. En el apartado A158 se explica de qué modo puede utilizar la firma de auditoría otras observaciones en su sistema de gestión de la calidad.

- A16. El apartado A148 proporciona ejemplos de información procedente de otras fuentes relevantes.
- A17. Las actividades de seguimiento incluyen el seguimiento de los encargos, tal como la inspección de estos. Además, las inspecciones externas y otras fuentes relevantes pueden incluir información relacionada con encargos específicos. Como resultado, la información sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad incluye hallazgos en los encargos que pueden ser indicativos de hallazgos relacionados con el sistema de gestión de la calidad.

*Firma de auditoría* (Ref: Apartado 16(i))

A18. *(Apartado suprimido)*

*Red* (Ref: Apartados 16(l), 48)

- A19. Las redes y las firmas de la red se pueden estructurar de diversas formas. Por ejemplo, en el contexto del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría:
- la red puede establecer requerimientos para la firma de auditoría en relación con su sistema de gestión de la calidad o proporcionar servicios utilizados por la firma de auditoría en su sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos;
  - otras firmas de la red pueden proporcionar servicios (por ejemplo, recursos) que la firma de auditoría utiliza en su sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos; u
  - otras estructuras u organizaciones de la red pueden establecer requerimientos para la firma de auditoría en relación con su sistema de gestión de la calidad o proporcionar servicios.

A efectos de esta NIGC, cualquier requerimiento de la red o servicio de la red obtenido de la red, de otra firma de la red o de otras estructuras u organizaciones de la red se consideran “requerimientos de la red o servicios de la red”.

Véase nota aclaratoria al apartado 16 (l) de esta Norma.
--

*Personal* (Ref: Apartado 16(n))

- A20. Además del personal (es decir, personas de la firma de auditoría), la firma de auditoría puede utilizar personas externas a la firma de auditoría en la realización de actividades del sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos. Por ejemplo, las personas externas a la firma de auditoría pueden incluir personas de otras firmas de la red (por ejemplo, personas de un centro de prestación de servicios de una firma de la red) o personas empleadas por un proveedor de servicios (por ejemplo, el auditor de un componente de otra firma de auditoría no perteneciente a la red de la firma de auditoría).

A efectos de la aplicación práctica de este apartado, se considerará lo dispuesto en los artículos 3.11, 3.14 y 28.2 b) 4º de la LAC y 8.3 y 67.2 e) del RLAC.
--

- A21. El personal incluye asimismo a los socios y empleados de otras estructuras de la firma de auditoría, tal como un centro de prestación de servicios de la firma de auditoría.

### Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados 16(t), 29)

A efectos de la aplicación práctica de los apartados A22 y A24 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 16 (t) de esta Norma.

A22. Los requerimientos de ética relevantes que son aplicables en el contexto de un sistema de gestión de la calidad pueden variar dependiendo de la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos. *(Frase suprimida)*

A23. *(Apartado suprimido)*

A24. Varias disposiciones de los requerimientos de ética aplicables pueden ser de aplicación solo a las personas en el contexto de la realización de encargos y no a la firma de auditoría en sí.

- *(Ejemplo suprimido)*
- *(Ejemplo suprimido)*

Es posible que el cumplimiento por las personas de dichos requerimientos de ética aplicables tenga que ser tratado en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

*Respuesta* (Ref: Apartado 16(u))

A25. Las políticas se implementan mediante las actuaciones del personal o de otras personas cuyas actuaciones están sujetas a las políticas (incluidos los equipos de los encargos) o evitando actuaciones que estarían en conflicto con las políticas de la firma de auditoría.

A26. Los procedimientos pueden ser exigidos mediante su documentación formal, u otras comunicaciones, o pueden ser el resultado de comportamientos que no se exigen, sino que están condicionados por la cultura de la firma de auditoría. Los procedimientos pueden ser aplicados a través de las actuaciones permitidas por aplicaciones de TI, o por otros aspectos del entorno de TI de la firma de auditoría.

A27. Si la firma de auditoría utiliza personas externas a ella en el sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos, es posible que deba diseñar distintas políticas o procedimientos para tratar las actuaciones de las personas. La NIA 220 (Revisada)<sup>9</sup> proporciona orientaciones cuando es necesario diseñar distintas políticas o procedimientos para tratar las actuaciones de las personas externas a la firma de auditoría en el contexto de una auditoría de estados financieros.

*Proveedor de servicios* (Ref: Apartado 16(v))

A28. Los proveedores de servicios incluyen a los auditores de los componentes que pertenecen a firmas de auditoría que no pertenecen a la red de la firma de auditoría.

**Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables** (Ref: Apartado 17)

A29. *Ejemplos de cuándo un requerimiento de esta NIGC puede no ser aplicable a la firma de auditoría*

- La firma de auditoría es un profesional ejerciente individual. Por ejemplo, los requerimientos que tratan de la estructura organizativa y de la asignación de funciones, responsabilidades y autoridad dentro de la firma de auditoría, de la dirección, de la

<sup>9</sup> NIA 220 (Revisada), apartados A23–A25

supervisión y revisión y del tratamiento de las diferencias de opinión pueden no ser relevantes.

- (Ejemplo suprimido)

## **El sistema de gestión de la calidad**

*Diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad (Ref: Apartado 19)*

- A30. La gestión de la calidad no es una función separada de la firma de auditoría; es la integración de una cultura que demuestra un compromiso con la calidad a través de la estrategia, las actividades operativas y los procesos de negocio de la firma de auditoría. Como resultado, diseñar el sistema de gestión de la calidad y las actividades operativas y procesos de negocio de la firma de auditoría de manera integrada puede promover un enfoque armonioso en relación con la gestión de la firma de auditoría y mejorar la efectividad de la gestión de la calidad.
- A31. Es probable que la calidad de los juicios profesionales aplicados por la firma de auditoría se vea incrementada cuando las personas que aplican dichos juicios muestran una actitud que incluye una mente inquisitiva, lo que supone:
- considerar la fuente, relevancia y suficiencia de la información obtenida acerca del sistema de gestión de la calidad, incluida la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos; y
  - permanecer abiertos y atentos a la necesidad de una mayor investigación o de otra actuación.

*Responsabilidades (Ref: Apartados 20–21, 28(d))*

- A32. El componente de gobierno y liderazgo incluye un objetivo de calidad de que la firma de auditoría tenga una estructura organizativa y una asignación de funciones, responsabilidades y autoridad adecuadas para permitir el diseño, implementación y funcionamiento de su sistema de gestión de la calidad.
- A33. Sin perjuicio de la asignación de responsabilidades relacionadas con el sistema de gestión de la calidad de conformidad con el apartado 20, la firma de auditoría sigue siendo responsable última del sistema de gestión de la calidad y de hacer que las personas se responsabilicen de las funciones que les han sido asignadas y rindan cuentas de ellas. Por ejemplo, de conformidad con los apartados 53 y 54, aunque la firma de auditoría asigne la evaluación del sistema de gestión de la calidad y la conclusión sobre este a la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este, la firma de auditoría es responsable de la evaluación y de la conclusión.
- A34. La persona o las personas a las que se asigna la responsabilidad de las cuestiones enumeradas en el apartado 20 son, por lo general, socios de la firma de auditoría de modo que tienen la adecuada influencia y autoridad dentro de la firma de auditoría, como requiere el apartado 21. Sin embargo, en función de la estructura legal de la firma de auditoría, puede haber circunstancias en las que una o varias personas pueden no ser socios de la firma de auditoría pero tener la adecuada influencia y autoridad dentro de la firma de auditoría para desempeñar la función que les ha sido asignada debido a acuerdos formales alcanzados por la firma de auditoría o por su red.
- A35. El modo en que la firma de auditoría asigna funciones, responsabilidades y autoridad internamente puede variar y las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer determinados requerimientos para la firma de auditoría que afectan a la estructura de liderazgo y dirección o a las responsabilidades que tienen asignadas. La persona o las personas a las que

se ha asignado la responsabilidad de una o varias cuestiones enumeradas en el apartado 20 pueden a su vez asignar funciones, procedimientos, tareas o actuaciones a otras personas para que las ayuden a cumplir sus responsabilidades. No obstante, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad de una o varias cuestiones enumeradas en el apartado 20 siguen siendo responsables de las responsabilidades que les han sido asignadas y deben rendir cuenta de estas.

*Ejemplo de graduación para demostrar cómo se puede realizar la asignación de funciones y responsabilidades*

- En una firma de auditoría menos compleja, la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este se puede asignar a un socio director con responsabilidad única de supervisión de la firma de auditoría. Esa persona puede también asumir la responsabilidad de todos los aspectos del sistema de gestión de la calidad, incluida la responsabilidad operativa de dicho sistema, el cumplimiento de los requerimientos de independencia y el proceso de seguimiento y corrección.
- En una firma de auditoría más compleja, pueden existir múltiples niveles de liderazgo que reflejan la estructura organizativa de la firma de auditoría, y la firma de auditoría puede tener un órgano de gobierno independiente que ejerce la supervisión no ejecutiva de esta y puede incluir personas externas. Además, la firma de auditoría puede asignar responsabilidades operativas de determinados aspectos del sistema de gestión de la calidad más allá de los que se detallan en el apartado 20(c), tales como la responsabilidad operativa del cumplimiento de los requerimientos de ética o de la gestión de una línea de servicio.

- A36. El cumplimiento de los requerimientos de independencia es esencial para la realización de auditorías (*frase suprimida*) de estados financieros (*frase suprimida*), y es lo que esperan los interesados que confían en los informes de la firma de auditoría. La persona o las personas a las que se asigna la responsabilidad operativa del cumplimiento de los requerimientos de independencia son, por lo general, responsables de la supervisión de todas las cuestiones relacionadas con la independencia con el fin de que la firma de auditoría diseñe e implemente un enfoque sólido y congruente para tratar los requerimientos de independencia.
- A37. Es posible que las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales establezcan requerimientos adicionales para cada persona a la que se ha asignado la responsabilidad de una o varias cuestiones enumeradas en el apartado 20, tales como requerimientos de habilitación profesional, formación profesional o desarrollo profesional continuo.
- A38. La experiencia y los conocimientos adecuados para la persona o las personas a las que se asigna la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad incluye, por lo general, un conocimiento de las decisiones y actuaciones estratégicas de la firma de auditoría y experiencia con las operaciones de negocio de la firma de auditoría.

**El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría** (Ref: Apartado 23)

- A39. El modo en que la firma de auditoría diseña su proceso de valoración del riesgo puede verse afectado por la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría, incluida la forma en la que está estructurada y organizada.

*Ejemplos de graduación para demostrar cómo puede diferir el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría*

- En una firma de auditoría menos compleja, es posible que la persona o las personas a las que se asigna la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad tengan el suficiente conocimiento de la firma de auditoría y de sus encargos para realizar el proceso de valoración del riesgo. Además, la documentación de los objetivos de calidad, de los riesgos de calidad y de las respuestas puede ser menos extensa que para una firma de auditoría más compleja (por ejemplo, se puede documentar en un documento único).
- En una firma de auditoría más compleja, puede haber un proceso formal de valoración del riesgo en el que participan múltiples personas y se realizan numerosas actividades. El proceso puede estar centralizado (por ejemplo, los objetivos de calidad, los riesgos de calidad y las respuestas se pueden establecer centralizadamente, para todas las unidades de negocio, funciones y líneas de servicio) o descentralizado (por ejemplo, los objetivos de calidad, los riesgos de calidad y las respuestas se establecen a nivel de las unidades de negocio, funciones y líneas de servicio, y los resultados se combinan a nivel de firma de auditoría). La red a la que pertenece la firma de auditoría también puede proporcionarle los objetivos de calidad, riesgos de calidad y respuestas que se deben incluir en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

A40. El proceso de establecimiento de los objetivos de calidad, de identificación y valoración de los riesgos de calidad y del diseño e implementación de respuestas es iterativo, y no se pretende que los requerimientos de esta NIGC sean tratados de modo lineal. Por ejemplo:

- En la identificación y valoración de los riesgos de calidad, es posible que la firma de auditoría determine que es necesario establecer uno o varios objetivos de calidad adicionales.
- En el diseño e implementación de respuestas, es posible que la firma de auditoría determine que no se identificó ni trató un riesgo de calidad.

A41. Las fuentes de información que permiten que la firma de auditoría establezca los objetivos de calidad, identifique y valore los riesgos de calidad y diseñe e implemente las respuestas forman parte del componente de información y comunicación de la firma de auditoría e incluyen:

- Los resultados del proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría (véanse los apartados 42 y A171).
- Información de la red o de proveedores de servicios, incluida:
  - información sobre los requerimientos de la red o los servicios de la red (véase apartado 48); y
  - otra información de la red, incluida información sobre los resultados de las actividades de seguimiento realizadas por la red en las firmas de la red (véanse los apartados 50-51).

Otra información, tanto interna como externa, también puede ser relevante para el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría, tal como:

- Información relativa a quejas y denuncias acerca de trabajos que no se han realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, o de incumplimientos de las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría establecidos de acuerdo con esta NIGC.
- Los resultados de inspecciones externas.



- Información de las autoridades reguladoras sobre las entidades para las que la firma de auditoría realiza encargos, que se pone a disposición de la firma de auditoría, tal como información de una autoridad reguladora de valores sobre una entidad para la que la firma de auditoría realiza encargos (por ejemplo, irregularidades en los estados financieros de la entidad o incumplimiento de la normativa sobre valores).
- Cambios en el sistema de gestión de la calidad que afectan a otros aspectos del sistema, por ejemplo, cambios en los recursos de la firma de auditoría.
- Otras fuentes externas, tales como actuaciones de las autoridades reguladoras y litigios contra la firma de auditoría u otras firmas de auditoría en la misma jurisdicción que pueden poner de relieve áreas que la firma de auditoría debería considerar.

*Establecer los objetivos de calidad (Ref: Apartado 24)*

- A42. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas de profesionales pueden establecer requerimientos que den lugar a objetivos de calidad adicionales. Por ejemplo, es posible que las disposiciones legales o reglamentarias requieran que la firma de auditoría nombre personas no ejecutivas para su estructura de gobierno y que la firma de auditoría considere necesario establecer objetivos de calidad adicionales para tratar los requerimientos.
- A43. Puede ocurrir que la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos sean tales que la firma de auditoría no considere necesario establecer objetivos de calidad adicionales.
- A44. La firma de auditoría puede establecer sub-objetivos para mejorar su identificación y valoración de los riesgos de calidad y el diseño e implementación de respuestas.

*Identificar y valorar los riesgos de calidad (Ref: Apartado 25)*

- A45. Pueden existir otras condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones no descritos en el apartado 25(a) que pueden afectar negativamente a la consecución de un objetivo de calidad.
- A46. Un riesgo se origina por cómo y en qué medida una condición, hecho, circunstancia, acción u omisión pueden afectar negativamente a la consecución de un objetivo de calidad. No todos los riesgos cumplen la definición de riesgo de calidad. El juicio profesional ayuda a la firma de auditoría a determinar si un riesgo constituye un riesgo de calidad, que se basa en la consideración por la firma de auditoría de si hay una posibilidad razonable de que exista el riesgo y de que, individualmente o en combinación con otros riesgos, afecte de negativamente a la consecución de uno o varios objetivos de calidad.

<i>Ejemplos de conocimiento por la firma de auditoría de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que pueden afectar negativamente a la consecución de los objetivos de calidad</i>	<i>Ejemplos de riesgos de calidad que pueden surgir</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Las decisiones y actuaciones estratégicas y operativas de la firma de auditoría, sus procesos de negocio y su modelo de negocio: Los objetivos financieros generales de la firma de auditoría dependen en exceso de la extensión de servicios proporcionados por la firma de</li> </ul>	<p>En el contexto de gobierno y liderazgo, esto puede dar lugar a algunos riesgos de calidad tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se distribuyen o asignan los recursos dando prioridad a los servicios proporcionados por la firma de auditoría que no están incluidos en el alcance de</li> </ul>

<p>auditoría que no están incluidos en el alcance de esta NIGC.</p>	<p>esta NIGC lo que puede afectar negativamente a la calidad de los encargos que sí están incluidos en el alcance de esta NIGC.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Las decisiones sobre las prioridades financieras y operativas no consideran plena o adecuadamente la importancia de la calidad en la realización de los encargos incluidos en el alcance de esta NIGC.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Las características y el estilo de dirección de los dirigentes: La firma de auditoría es una firma de auditoría de pequeña dimensión con algunos socios de los encargos que comparten la autoridad.</li> </ul>	<p>En el contexto de gobierno y liderazgo, esto puede dar lugar a algunos riesgos de calidad tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>No están claramente definidas ni asignadas las responsabilidades de los dirigentes en relación con la calidad y rendición de cuentas al respecto.</li> <li>Las actuaciones y comportamientos de los dirigentes que no promueven la calidad no se cuestionan.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>La complejidad y las características operativas de la firma de auditoría: La firma de auditoría ha concluido recientemente un acuerdo de fusión con otra firma de auditoría.</li> </ul>	<p>En el contexto de recursos, esto puede dar lugar a algunos riesgos de calidad tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Es posible que los recursos tecnológicos de las dos firmas de auditoría fusionadas no sean compatibles.</li> <li>Es posible que los equipos de los encargos utilicen recursos intelectuales desarrollados por una de las firmas de auditoría antes de la fusión que no son congruentes con la nueva metodología utilizada por la nueva firma de auditoría resultante de la fusión.</li> </ul>

A47. Debido a la naturaleza evolutiva del sistema de gestión de la calidad, las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría pueden dar lugar a condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que pueden producir riesgos de calidad adicionales. Por ejemplo, la firma de auditoría puede implementar un recurso (por ejemplo, un recurso tecnológico) para responder a un riesgo de calidad, y la utilización de dicho recurso puede originar riesgos de calidad.

A48. El grado en que un riesgo, individualmente o en combinación con otros riesgos, puede afectar negativamente a la consecución de uno o varios objetivos de calidad puede variar sobre la base de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que originan el riesgo, teniendo en cuenta, por ejemplo:

- El modo en que la condición, hecho, circunstancia, acción u omisión podría afectar negativamente a la consecución del objetivo de calidad.
- Con qué frecuencia se espera que ocurra el hecho, circunstancia, acción u omisión.

- Cuánto tiempo transcurriría después de ocurrir el hecho, circunstancia, acción u omisión para que tuviera un efecto y, si en ese tiempo, la firma de auditoría tendría oportunidad de responder para mitigar su efecto.
- Durante cuánto tiempo la condición, hecho, circunstancia, acción u omisión afectaría a la consecución del objetivo de calidad una vez que hubiera ocurrido.

No es necesario que se asignen a los riesgos de calidad clasificaciones o puntuaciones formales, aunque no se impide que lo hagan las firmas de auditoría.

*Diseño e implementación de respuestas para responder a los riesgos de calidad (Ref: Apartados 16(u), 26)*

- A49. La naturaleza, momento de realización y extensión de las respuestas se basan en los motivos de las valoraciones asignadas a los riesgos de calidad, que es la probabilidad de existencia y el efecto en la consecución de uno o varios objetivos de calidad considerados.
- A50. Las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría pueden operar en la firma de auditoría o en el encargo, o puede haber una combinación de responsabilidades de tomar medidas en la firma de auditoría y en el encargo.

*Ejemplos de respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría que operan tanto en la firma de auditoría como en el encargo*

La firma de auditoría establece políticas o procedimientos relativos a las consultas que incluyen a quién deberían realizar sus consultas los equipos de los encargos y las cuestiones específicas para las que se requiere consultar. La firma de auditoría nombra a personas con la debida cualificación y experiencia a las que se debe consultar. El equipo del encargo es responsable de identificar la ocurrencia de cuestiones que se deben consultar y de implementar las conclusiones de la consulta<sup>10</sup>.

- A51. Es posible que la necesidad de políticas o procedimientos formalmente documentados sea mayor en el caso de firmas de auditoría con mucho personal o una gran dispersión geográfica, con el fin de lograr la congruencia en la firma de auditoría.

*Cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría o de sus encargos (Ref: Apartado 27)*

A52. *Ejemplo de graduación para demostrar cómo pueden variar las políticas o los procedimientos para identificar información sobre cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos*

- En una firma de auditoría menos compleja, es posible que la firma de auditoría tenga políticas o procedimientos informales para identificar información sobre cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría o de sus encargos, en especial cuando la persona o las personas responsables del establecimiento de objetivos de calidad, de la identificación y valoración de los riesgos de calidad y del diseño e implementación de respuestas pueden identificar dicha información en el curso normal de sus actividades.
- En una firma de auditoría más compleja, es posible que la firma de auditoría requiera establecer políticas o procedimientos más formales para identificar y considerar información sobre cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría

<sup>10</sup> NIA 220 (Revisada), apartado 35

o de sus encargos. Esto puede incluir, por ejemplo, una revisión periódica de información relativa a la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos, así como el seguimiento de tendencias y hechos ocurridos en el entorno interno y externo de la firma de auditoría.

- A53. Es posible que resulte necesario establecer objetivos de calidad adicionales, o añadir o modificar riesgos de calidad y respuestas, como parte de las medidas correctoras realizadas por la firma de auditoría para tratar una deficiencia identificada de conformidad con el apartado 42.
- A54. Es posible que la firma de auditoría haya establecido objetivos de calidad adicionales a los que se detallan en esta NIGC. También puede ocurrir que la firma de auditoría identifique información indicativa de que ya no son necesarios unos objetivos de calidad adicionales establecidos por la firma de auditoría o de que deben ser modificados.

## **Gobierno y liderazgo**

### *Compromiso con la calidad (Ref: Apartado 28(a))*

- A55. La cultura de la firma de auditoría es un factor importante que influye en el comportamiento del personal. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables establecen los principios de ética profesional, y son tratados con más detalle en el correspondiente componente de requerimientos de ética de esta NIGC. Los valores y actitudes profesionales pueden incluir:
- Modales profesionales, por ejemplo, puntualidad, cortesía, respeto, rendición de cuentas, sensibilidad y fiabilidad.
  - Un compromiso con el trabajo en equipo.
  - Mantener la mente abierta a nuevas ideas o a perspectivas diferentes en el entorno profesional.
  - Perseguir la excelencia.
  - Un compromiso con la mejora continua (por ejemplo, establecer expectativas más allá de los requerimientos mínimos y centrarse en la formación permanente).
  - Responsabilidad social.
- A56. El proceso de toma de decisiones estratégicas por la firma de auditoría, incluido el establecimiento de una estrategia de negocio, puede incluir cuestiones tales como decisiones de la firma de auditoría sobre cuestiones financieras y operativas, objetivos financieros de la firma de auditoría, modo en que se gestionan los recursos financieros, crecimiento de la cuota de mercado de la firma de auditoría, especialización sectorial o la oferta de nuevos servicios. Las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría pueden afectar directa o indirectamente a su compromiso con la calidad, por ejemplo, puede tener incentivos que se centran en prioridades financieras y operativas que pueden desalentar comportamientos que demuestren un compromiso con la calidad.

### *Liderazgo (Ref: Apartados 28(b) y 28(c))*

- A57. Las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para exigir a los dirigentes su responsabilidad por la calidad y la rendición de cuentas sobre ella incluyen las evaluaciones del desempeño requeridas en el apartado 56.
- A58. A pesar de que los dirigentes son quienes establecen el tono al nivel superior a través de sus actuaciones y comportamientos, las actuaciones y comunicaciones claras, congruentes y frecuentes en todos los niveles de la firma de auditoría contribuyen colectivamente a la cultura de la firma de auditoría y demuestran un compromiso con la calidad.

*Estructura organizativa* (Ref: Apartado 28(d))

A59. La estructura organizativa de la firma de auditoría puede incluir unidades operativas, procesos operativos, divisiones o ubicaciones geográficas y otras estructuras. En algunos casos, es posible que la firma de auditoría concentre o centralice procesos o actividades en un centro de prestación de servicios, y los equipos de los encargos pueden incluir personal del centro de servicios de la firma de auditoría que realiza tareas específicas que son repetitivas o especializadas.

*Recursos* (Ref: Apartado 28(e))

A60. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este o la responsabilidad operativa de dicho sistema pueden, en la mayoría de los casos, influir en la naturaleza y extensión de los recursos que la firma de auditoría obtiene, desarrolla, utiliza y mantiene y en el modo en que dichos recursos se distribuyen o asignan, así como en el momento de utilizarlos.

A61. Dado que las necesidades de recursos pueden variar con el tiempo, puede no ser factible anticipar todas las necesidades de recursos. La planificación de recursos de la firma de auditoría puede implicar determinar los recursos necesarios en la actualidad, pronosticar las necesidades de recursos futuras de la firma de auditoría y establecer los procesos para tratar las necesidades de recursos no previstas cuando surjan.

**Requerimientos de ética aplicables** (Ref: Apartados 16(t), 29)

A62. *(Apartado suprimido)*

A63. En algunos casos, las cuestiones tratadas por la firma de auditoría en su sistema de gestión de la calidad pueden ser más específicas que las disposiciones de ética aplicables o adicionales a estas.

*Ejemplos de cuestiones que una firma de auditoría puede incluir en su sistema de gestión de la calidad que son más específicas que las disposiciones de ética aplicables o adicionales a estas*

- La firma de auditoría prohíbe aceptar regalos o invitaciones de un cliente, aunque su valor sea insignificante e intrascendente.
- La firma de auditoría establece periodos de rotación para todos los socios de los encargos, *(frase suprimida)*, y extiende los periodos de rotación a todos los miembros de categoría superior de los encargos.

A efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior respecto a los periodos de rotación que afecta a la auditoría de entidades de interés público, se considerará lo dispuesto en el artículo 17 del Reglamento (UE) nº 537/2014, así como su aplicación en España a través del artículo 40 de la LAC y su normativa de desarrollo.

A64. Otros componentes pueden afectar o estar relacionados con los requerimientos de ética aplicables.

*Ejemplos de relaciones entre el componente de los requerimientos de ética aplicables y otros componentes*

- El componente de información y comunicación puede tratar la comunicación de varias cuestiones relacionadas con requerimientos de ética aplicables, incluidos:

- La comunicación por la firma de auditoría de sus requerimientos de independencia a todo el personal y a otras personas sujetas a ellos.
- La comunicación a la firma de auditoría por el personal y los equipos de los encargos de información relevante sin temor a represalias, tales como situaciones que pueden amenazar la independencia, o incumplimientos de requerimientos de ética aplicables.
- Como parte de los recursos del componente, la firma de auditoría puede:
  - Asignar personas para gestionar y hacer el seguimiento del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables o a las que se puedan consultar cuestiones relacionadas con dichos requerimientos.
  - Utilizar aplicaciones de TI para el seguimiento del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluido el registro y almacenamiento de información sobre independencia.

A65. Los requerimientos de ética aplicables que son relevantes para otros dependen de las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables y del modo en que la firma de auditoría utiliza a terceros en su sistema de gestión de la calidad, o en la realización de encargos.

*Ejemplos de requerimientos de ética que son relevantes para otros*

- Los requerimientos de ética aplicables pueden incluir requerimientos de independencia que son aplicables a firmas de la red o sus empleados. *(Frase suprimida)*.
- Los requerimientos de ética aplicables pueden incluir una definición de equipo del encargo u otro concepto similar, y puede ocurrir que la definición incluya a cualquier persona que aplica procedimientos que proporcionan un grado de seguridad en relación con el encargo (por ejemplo, un auditor de un componente o un proveedor de servicios contratado para asistir a un recuento físico en un lugar lejano). En consecuencia, cualquier disposición de los requerimientos de ética aplicables que es aplicable al equipo del encargo como se define en los mismos, u otro concepto similar, también puede ser aplicable a esas personas.
- El principio de confidencialidad puede ser aplicable a la red de la firma de auditoría, a otras firmas de la red o a proveedores de servicios, cuando tienen acceso a información del cliente obtenida por la firma de auditoría.

*Consideraciones para el sector público*

A66. *(Apartado suprimido)*.

**Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos**

*La naturaleza y las circunstancias del encargo y la integridad y los valores éticos del cliente* (Ref: Apartado 30(a)(i))

- A67. La información obtenida sobre la naturaleza y las circunstancias del encargo puede incluir:
- el sector de la entidad para la que se realiza el encargo y los factores normativos relevantes;
  - la naturaleza de la entidad, por ejemplo, sus operaciones, estructura organizativa, propiedad y gobierno de la entidad, su modelo de negocio y el modo en que está financiada; y

- la naturaleza de la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables. (*Ejemplo suprimido*)

A68. La información obtenida para sustentar los juicios de la firma de auditoría sobre la integridad y los valores éticos del cliente pueden incluir la identidad y la reputación empresarial de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.

*Ejemplos de factores que pueden afectar a la naturaleza y extensión de la información obtenida sobre la integridad y los valores éticos del cliente*

- La naturaleza de la entidad para la que se realiza el encargo, incluida la complejidad de su propiedad y estructura de dirección.
- La naturaleza de las actividades del cliente, incluidas sus prácticas empresariales.
- Información acerca de la actitud de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad con respecto a cuestiones tales como una interpretación agresiva de las normas contables y el entorno de control interno.
- Si el cliente muestra un gran empeño en mantener los honorarios de la firma de auditoría tan bajos como sea posible.
- Indicios de una limitación del alcance del trabajo impuesta por el cliente.
- Indicios de que el cliente pueda estar involucrado en blanqueo de capitales u otras actividades delictivas.
- Los motivos para proponer el nombramiento de la firma de auditoría y para no renovar a la firma de auditoría predecesora.
- La identidad de las partes vinculadas con la entidad y su reputación empresarial.

A69. La firma de auditoría puede obtener información de varias fuentes internas y externas, incluido:

- En el caso de un cliente existente, información obtenida, en su caso, de encargos actuales o anteriores, o indagaciones ante otro personal que ha realizado otros encargos para el cliente.
- En el caso de un nuevo cliente, indagaciones ante proveedores de servicios profesionales de contabilidad al cliente actuales o anteriores, de conformidad con los requerimientos de ética aplicables.
- Discusiones con otros terceros, tales como bancos, asesores jurídicos y otras empresas del sector.
- Búsqueda de antecedentes en las bases de datos relevantes (que pueden ser recursos intelectuales). En algunos casos, es posible que la firma de auditoría recurra a un proveedor de servicios para realizar una búsqueda de antecedentes.

A70. La información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad también puede, a menudo, ser relevante para el equipo del encargo en la planificación y ejecución del encargo. Es posible que las normas profesionales requieran específicamente que el equipo del encargo obtenga o considere esa información. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada)<sup>11</sup> requiere que el socio

<sup>11</sup> NIA 220 (Revisada), apartado 23

del encargo tenga en cuenta la información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad en la planificación y ejecución del encargo de auditoría.

- A71. Las normas profesionales o los requerimientos legales y reglamentarios aplicables pueden incluir disposiciones específicas que deben ser tratadas antes de aceptar un cliente o de continuar la relación con un cliente o un encargo específico y pueden requerir también que la firma de auditoría realice indagaciones ante una firma de auditoría actual o predecesora cuando se acepta un encargo. Por ejemplo, cuando se haya producido un cambio de auditores, la NIA 300<sup>12</sup> requiere que el auditor, antes de iniciar una primera auditoría, se comuniquen con el auditor predecesor de conformidad con las normas de ética aplicables. *(Frase suprimida)*

En los supuestos de sustitución de auditores en cuanto al acceso a la documentación de la auditoría entre auditor predecesor y sucesor se tendrá en cuenta lo establecido en el artículo 32.f) de la LAC y, en el caso de entidades de interés público, se considerará, además, lo establecido en el artículo 44 de la LAC y en el artículo 18 del Reglamento (UE) nº 537/2014. Debe tenerse igualmente presente la Norma Técnica de Auditorías sobre relación entre auditores publicada por Resolución de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

*La capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo (Ref: Apartado 30(a)(ii))*

- A72. La capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables se puede ver afectada por:

- la disponibilidad de los recursos adecuados para la realización del encargo;
- el tener acceso a información para la realización del encargo, o a las personas que proporcionan esa información; y
- si la firma de auditoría y el equipo del encargo pueden cumplir sus responsabilidades en relación con los requerimientos de ética aplicables.

A efectos de la aplicación práctica de este apartado, se considerará lo dispuesto en los artículos 29.1 de la LAC y 11.1 del RLAC. Respecto a la elegibilidad del revisor de control de calidad del encargo, véase nota aclaratoria al apartado 16 (e) de esta Norma.

*Ejemplos de factores que la firma de auditoría puede considerar al determinar si están disponibles los recursos adecuados para realizar el encargo*

- Las circunstancias del encargo y la fecha límite en la que se requiere el informe.
- La disponibilidad de personas con la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente para realizar el encargo. Esto incluye disponer de:
  - personas que asuman la responsabilidad global de dirigir y supervisar el encargo;
  - personas con conocimientos del sector o de la materia subyacente objeto de análisis o de los criterios que se deben aplicar para preparar la materia objeto de análisis, y con experiencia en los requerimientos normativos o sobre informes aplicables; y

<sup>12</sup> NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 13(b)



- personas para aplicar procedimientos de auditoría en relación con la información financiera de un componente a efectos de una auditoría de los estados financieros de un grupo.
- Si fuera necesario, la disponibilidad de expertos.
- Si se requiere una revisión de la calidad del encargo, si hay una persona disponible que cumpla los requisitos de elegibilidad de la NIGC 2.
- La necesidad de recursos tecnológicos, por ejemplo, aplicaciones de TI que permiten que el equipo del encargo aplique procedimientos a los datos de la entidad.
- La necesidad de recursos intelectuales, por ejemplo, una metodología, material de orientación específico sobre sectores o materias objeto de análisis o acceso a fuentes de información.

*Las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría (Ref: Apartado 30(b))*

A73. Las prioridades financieras se pueden centrar en la rentabilidad de la firma de auditoría, y los honorarios obtenidos de la realización de encargos tienen un efecto en los recursos financieros de la firma de auditoría. Las prioridades operativas pueden incluir áreas estratégicas en las que centrarse, tales como el crecimiento de la cuota de mercado de la firma de auditoría, la especialización sectorial o la oferta de nuevos servicios. Pueden existir circunstancias en las que la firma de auditoría está satisfecha con los honorarios propuestos para un encargo pero no es adecuado que la firma de auditoría acepte o continúe el encargo o la relación con el cliente (por ejemplo, cuando el cliente carece de integridad y de valores éticos).

A74. Puede haber otras circunstancias en las que los honorarios propuestos para un encargo no son suficientes debido a su naturaleza y circunstancias, y eso puede reducir la capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. *(Frase suprimida)*

**Realización del encargo**

*Responsabilidades del equipo del encargo y dirección, supervisión y revisión (Ref: Apartados 31(a) y 31(b))*

A75. Las normas profesionales o los requerimientos legales y reglamentarios aplicables pueden incluir disposiciones específicas en relación con la responsabilidad global del socio del encargo. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada) trata la responsabilidad global del socio del encargo de gestionar y alcanzar la calidad del encargo y de participar suficiente y adecuadamente en el transcurso del encargo, así como de ser responsable de la adecuada dirección y supervisión del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo.

Véase nota aclaratoria al apartado 31 (a) de esta Norma.

*A76. Ejemplos de dirección, supervisión y revisión*

- La dirección y supervisión del equipo del encargo puede incluir:
  - el seguimiento del progreso del encargo;
  - la consideración de lo siguiente con respecto a los miembros del equipo del encargo:
    - si comprenden las instrucciones que se les dan; y

- si el trabajo se está realizando de acuerdo con el enfoque planificado para el encargo;
  - el tratamiento de las cuestiones que surjan durante el encargo, la consideración de su significatividad y la pertinente modificación del enfoque planificado; y
  - la identificación de las cuestiones que deben ser objeto de consulta o consideración por miembros del equipo del encargo con mayor experiencia.
- La revisión del trabajo realizado puede incluir considerar si:
  - el trabajo se ha realizado de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
  - las cuestiones significativas se han sometido a una consideración adicional;
  - se han realizado las consultas adecuadas y las conclusiones resultantes se han documentado e implementado;
  - es necesario revisar la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo planificado;
  - el trabajo realizado sustenta las conclusiones alcanzadas y está adecuadamente documentado;
  - la evidencia obtenida para un encargo de que proporciona un grado de seguridad es suficiente y adecuada para fundamentar el informe; y
  - se han alcanzado los objetivos de los procedimientos del encargo.

A77. En algunas circunstancias, es posible que la firma de auditoría utilice personal de un centro de prestación de servicios en la propia firma de auditoría o personas de un centro de prestación de servicios en otra firma de la red para aplicar procedimientos en relación con el encargo (es decir, el personal u otras personas pertenecen al equipo del encargo). En estas circunstancias, es posible que la firma de auditoría tenga políticas o procedimientos que traten específicamente de la dirección y supervisión de esas personas y de la revisión de su trabajo, tales como:

- los aspectos del encargo que se pueden asignar a las personas del centro de prestación de servicios;
- el modo en que se espera que el socio del encargo, o la persona nombrada por él, dirija, supervise y revise el trabajo realizado por las personas del centro de prestación de servicios; y
- los protocolos de comunicación entre el equipo del encargo y las personas del centro de prestación de servicios.

*Juicio profesional y escepticismo profesional* (Ref: Apartado 31(c))

A78. El escepticismo profesional sustenta la calidad de los juicios aplicados en un encargo de que proporciona un grado de seguridad y, a través de estos juicios, la efectividad global del equipo del encargo en la realización del encargo de que proporciona un grado de seguridad. Es posible que otros pronunciamientos del IAASB traten de la aplicación del juicio profesional o del

escepticismo profesional en los encargos. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada)<sup>13</sup> proporciona ejemplos de impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en un encargo, sesgos inconscientes del auditor que pueden impedirle aplicar el escepticismo profesional y posibles medidas que puede tomar el equipo del encargo para mitigar dichos impedimentos.

#### *Consultas (Ref: Apartado 31(d))*

- A79. Por lo general, consultar implica la discusión de las cuestiones complejas o controvertidas, al nivel profesional adecuado, con personas de dentro o fuera de la firma de auditoría que tienen conocimientos especializados. Un entorno que refuerce la importancia y ventajas de las consultas y que fomente las consultas por parte de los equipos de los encargos puede contribuir a sustentar una cultura que demuestra un compromiso con la calidad.
- A80. La firma de auditoría puede determinar las cuestiones complejas o controvertidas que requieren ser consultadas, o el equipo del encargo puede identificarlas. La firma de auditoría puede también especificar el modo en que se deben acordar e implementar las conclusiones.
- A81. La NIA 220 (Revisada)<sup>14</sup> incluye requerimientos dirigidos al socio del encargo en relación con las consultas.

#### *Diferencias de opinión (Ref: Apartado 31(e))*

- A82. La firma de auditoría puede fomentar que las diferencias de opinión se identifiquen en una fase temprana y puede especificar los pasos que se deben seguir para manifestarlas y tratarlas, incluido el modo en que se debe resolver la cuestión y en que se deberían implementar y documentar las correspondientes conclusiones. En algunas circunstancias, resolver las diferencias de opinión se puede lograr mediante consultas a otro profesional ejerciente u a otra firma de auditoría, o a un organismo profesional o regulador.

#### *Documentación del encargo (Ref: Apartado 31(f))*

A efectos de la aplicación práctica de los apartados A83 a A85 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 31 (f) de esta Norma.
---

- A83. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales pueden prescribir el plazo en el que debe estar terminada la compilación del archivo final del encargo en determinados tipos de encargos. En el caso de que las disposiciones legales o reglamentarias no prescriban dicho plazo, la firma de auditoría puede establecerlo. En el caso de encargos realizados según las NIA (*mención suprimida*), un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final del encargo normalmente no excede de 60 días desde la fecha del informe del encargo.
- A84. La retención y conservación de la documentación del encargo puede incluir la gestión de la custodia, integridad, accesibilidad y recuperación de los datos subyacentes y la correspondiente tecnología. La retención y conservación de la documentación del encargo puede implicar la utilización de aplicaciones de TI. La integridad de la documentación del encargo puede verse comprometida si la documentación se modifica, amplía o borra sin autorización para ello, o si se extravía o daña de manera definitiva.
- A85. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales pueden prescribir el plazo de conservación de la documentación del encargo. Si el plazo de conservación no está establecido, la firma de auditoría puede considerar la naturaleza de los encargos realizados y las circunstancias de la firma de auditoría, así como si la documentación del encargo es

<sup>13</sup> NIA 220 (Revisada), apartados A34–A36

<sup>14</sup> NIA 220 (Revisada), apartado 35

necesaria para constituir un registro de las cuestiones significativas para encargos futuros. En el caso de los encargos realizados según las NIA (*mención suprimida*), por lo general, el plazo de conservación no es inferior a cinco años, a contar desde la fecha del informe del encargo o, en caso de que sea posterior, desde la fecha del informe de auditoría del grupo, en su caso.

#### **Recursos** (Ref: Apartado 32)

A86. A efectos del componente de recursos, estos incluyen:

- Recursos humanos.
- Recursos tecnológicos, por ejemplo, aplicaciones de TI.
- Recursos intelectuales, por ejemplo, políticas o procedimientos por escrito, una metodología o material de orientación.

Los recursos financieros también son relevantes para el sistema de gestión de la calidad porque son necesarios para obtener, desarrollar y mantener los recursos humanos, tecnológicos e intelectuales de la firma de auditoría. Debido a que la dirección ejerce una fuerte influencia en la gestión y distribución de recursos financieros, los objetivos de calidad de gobierno y liderazgo, tales como los que tratan las prioridades financieras y operativas, tratan los recursos financieros.

A87. Los recursos pueden ser internos, o se pueden obtener externamente de la red a la que pertenece la firma de auditoría, de otra firma de la red o de un proveedor de servicios. Los recursos se pueden utilizar en la realización de actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, o en la realización de encargos como parte del funcionamiento del sistema de gestión de la calidad. En circunstancias en las que se obtiene un recurso de la red o de otra firma de la red, los apartados 48–52 son parte de las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para la consecución de los objetivos de este componente.

#### *Recursos humanos*

Contratación, desarrollo y retención del personal y competencia y capacidad del personal (Ref: Apartados 32(a), 32(d))

A efectos de la aplicación práctica de los apartados A88 y A89 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 32 (a) de esta Norma.

A88. La competencia es la capacidad de una persona para desempeñar una función y va más allá del conocimiento de los principios, normas, conceptos, hechos y procedimientos; es la integración y aplicación de la competencia técnica, de las habilidades profesionales y de la ética, los valores y las actitudes profesionales. La competencia se puede desarrollar por varios métodos, incluida la formación profesional, la formación profesional continuada, la formación práctica, la experiencia laboral o la tutoría de los miembros del equipo del encargo con menos experiencia por miembros con más experiencia.

A89. Es posible que las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales establezcan requerimientos que traten la competencia y capacidad, tales como requerimientos de habilitación profesional para los socios de los encargos, así como requerimientos con respecto a su formación y formación profesional continuada.

A90. *Ejemplos de políticas o procedimientos relativos a la contratación, desarrollo y retención del personal*

Las políticas o los procedimientos diseñados e implementados por la firma de auditoría en relación con la contratación, desarrollo y retención del personal pueden tratar:

- La contratación de personas que tienen la competencia adecuada o que la pueden desarrollar.
- Programas de formación centrados en el desarrollo de la competencia del personal y en la formación profesional continuada.
- Los mecanismos de evaluación que se realizan a intervalos adecuados e incluyen áreas de competencia y otras mediciones del desempeño.
- La remuneración, promoción y otros incentivos para todo el personal, incluidos los socios de los encargos y las personas a las que se han asignado funciones y responsabilidades relacionadas con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

El compromiso del personal con la calidad y la rendición de cuentas y el reconocimiento de su compromiso (Ref: Apartado 32(b))

- A91. Las evaluaciones oportunas y la información de retorno facilitan el apoyo y promueven el desarrollo continuo de la competencia del personal. Se pueden utilizar métodos menos formales de evaluación y de retorno, por ejemplo, en el caso de firmas de auditoría con menos personal.
- A92. Las actuaciones y comportamientos positivos del personal se pueden reconocer por varios medios, tales como la remuneración, la promoción u otros incentivos. En algunas circunstancias, pueden ser adecuados incentivos sencillos o informales que no estén basados en recompensas dinerarias.
- A93. El modo en que la firma de auditoría pide responsabilidades al personal por sus actuaciones o comportamientos que afectan negativamente a la calidad; tales como no demostrar un compromiso con la calidad, no desarrollar y mantener la competencia para desempeñar sus funciones o para implementar las respuestas de la firma de auditoría tal como se diseñaron; puede depender de la naturaleza de la actuación o comportamiento, incluida la gravedad y la frecuencia con la que ocurre. Algunas medidas que puede tomar la firma de auditoría cuando el personal muestra actuaciones o comportamientos que afectan negativamente a la calidad incluyen:
- Formación u otra forma de desarrollo profesional.
  - Considerar el efecto de la cuestión en la evaluación, remuneración, promoción u otros incentivos a las personas involucradas.
  - En su caso, adoptar medidas disciplinarias.

Personas que proceden de fuentes externas (Ref: Apartado 32(c))

- A94. Las normas profesionales pueden incluir responsabilidades para el socio del encargo en relación con lo adecuado de los recursos. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada)<sup>15</sup> trata la responsabilidad del socio del encargo de determinar que se asignan o ponen a disposición del equipo del encargo los recursos adecuados de manera oportuna y siguiendo las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría.

Miembros del equipo del encargo asignados a cada encargo (Ref: Apartado 32(d))

---

<sup>15</sup> NIA 220 (Revisada), apartado 25

A95. Los miembros del equipo del encargo pueden ser asignados a los encargos:

- Por la firma de auditoría, incluido asignar personal de un centro de prestación de servicios de la firma de auditoría.
- Por la red de la firma de auditoría o por otra firma de la red cuando la firma de auditoría recurre a personas de la red o de otra firma de la red para aplicar procedimientos en relación con el encargo (por ejemplo, al auditor de un componente o a un centro de prestación de servicios de la red o a otra firma de la red).
- Por un proveedor de servicios externo cuando la firma de auditoría recurre a personas de esta para aplicar procedimientos en relación con el encargo (por ejemplo, al auditor de un componente de una firma de auditoría que no pertenece a la misma red).

A96. La NIA 220 (Revisada)<sup>16</sup> trata la responsabilidad de que el socio del encargo determine que los miembros del equipo del encargo, así como cualesquiera expertos externos del auditor y auditores internos que prestan ayuda directa que no formen parte del equipo del encargo, tengan, en conjunto, la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo, incluido el tiempo suficiente. La NIA 600<sup>17</sup> desarrolla el modo de aplicar la NIA 220 (Revisada) en una auditoría de estados financieros de un grupo. Las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para tratar la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo asignados a este pueden incluir políticas o procedimientos que tratan:

- La información que puede obtener el socio del encargo y los factores a considerar en la determinación de que los miembros del equipo del encargo asignados a este, incluidos los que son asignados por la red de la firma de auditoría, por otra firma de la red o por un proveedor de servicios, tienen la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo.
- Cómo se pueden resolver las reservas acerca de la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo, en particular acerca de los que son asignados por la red de la firma de auditoría, por otra firma de la red o por un proveedor de servicios.

A97. Los requerimientos de los apartados 48-52 también son aplicables cuando en un encargo se recurre a personas de la red de la firma de auditoría o de otra firma de la red, incluidos los auditores de un componente (véase, por ejemplo, el apartado A179).

#### *Recursos tecnológicos (Ref: Apartado 32(f))*

A98. Los recursos tecnológicos, que por lo general son aplicaciones de TI, forman parte del entorno de TI de la firma de auditoría. El entorno de TI de la firma de auditoría incluye también la infraestructura que da soporte a las TI y los procesos de TI y recursos humanos involucrados en esos procesos:

- Una aplicación de TI es un programa o un conjunto de programas diseñados para realizar una función específica directa para el usuario o, en algunos casos, para otra aplicación.
- La infraestructura de TI está compuesta por la red de TI, los sistemas operativos y las bases de datos y el hardware y software relacionados con estos.
- Los procesos de TI son los procesos de la firma de auditoría para la gestión del acceso al entorno de TI, la gestión de cambios en los programas o de los cambios al entorno de TI,

---

<sup>16</sup> NIA 220 (Revisada), apartado 26

<sup>17</sup> NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)* – apartado 19

así como para la gestión de las operaciones de TI, lo que incluye el seguimiento del entorno de TI.

A99. Un recurso tecnológico puede tener varias finalidades en la firma de auditoría y algunas de ellas pueden no tener relación con el sistema de gestión de la calidad. Los recursos tecnológicos que son relevantes a efectos de esta NIGC son:

- recursos tecnológicos utilizados directamente en el diseño, implementación o funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría;
- recursos tecnológicos utilizados directamente por los equipos de los encargos en la realización de estos; y
- recursos tecnológicos que son esenciales para permitir el funcionamiento eficaz de los anteriores, tales como, en relación con una aplicación de TI, la infraestructura y los procesos de TI que le dan soporte.

*Ejemplos de graduación para demostrar cómo pueden diferir los recursos tecnológicos que son relevantes a los efectos de esta NIGC*

- En una firma de auditoría menos compleja, los recursos tecnológicos pueden estar compuestos por una aplicación de TI comercial utilizada por los equipos de los encargos, comprada a un proveedor de servicios. Los procesos de TI que dan soporte al funcionamiento de la aplicación de TI también pueden ser relevantes a pesar de ser sencillos (por ejemplo, procesos para autorizar el acceso a la aplicación de TI y para el procesamiento de las actualizaciones de esta).
- En una firma de auditoría más compleja, los recursos tecnológicos pueden ser más complejos y pueden incluir:
  - Múltiples aplicaciones de TI, incluidas aplicaciones desarrolladas a medida o desarrolladas por la red de la firma de auditoría, tales como:
    - Aplicaciones de TI utilizadas por los equipos de los encargos (por ejemplo, software de los encargos y herramientas de auditoría automatizadas).
    - Aplicaciones de TI desarrolladas y utilizadas por la firma de auditoría para gestionar aspectos del sistema de gestión de la calidad (por ejemplo, aplicaciones de TI para el seguimiento de la independencia o para asignar personal a los encargos).
  - Los procesos de TI que dan soporte al funcionamiento de estas aplicaciones de TI, incluidas las personas responsables de gestionar la infraestructura y los procesos de TI y los procesos de la firma de auditoría para gestionar los cambios en los programas de las aplicaciones de TI.

A100. La firma de auditoría puede considerar las siguientes cuestiones al obtener, desarrollar, implementar y mantener una aplicación de TI:

- que los datos de entrada son completos y adecuados;
- que se preserva la confidencialidad de los datos;
- que la aplicación de TI opera tal como ha sido diseñada y alcanza la finalidad prevista;
- que los datos de salida de la aplicación de TI alcanzan la finalidad para la que serán utilizados;

- que los controles generales de TI necesarios para dar soporte a la continuidad del funcionamiento de las aplicaciones de TI según se diseñaron son adecuados;
- la necesidad de habilidades especializadas para utilizar eficazmente la aplicación de TI, incluida la formación práctica de las personas que lo harán; y
- la necesidad de desarrollar procedimientos que describan cómo opera la aplicación de TI.

A101. La firma de auditoría puede prohibir específicamente la utilización de aplicaciones de TI o de determinados aspectos de estas hasta que no se haya determinado que operan adecuadamente y su utilización haya sido aprobada por la firma de auditoría. De forma alternativa, la firma de auditoría puede establecer políticas o procedimientos para tratar circunstancias en las que el equipo del encargo utiliza una aplicación que no ha sido aprobada por la firma de auditoría. Dichas políticas o procedimientos pueden requerir que el equipo del encargo determine que la aplicación de TI es adecuada para su uso antes de ser utilizada en el encargo, considerando las cuestiones del apartado A100. La NIA 220 (Revisada)<sup>18</sup> trata las responsabilidades del socio del encargo con respecto a los recursos para el encargo.

*Recursos intelectuales* (Ref: Apartado 32(g))

A102. Los recursos intelectuales incluyen la información que utiliza la firma de auditoría para permitir el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad y promover la congruencia en la realización de encargos.

*Ejemplos de recursos intelectuales*

Políticas o procedimientos por escrito, una metodología, material de orientación específico para sectores o materias objeto de análisis, guías contables, documentación estandarizada o acceso a fuentes de información (por ejemplo, suscripciones a páginas web que proporcionan información en profundidad sobre entidades u otra información que se utiliza habitualmente en la realización de encargos).

A103. Los recursos intelectuales pueden estar disponibles a través de recursos tecnológicos, por ejemplo, la metodología de la firma de auditoría puede estar integrada en la aplicación de TI que facilita la planificación y la realización del encargo.

*Utilización de recursos tecnológicos e intelectuales* (Ref: Apartados 32(f)–32(g))

A104. La firma de auditoría puede establecer políticas o procedimientos en relación con la utilización de los recursos tecnológicos e intelectuales de la firma de auditoría. Dichas políticas o procedimientos pueden:

- Requerir la utilización de ciertas aplicaciones de TI o ciertos recursos intelectuales en la realización de los encargos o en relación con otros aspectos de este, como, por ejemplo, para archivar el encargo.
- Especificar las cualificaciones o la experiencia que necesita una persona para utilizar el recurso, incluida la necesidad de un experto o de formación práctica, por ejemplo, la firma de auditoría puede especificar las cualificaciones o la experiencia necesarias para utilizar una aplicación de TI que analiza datos, debido a que pueden ser necesarias habilidades especializadas para interpretar los resultados.
- Especificar las responsabilidades del socio del encargo en relación con la utilización de los recursos tecnológicos e intelectuales.

<sup>18</sup> NIA 220 (Revisada), apartados 25 -28



- Establecer el modo en que se deben utilizar los recursos tecnológicos e intelectuales, incluido el modo en que deberían interactuar las personas con una aplicación de TI o cómo debería aplicarse un recurso intelectual, y la disponibilidad de soporte o ayuda en la utilización del recurso tecnológico o intelectual.

*Proveedores de servicios (Ref: Apartados 16(v), 32(h))*

A105. En algunas circunstancias, es posible que la firma de auditoría utilice recursos proporcionados por un proveedor de servicios, en especial cuando la firma de auditoría no tiene acceso internamente a los recursos adecuados. A pesar de que la firma de auditoría puede utilizar recursos de un proveedor de servicios, sigue siendo responsable de su sistema de gestión de la calidad.

*Ejemplos de recursos de un proveedor de servicios*

- Personas contratadas para realizar las actividades de seguimiento de la firma de auditoría o revisiones de la calidad de los encargos o a las que se pueden consultar cuestiones técnicas.
- Una aplicación de TI comercial utilizada para realizar encargos de auditoría.
- Personas que aplican procedimientos en relación con los encargos de la firma de auditoría, por ejemplo, auditores de componentes de otras firmas de auditoría que no pertenecen a la red de la firma de auditoría o personas contratadas para asistir a un recuento físico en un lugar lejano.
- Un experto externo del auditor utilizado por la firma de auditoría para ayudar al equipo del encargo a obtener evidencia de auditoría.

A106. En la identificación y valoración de los riesgos de calidad, se requiere que la firma de auditoría obtenga conocimiento de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que pueden afectar negativamente a la consecución de los objetivos de calidad, lo que incluye las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones relacionados con los proveedores de servicios. Para ello, la firma de auditoría puede considerar la naturaleza de los recursos proporcionados por los proveedores de servicios, el modo y extensión con la que los utilizará y las características generales de los proveedores de servicios que utiliza la firma de auditoría (por ejemplo, los diferentes tipos de otras firmas de servicios profesionales que son utilizadas) con el fin de identificar y valorar los riesgos de calidad relacionados con la utilización de esos recursos.

A107. En la determinación de si es adecuado un recurso procedente de un proveedor de servicios para su utilización en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o en la realización de encargos, la firma de auditoría puede obtener información sobre el proveedor de servicios y el recurso que proporciona de varias fuentes. Algunas cuestiones que la firma de auditoría puede considerar incluyen:

- El objetivo de calidad relacionado y los riesgos de calidad. Por ejemplo, en el caso de una metodología de un proveedor de servicios, pueden existir riesgos de calidad relacionados con el objetivo de calidad del apartado 32(g), como, por ejemplo, un riesgo de calidad de que el proveedor de servicios no actualice la metodología para reflejar los cambios en las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
- La naturaleza y el alcance de los recursos y las condiciones del servicio (por ejemplo, en relación con una aplicación de TI, con qué frecuencia se proporcionarán actualizaciones, las limitaciones a la utilización de la aplicación de TI y el modo en que el proveedor de servicios trata la confidencialidad de la información).

- La extensión con la que el recurso se utiliza en la firma de auditoría y el modo en que lo utilizará, y si es adecuado para esa finalidad.
- El grado de personalización del recurso para la firma de auditoría.
- La utilización previa del proveedor de servicios por la firma de auditoría.
- La experiencia del proveedor de servicios en el sector y su reputación en el mercado.

A108. Es posible que la firma de auditoría tenga la responsabilidad de tomar medidas adicionales en la utilización de un recurso proporcionado por un proveedor de servicios con el fin de que dicho recurso funcione eficazmente. Por ejemplo, es posible que la firma de auditoría deba comunicar información al proveedor de servicios con el fin de que el recurso funcione eficazmente, o, en relación con una aplicación de TI, es posible que la firma de auditoría necesite disponer de una infraestructura y procesos de TI implementados.

### **Información y comunicación** (Ref: Apartado 33)

A109. Obtener, generar o comunicar información es, por lo general, un proceso continuo en el que participa todo el personal y que comprende la divulgación de la información dentro de la firma de auditoría y al exterior. La información y la comunicación se encuentran en todos los componentes del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

#### *El sistema de información de la firma de auditoría* (Ref: Apartado 33(a))

A110. La información fiable y relevante incluye información exacta, completa, oportuna y válida para permitir el adecuado funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y sustentar las decisiones en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

A111. El sistema de información puede incluir la utilización de elementos manuales o de TI, que afectan al modo en que la información se identifica, captura, procesa, mantiene y comunica. Los procedimientos para identificar, capturar, procesar, mantener y comunicar la información pueden ser aplicados a través de aplicaciones de TI y, en algunos casos, se pueden integrar en las respuestas de la firma de auditoría para otros componentes. Además, los registros digitales pueden sustituir o complementar los registros físicos.

*Ejemplo de graduación para demostrar cómo se puede diseñar el sistema de información en una firma de auditoría menos compleja*

Es posible que las firmas de auditoría menos complejas, con menos personal y en las que los dirigentes participan directamente, no necesiten disponer de políticas y procedimientos rigurosos que especifiquen el modo en que se debería identificar, capturar, procesar y conservar la información.

#### *Comunicación dentro de la firma de auditoría* (Ref: Apartados 33(b), 33(c))

A112. La firma de auditoría puede reconocer y reforzar la responsabilidad del personal y de los equipos de los encargos de intercambiar información con la firma de auditoría y entre ellos mediante el establecimiento de canales de comunicación con el fin de facilitar la comunicación en la firma de auditoría.

*Ejemplos de comunicación entre la firma de auditoría, el personal y los equipos de los encargos*

- La firma de auditoría comunica al personal y a los equipos de los encargos la responsabilidad de implementar las respuestas de la firma de auditoría.
- La firma de auditoría comunica al personal y a los equipos de los encargos los cambios en el sistema de gestión de la calidad, en la medida en que dichos cambios sean relevantes para sus responsabilidades y les permitan tomar medidas adecuadas de inmediato de acuerdo con sus responsabilidades.
- La firma de auditoría comunica la información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad que es relevante para los equipos de los encargos en la planificación y ejecución de los encargos.
- Los equipos de los encargos comunican a la firma de auditoría información sobre:
  - El cliente, obtenida durante la realización de un encargo que, de haber estado disponible con anterioridad a la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico, hubiese llevado a la firma de auditoría a rehusar la relación con el cliente o el encargo específico.
  - El funcionamiento de las respuestas de la firma de auditoría (por ejemplo, reservas acerca de los procesos de la firma de auditoría para asignar personal a los encargos), que en algunos casos puede ser indicativa de una deficiencia en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.
- Los equipos de los encargos comunican información al revisor de la calidad del encargo o a las personas a las que se consulta.
- Los equipos de los encargos de grupos comunican cuestiones a los auditores de los componentes de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, incluidas cuestiones relacionadas con la gestión de la calidad en los encargos.
- La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del cumplimiento de los requerimientos de independencia comunican al personal relevante y a los equipos de los encargos los cambios en los requerimientos de independencia y las políticas y procedimientos de la firma de auditoría para tratar esos cambios.

### *Comunicación con terceros*

Comunicación a la red o dentro de la red de la firma de auditoría y a los proveedores de servicios (Ref: Apartado 33(d)(i))

A113. Además de la comunicación de información por parte de la firma de auditoría a la red o dentro de la red de la firma de auditoría o a los proveedores de servicios, es posible que la firma de auditoría necesite obtener información de la red, de una firma de la red o de un proveedor de servicios que ayuda a la firma de auditoría en el diseño, implementación y funcionamiento de su sistema de gestión de la calidad.

#### *Ejemplo de información obtenida por la firma de auditoría de la red a la que pertenece*

La firma de auditoría obtiene información de la red o de otras firmas de la red sobre clientes de otras firmas de la red cuando existen requerimientos de independencia que afectan a la firma de auditoría.

Comunicación con otros externos a la firma de auditoría (Ref: Apartado 33(d)(ii))

A114. *Ejemplos de situaciones en las que las disposiciones legales o reglamentarias o las normas profesionales pueden requerir que la firma de auditoría comunique información a terceros*

- Llega a conocimiento de la firma de auditoría el incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por un cliente y los requerimientos de ética aplicables requieren que la firma de auditoría informe del incumplimiento a una autoridad competente ajena a la entidad cliente o que considere si informar sería una actuación adecuada en función de las circunstancias.
- Las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la firma de auditoría publique un informe de transparencia y especifique la naturaleza de la información que se debe incluir en dicho informe.
- Las disposiciones legales o reglamentarias del mercado de valores requieren que la firma de auditoría comunique determinadas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se atenderá a lo establecido en los artículos 7 y 12.1 del Reglamento (UE) nº 537/2014, los artículos 31, 36.2 y 38 y en la disposición adicional séptima de la LAC y en su normativa de desarrollo, así como en otra normativa que pueda ser de aplicación.

A115. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir a la firma de auditoría comunicar información relacionada con su sistema de gestión de la calidad al exterior.

*Ejemplos de situaciones en las que se puede prohibir a la firma comunicar información al exterior*

- Las disposiciones legales o reglamentarias relativas a la privacidad o al secreto prohíben que se revele determinada información.
- Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables incluyen normas que tratan el deber de confidencialidad.

#### **Respuestas predeterminadas** (Ref: Apartado 34)

A116. Las respuestas predeterminadas pueden responder a varios riesgos de calidad relacionados con más de un objetivo de calidad para diferentes componentes. Por ejemplo, las políticas o los procedimientos para las quejas y denuncias pueden responder a riesgos de calidad relacionados con objetivos de calidad en los recursos (por ejemplo, compromiso con la calidad del personal), los requerimientos de ética aplicables y el gobierno y liderazgo. Las respuestas predeterminadas no son suficientes por sí solas para alcanzar los objetivos del sistema de gestión de la calidad.

#### *Requerimientos de ética aplicables* (Ref: Apartado 34(a))

A117. Los requerimientos de ética aplicables pueden contener disposiciones en relación con la identificación y evaluación de amenazas y del modo en que se les debe hacer frente. *(Ejemplo suprimido)*

A118. Los requerimientos de ética aplicables pueden especificar el modo en que la firma de auditoría debe responder a un incumplimiento. *(Ejemplo suprimido)*

A119. Algunas cuestiones que puede tratar la firma de auditoría en relación con incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables incluyen:

- la comunicación de los incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables a las personas adecuadas;
- la evaluación de la significatividad del incumplimiento y su impacto en el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables;
- las medidas a tomar para tratar de manera satisfactoria las consecuencias del incumplimiento, incluido que estas se tomen tan pronto como sea posible;
- determinar si debe informar del incumplimiento a terceros, tales como los responsables del gobierno de la entidad con los que se relaciona el incumplimiento o a un organismo externo de supervisión; y
- determinar las medidas adecuadas que se deben tomar en relación con la persona o las personas responsables del incumplimiento.

*Quejas y denuncias* (Ref: Apartado 34(c))

A120. El establecimiento de políticas o procedimientos para tratar las quejas y denuncias puede ayudar a la firma de auditoría a evitar que se emitan informes de encargos que no son adecuados. También puede ayudar a la firma en:

- la identificación y tratamiento de personas, incluyendo los dirigentes, que no actúan o se comportan de un modo que demuestre un compromiso con la calidad y que sustente el compromiso de la firma de auditoría con la calidad; o
- la identificación de deficiencias en el sistema de gestión de la calidad.

A121. Las quejas y denuncias pueden ser formuladas por el personal o por otros externos a la firma de auditoría (por ejemplo, clientes, auditores de componentes o personas pertenecientes a la red de la firma de auditoría).

*Información que se conoce posteriormente a la aceptación o continuidad de la relación con un cliente o de un encargo específico* (Ref: Apartado 34(d))

A efectos de la aplicación práctica de los apartados A122 y A123 siguientes, se considerará lo dispuesto en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y 10 del RLAC.

A122. La información que se conoce posteriormente a la aceptación o continuidad de la relación con un cliente o de un encargo específico puede:

- haber existido cuando la firma de auditoría decidió aceptar o continuar la relación con el cliente o el encargo específico y la firma no la conocía; o
- estar relacionada con información que surge posteriormente a la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico.

*Ejemplos de cuestiones tratadas en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría en circunstancias en las que la información llega a su conocimiento después de la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico que podría haber afectado a la decisión de la firma de auditoría de aceptar o continuar la relación con el cliente o el encargo específico*

- Realizar consultas dentro de la firma de auditoría o con los asesores jurídicos.
- Considerar si existe algún requerimiento profesional, legal o reglamentario para que la firma de auditoría continúe el encargo.

- La discusión con el nivel adecuado de la dirección del cliente y con los responsables del gobierno de la entidad o con la parte contratante sobre las medidas que la firma de auditoría podría tomar basándose en los hechos y circunstancias relevantes.
- Cuando se determine que renunciar al encargo es una actuación adecuada:
  - Informar de esta decisión y de los motivos de la renuncia a la dirección del cliente y a los responsables del gobierno de la entidad o a la parte contratante.
  - Considerar la posible existencia de requerimientos profesionales, legales o reglamentarios que obliguen a la firma de auditoría a informar a las autoridades reguladoras de su renuncia al encargo, o de su renuncia tanto al encargo como a la relación con el cliente, junto con los motivos de la renuncia.

A123. En algunas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción pueden imponer a la firma de auditoría la obligación de aceptar o continuar un encargo de un cliente (*Frase suprimida*).

*Ejemplos de cuestiones tratadas en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría en circunstancias en las que la firma de auditoría está obligada a aceptar o continuar un encargo o no puede renunciar a un encargo y ha llegado a su conocimiento información que la habría llevado a rehusar el encargo o a interrumpirlo*

- La firma de auditoría considera el efecto de la información en la realización del encargo.
- La firma de auditoría comunica la información al socio del encargo y le solicita incrementar la extensión y frecuencia de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.
- La firma de auditoría asigna al encargo personal con más experiencia.
- La firma de auditoría determina que se debería realizar una revisión de la calidad del encargo.

*Comunicación con terceros* (Ref: Apartado 34(e))

A efectos de la aplicación práctica de los apartados A124 a A132 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 34 (e).

A124. La capacidad de la firma de auditoría para mantener la confianza en la calidad de sus encargos de los grupos de interés se puede mejorar mediante una comunicación relevante, fiable y transparente de la firma de auditoría acerca de las actividades realizadas por ella para tratar la calidad y eficacia de esas actividades.

A125. Los terceros que pueden utilizar la información acerca del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, y su grado de interés en dicho sistema, pueden variar en función de la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos.

*Ejemplos de terceros que pueden utilizar la información acerca del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría*

- La dirección o los responsables del gobierno de la entidad de los clientes de la firma de auditoría pueden utilizar la información para determinar si nombrar a la firma de auditoría para realizar un encargo.

- Es posible que los organismos externos de supervisión hayan indicado que quieren la información para sustentar sus responsabilidades en el seguimiento de la calidad de los encargos en una jurisdicción y para comprender el trabajo de las firmas de auditoría.
- Es posible que otras firmas de auditoría que utilizan el trabajo de la firma de auditoría en la realización de encargos (por ejemplo, en relación con la auditoría de un grupo) hayan solicitado esa información.
- Es posible que otros usuarios de los informes de encargos de la firma de auditoría, tales como los inversores que los utilizan para su toma de decisiones, hayan indicado su deseo de disponer de la información.

A126. La información acerca del sistema de gestión de la calidad que se proporciona a terceros, incluida la información que se comunica a los responsables del gobierno de la entidad sobre el modo en que el sistema de gestión de la calidad sustenta la realización de encargos de calidad de manera congruente, puede tratar cuestiones como:

- La naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría, como su estructura organizativa, modelo de negocio, estrategia y entorno operativo.
- El gobierno y liderazgo de la firma de auditoría, tal como su cultura, el modo en que demuestra un compromiso con la calidad y la asignación de funciones, responsabilidades y autoridad con respecto al sistema de gestión de la calidad.
- El modo en que la firma de auditoría cumple sus responsabilidades de conformidad con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia.
- Factores que contribuyen a la calidad de los encargos, por ejemplo, dicha información se puede presentar en forma de indicadores de calidad de los encargos con una narrativa que explique los indicadores.
- Los resultados de las actividades de seguimiento de la firma de auditoría y de las inspecciones externas y el modo en que la firma de auditoría ha corregido deficiencias identificadas o está respondiendo a estas.
- La evaluación realizada de conformidad con los apartados 53 y 54 de si el sistema de gestión de la calidad proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema y la conclusión sobre este, incluido en qué se han basado los juicios aplicados al realizar la evaluación y al concluir.
- El modo en que la firma de auditoría ha respondido a los desarrollos emergentes y a los cambios en las circunstancias de la firma de auditoría o de sus encargos, incluido cómo ha sido adaptado el sistema de gestión de la calidad para responder a dichos cambios.
- La relación entre la firma de auditoría y la red, la estructura global de la red, una descripción de los requerimientos de la red y de los servicios de esta, las responsabilidades de la firma de auditoría y de la red (incluido que la firma de auditoría es la responsable última del sistema de gestión de la calidad) e información sobre el alcance global y los resultados de las actividades de seguimiento de la red en las firmas pertenecientes a esta.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado: 34(e)(i))

A127. El modo en que se realiza la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (es decir, por la firma de auditoría o por el equipo del encargo) puede depender de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría y de las circunstancias del encargo.

A128. La NIA 260 (Revisada) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros y de la determinación por el auditor de la persona o las personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, son las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones<sup>19</sup>, así como del proceso de comunicación<sup>20</sup>. En algunas circunstancias, puede ser adecuado comunicar con los responsables del gobierno de entidades que no sean entidades cotizadas (o cuando se realizan otros encargos), por ejemplo, entidades que pueden ser de interés público o que tengan la obligación pública de rendir cuentas, tales como:

- Entidades que mantienen en calidad de fiduciarias un volumen significativo de activos para un elevado número de interesados incluidas instituciones financieras, como determinados bancos, entidades aseguradoras y fondos de pensiones.
- Entidades con un elevado perfil público o cuya dirección o propietarios tienen un elevado perfil público.
- Entidades con un gran número y un amplio espectro de grupos de interés.

Consideraciones para el sector público

A129. *(Apartado suprimido)*

Determinación de otros casos en los que es adecuado comunicar con terceros (Ref: Apartado 34(e)(ii))

A130. La determinación por la firma de auditoría de cuándo es adecuado comunicar con terceros sobre el sistema de gestión de calidad de la firma de auditoría depende del juicio profesional y puede estar influida por cuestiones como:

- Los tipos de encargos realizados por la firma de auditoría y los tipos de entidades para los que se realizan dichos encargos.
- La naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría.
- La naturaleza del entorno en el que opera la firma de auditoría, como la práctica empresarial habitual en la jurisdicción de la firma de auditoría y las características de los mercados financieros en los que opera.
- La extensión con la cual la firma de auditoría ya se ha comunicado con terceros de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias (es decir, si se requiere comunicación adicional y, en su caso, las cuestiones que deben comunicarse).
- Las expectativas de los grupos de interés de la jurisdicción de la firma de auditoría, incluido el conocimiento e interés que hayan podido expresar los terceros acerca de los encargos realizados por la firma de auditoría y de los procesos de la firma de auditoría para su realización.
- Tendencias jurisdiccionales.
- La información de la que ya disponen los terceros.
- El modo en que los terceros pueden utilizar la información y su conocimiento general de las cuestiones relacionadas con el sistema de gestión de la calidad de las firmas de auditoría y de las auditorías *(frase suprimida)* de estados financieros *(frase suprimida)*.

---

<sup>19</sup> NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartados 11 -13

<sup>20</sup> NIA 260 (Revisada), apartados 18 -22



- Los beneficios de interés público de la comunicación externa y si se puede esperar razonablemente que superarían los costes (monetarios u otros) de esa comunicación.

Las cuestiones arriba mencionadas también pueden afectar a la información proporcionada por la firma de auditoría en la comunicación y a la naturaleza, momento de realización y extensión y forma adecuada de la comunicación.

Naturaleza, momento de realización y extensión y forma adecuada de la comunicación con terceros (Ref: Apartado 34(e)(iii))

A131. La firma de auditoría puede considerar los siguientes atributos para preparar la información que se comunica a terceros:

- La información es específica para las circunstancias de la firma de auditoría. Relacionar las cuestiones objeto de la comunicación directamente con las circunstancias específicas de la firma de auditoría puede ayudar a minimizar la posibilidad de que dicha información se vuelva excesivamente estandarizada y menos útil con el paso del tiempo.
- La información se presenta de un modo claro y comprensible, y la manera de presentarla no induce a error ni influiría de manera inadecuada en los usuarios de la comunicación (por ejemplo, existe un equilibrio en la información que se presenta entre los aspectos positivos y negativos de la cuestión que se comunica).
- La información es exacta y completa en todos los aspectos materiales y no contiene información que induzca a error.
- La información tiene en cuenta las necesidades de los usuarios a quienes se destina. Al considerar las necesidades de los usuarios, la firma de auditoría puede considerar cuestiones tales como el grado de detalle que los usuarios considerarían útil y si tienen acceso a información relevante a través de otras fuentes (por ejemplo, la página web de la firma de auditoría).

A132. La firma de auditoría aplica su juicio profesional en la determinación, en función de las circunstancias, de la forma adecuada de comunicación con el tercero, incluida la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad en la realización de una auditoría de estados financieros de entidades cotizadas, la cual se puede realizar verbalmente o por escrito. En consecuencia, la forma de comunicación puede variar.

*Ejemplos de formas de comunicación a terceros*

- Una publicación, tal como un informe de transparencia o un informe de la calidad de la auditoría.
- Comunicación por escrito personalizada a grupos de interés específicos (por ejemplo, información sobre los resultados del proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría).
- Conversaciones directas e interacciones con el tercero (por ejemplo, discusiones entre el equipo del encargo y los responsables del gobierno de la entidad).
- Una página web.
- Otras formas de medios digitales, tales como redes sociales o entrevistas o presentaciones retransmitidas por internet o por vídeo.

*Encargos sujetos a una revisión de la calidad del encargo*

Revisión de la calidad del encargo prescrita por una disposición legal o reglamentaria (Ref: Apartado 34(f)(ii))

A133. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se realice una revisión de la calidad del encargo, por ejemplo, para encargos de auditoría de entidades que:

- son entidades de interés público según la definición en una jurisdicción concreta;
- operan en el sector público o reciben fondos públicos, o entidades que deben rendir cuentas públicamente;
- operan en determinados sectores (por ejemplo, instituciones financieras tales como bancos, entidades aseguradoras y fondos de pensiones);
- alcanzan un determinado límite de activos; o
- se encuentran bajo administración judicial (por ejemplo, en liquidación).

Revisión de la calidad del encargo como respuesta para responder a uno o varios riesgos de calidad (Ref: Apartado 34(f)(iii))

A134. El conocimiento por la firma de auditoría de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que pueden afectar negativamente a la consecución de los objetivos de calidad, como requiere el apartado 25(a)(ii), está relacionado con la naturaleza y las circunstancias de los encargos realizados por la firma de auditoría. En el diseño e implementación de respuestas para responder a uno o varios riesgos de calidad, la firma de auditoría puede determinar que una revisión de la calidad del encargo es una respuesta adecuada basándose en los motivos de las valoraciones asignadas a los riesgos de calidad.

*Ejemplos de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que originan uno o varios riesgos de calidad para los que una revisión de la calidad del encargo puede ser una respuesta adecuada*

Los que se relacionan con los tipos de encargos realizados por la firma de auditoría y los informes a emitir:

- Encargos que implican un alto grado de complejidad o de juicio, tales como:
  - Auditorías de estados financieros para entidades que operan en un sector que generalmente requiere estimaciones contables con un alto grado de incertidumbre en la estimación (por ejemplo, determinadas instituciones financieras de gran tamaño o empresas mineras) o para entidades para las que existen incertidumbres relacionadas con hechos o condiciones que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de continuar como empresa en funcionamiento.
  - *(Apartado suprimido)*
- Encargos en los que se han encontrado problemas, como encargos de auditoría con hallazgos recurrentes en inspecciones internas o externas, deficiencias significativas de control interno no corregidas o una reexpresión significativa de la información comparativa en los estados financieros.
- Encargos para los que se han identificado circunstancias inusuales durante el proceso de aceptación y continuidad por la firma de auditoría (por ejemplo, un cliente nuevo que ha tenido un desacuerdo con su anterior auditor *(frase suprimida)*).
- *(Apartado suprimido)*

Los que se relacionan con los tipos de entidades para los que se realizan dichos encargos:

- Entidades en sectores emergentes o para los que la firma de auditoría no tiene experiencia previa.
- Entidades sobre las que se han expresado reservas en comunicaciones de organismos reguladores de mercados de valores o de reguladores prudenciales.
- Entidades distintas de las entidades cotizadas que pueden ser de interés público o que tienen la obligación pública de rendir cuentas, por ejemplo:
  - Entidades que mantienen en calidad de fiduciarias un volumen significativo de activos para un elevado número de interesados incluidas instituciones financieras, como determinados bancos, entidades aseguradoras y fondos de pensiones para las que, en otro caso, las disposiciones legales o reglamentarias no requerirían una revisión de la calidad del encargo.
  - Entidades con un elevado perfil público o cuya dirección o propietarios tienen un elevado perfil público.
  - Entidades con un gran número y un amplio espectro de grupos de interés.

A135. Las respuestas de la firma de auditoría para responder a los riesgos de calidad pueden incluir otras formas de revisiones de encargos que no sean revisiones de la calidad del encargo. Por ejemplo, para las auditorías de estados financieros, las respuestas de la firma de auditoría pueden incluir revisiones de los procedimientos del equipo del encargo en relación con los riesgos significativos, o revisiones de determinados juicios significativos, realizadas por personal con experiencia técnica especializada. En algunos casos, estos otros tipos de revisiones de encargos se pueden realizar además de una revisión de la calidad del encargo.

A136. En algunos casos, es posible que la firma de auditoría determine que no existen auditorías u otros encargos para los que una revisión de la calidad del encargo u otras formas de revisiones de encargos sean una respuesta adecuada para responder al riesgo o riesgos de calidad.

Consideraciones para el sector público

A137. *(Apartado suprimido)*

#### **El proceso de seguimiento y corrección** (Ref: Apartados 35-47)

A138. Además de permitir la evaluación del sistema de gestión de la calidad, el proceso de seguimiento y corrección facilita la mejora proactiva y continua de la calidad de los encargos y del sistema de gestión de la calidad. Por ejemplo:

- Debido a las limitaciones inherentes a un sistema de gestión de la calidad, la identificación de deficiencias por la firma de auditoría no es inusual y es un aspecto importante del sistema de gestión de la calidad, porque la identificación inmediata de deficiencias permite a la firma de auditoría corregirlas de una manera oportuna y eficaz, y contribuye a una cultura de mejora continua.
- Las actividades de seguimiento pueden proporcionar información que permite a la firma de auditoría evitar una deficiencia mediante la respuesta a un hallazgo que, con el tiempo, podría dar lugar a una deficiencia.

*Diseño y realización de actividades de seguimiento* (Ref: Apartados 37-38)

A139. Las actividades de seguimiento pueden incluir una combinación de actividades de seguimiento continuas y actividades de seguimiento periódicas. Las actividades de seguimiento continuas son, por lo general, actividades rutinarias, integradas en los procesos de la firma de auditoría y realizadas en tiempo real, reaccionando a condiciones cambiantes. Las actividades de seguimiento periódicas se realizan a determinados intervalos por la firma de auditoría. En la mayoría de los casos, las actividades de seguimiento continuas proporcionan información sobre el sistema de gestión de la calidad de manera más oportuna.

A140. Las actividades de seguimiento pueden incluir la inspección de encargos en curso. Las inspecciones de encargos están diseñadas para el seguimiento de que un aspecto del sistema de gestión de la calidad está diseñado, implementado y funcionando del modo previsto. En algunas circunstancias, es posible que el sistema de gestión de la calidad incluya respuestas diseñadas para revisar encargos mientras están en curso de realización y cuya naturaleza parece similar a una inspección de encargos en curso (por ejemplo, revisiones cuyo objetivo es detectar fallos o carencias en el sistema de gestión de la calidad para poder impedir que exista un riesgo de calidad). La finalidad de la actividad guiará su diseño e implementación y dónde encaja dentro del sistema de gestión de la calidad (es decir, si se trata de una inspección de un encargo en curso, que es una actividad de seguimiento, o si se trata de la revisión de un encargo, que es una actividad para responder a un riesgo de calidad).

A141. La naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento también pueden verse afectados por otras cuestiones, incluidos:

- La dimensión, estructura y organización de la firma de auditoría.
- La participación de la red de la firma de auditoría en las actividades de seguimiento.
- Los recursos que tiene previsto utilizar la firma de auditoría para permitir las actividades de seguimiento, tales como el uso de aplicaciones de TI.

A142. En la realización de actividades de seguimiento, la firma de auditoría puede determinar que son necesarios cambios en su naturaleza, momento de realización y extensión tal como cuando se producen hallazgos que indican que se requieren actividades de seguimiento más extensas.

El diseño del proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría y del proceso de seguimiento y corrección (Ref.: Apartado 37(c))

A143. El modo en que está diseñado el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría (por ejemplo, si es un proceso centralizado o descentralizado, o la frecuencia de la revisión) puede afectar a la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento, incluidas las actividades de seguimiento sobre el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría.

A144. El modo en que está diseñado el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría (es decir, la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento y corrección, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría) puede afectar a las actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría para determinar si el proceso de seguimiento y corrección está alcanzando la finalidad prevista como se describe en el apartado 35.

*Ejemplo de graduación para demostrar las actividades de seguimiento para el proceso de seguimiento y corrección*

- En una firma de auditoría menos compleja, las actividades de seguimiento pueden ser sencillas debido a que la información acerca del proceso de seguimiento y corrección puede estar fácilmente disponible por el conocimiento que tienen los dirigentes, por su

frecuente interacción con el sistema de gestión de la calidad, de la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento realizadas, de los resultados de esas actividades y de las actuaciones de la firma de auditoría para tratar los resultados.

- En una firma de auditoría más compleja, las actividades de seguimiento del proceso de seguimiento y corrección se pueden diseñar específicamente para determinar que el proceso de seguimiento y corrección está proporcionando información relevante, oportuna y fiable sobre el sistema de gestión de la calidad, y respondiendo adecuadamente a las deficiencias identificadas.

Cambios en el sistema de gestión de la calidad (Ref: Apartado 37(d))

A145. Los cambios en el sistema de gestión de la calidad pueden incluir:

- Cambios para tratar una deficiencia identificada en el sistema de gestión de la calidad.
- Cambios en los objetivos de calidad, riesgos de calidad o respuestas como resultado de los cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos.

Cuando se producen cambios, es posible que las anteriores actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría ya no le proporcionen información que sustente la evaluación del sistema de gestión de la calidad y, en consecuencia, las actividades de seguimiento de la firma de auditoría pueden incluir el seguimiento de esas áreas de cambio.

Actividades de seguimiento realizadas con anterioridad (Ref: Apartado 37(e))

A146. Los resultados de anteriores actividades de seguimiento de la firma de auditoría pueden indicar áreas en las que se puede originar una deficiencia, en especial áreas en las que hay precedentes de haberse identificado deficiencias.

A147. Es posible que anteriores actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría ya no le proporcionen información que sustente la evaluación del sistema, incluidas las áreas del sistema de gestión de la calidad en las que no se han producido cambios, en especial cuando ha transcurrido tiempo desde que se realizaron las actividades de seguimiento.

Otra información relevante (Ref: Apartado 37(f))

A148. Además de las fuentes de información que se mencionan en el apartado 37(f), otra información relevante puede incluir:

- Información comunicada por la red de la firma de auditoría de conformidad con los apartados 50(c) y 51(b) sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, incluidos los requerimientos de la red o los servicios de la red que la firma de auditoría ha incorporado a su sistema de gestión de la calidad.
- Información comunicada por un proveedor de servicios sobre los recursos que utiliza la firma de auditoría en su sistema de gestión de la calidad.
- Información de las autoridades reguladoras sobre las entidades para las que la firma de auditoría realiza encargos y que se pone a disposición de la firma de auditoría, tal como información de una autoridad reguladora de valores sobre una entidad para la que la firma de auditoría realiza encargos (por ejemplo, irregularidades en los estados financieros de la entidad).

A149. Los resultados de inspecciones externas u otra información relevante, tanto interna como externa, pueden ser indicio de que anteriores actividades de seguimiento realizadas por la firma

de auditoría no identificaron una deficiencia en el sistema de gestión de la calidad. Esta información puede afectar a la consideración por la firma de auditoría de la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento.

A150. Las inspecciones externas no sustituyen las actividades internas de seguimiento de la firma de auditoría. No obstante, los resultados de las inspecciones externas sirven de información para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento.

*Inspección de encargos (Ref.: Apartado 38)*

A151. *Ejemplos de cuestiones mencionadas en el apartado 37 que puede considerar la firma de auditoría al seleccionar los encargos finalizados que serán inspeccionados*

- En relación con las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que originan los riesgos de calidad:
  - Los tipos de encargos realizados por la firma de auditoría y la experiencia de la firma de auditoría en la realización de ese tipo de encargos.
  - Los tipos de entidades para los que se realizan dichos encargos, por ejemplo:
    - Entidades cotizadas.
    - Entidades que operan en sectores emergentes.
    - Entidades que operan en sectores asociados con un alto grado de complejidad o juicio.
    - Entidades que operan en un sector nuevo para la firma de auditoría.
  - La antigüedad y experiencia de los socios de los encargos.
- Los resultados de anteriores inspecciones de encargos terminados para cada uno de los socios de encargos.
- En relación con otra información relevante:
  - Quejas y denuncias sobre un socio del encargo.
  - Los resultados de inspecciones externas para cada uno de los socios de los encargos.
  - Los resultados de la evaluación por la firma de auditoría del compromiso con la calidad de cada uno de los socios de los encargos.

A152. La firma de auditoría puede realizar varias actividades de seguimiento, además de la inspección de encargos terminados, que se centran en la determinación de si se han cumplido las políticas y procedimientos en los encargos. Estas actividades de seguimiento se pueden realizar sobre determinados encargos o socios de los encargos. La naturaleza y extensión de estas actividades de seguimiento, y sus resultados, pueden ser utilizados por la firma de auditoría para determinar:

- qué encargos terminados seleccionar para su inspección;
- qué socios de los encargos seleccionar para inspección;
- con qué frecuencia seleccionar un socio del encargo para inspección; o
- qué aspectos del encargo se deben considerar al realizar la inspección de encargos terminados.

A153. La inspección de encargos terminados por socios de los encargos de manera cíclica puede ayudar a la firma de auditoría en el seguimiento de si los socios de los encargos han cumplido

su responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad de los encargos a los que son asignados.

*Ejemplo del modo en que la firma de auditoría puede inspeccionar de manera cíclica encargos terminados de cada socio del encargo*

La firma de auditoría puede establecer políticas o procedimientos que tratan la inspección de encargos terminados que:

- fijan el periodo estándar para el ciclo de inspección, tal como la inspección de un encargo terminado de cada socio del encargo que realice auditorías de estados financieros cada tres años (*frase suprimida*);
- establecen los criterios para seleccionar los encargos terminados (*frase suprimida*)
- tratan la selección de socios de los encargos de forma no predecible; y
- tratan los casos en los que es necesario o adecuado seleccionar socios de los encargos con mayor o menor frecuencia que el periodo estándar fijado en la política, por ejemplo:
  - la firma de auditoría puede seleccionar socios de los encargos con mayor frecuencia que el periodo estándar fijado en su política cuando:
    - La firma de auditoría ha identificado varias deficiencias, las cuales se han evaluado como graves, y la firma de auditoría determina que es necesaria una inspección cíclica más frecuente de los socios de los encargos.
    - El socio del encargo realiza encargos para entidades que operan en un determinado sector en el que hay un alto grado de complejidad o juicio.
    - Un encargo realizado por el socio del encargo ha sido sometido a otras actividades de seguimiento cuyos resultados no fueron satisfactorios.
    - El socio del encargo ha realizado un encargo para una entidad que opera en un sector en el cual el socio del encargo tiene una experiencia limitada.
    - Se trata de un socio del encargo recién nombrado o que se ha unido recientemente a la firma de auditoría procedente de otra firma de auditoría o de otra jurisdicción.
  - La firma de auditoría puede diferir la selección del socio del encargo (por ejemplo, retrasándola un año con respecto al periodo estándar fijado en la política de la firma de auditoría) cuando:
    - encargos realizados por ese socio del encargo han sido sometidos a otras actividades de seguimiento durante el periodo estándar fijado en la política de la firma de auditoría; y
    - los resultados de esas otras actividades de seguimiento proporcionan suficiente información acerca de ese socio del encargo (es decir, es poco probable que la realización de la inspección de encargos terminados proporcione a la firma de auditoría información adicional sobre dicho socio del encargo).

A154. Las cuestiones que se consideran en la inspección de un encargo dependen del modo en que se utilizará la inspección para el seguimiento del sistema de gestión de la calidad. Por lo general, la inspección de un encargo incluye determinar que las respuestas que se implementan en los encargos (por ejemplo, las políticas y procedimientos de la firma de auditoría con respecto a la realización del encargo) se implementan como fueron diseñadas y operan eficazmente.

*Personas que realizan las actividades de seguimiento (Ref: Apartado 39(b))*

A155. Las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables son relevantes para el diseño de las políticas o los procedimientos que tratan de la objetividad de las personas que realizan las actividades de seguimiento. Se puede originar una amenaza de autorrevisión cuando:

- La persona que realiza la inspección de un encargo fue:
  - miembro del equipo del encargo o el revisor de la calidad de ese encargo o un socio del encargo en un periodo posterior, en el caso de una auditoría de estados financieros, o
  - miembro del equipo del encargo o el revisor de la calidad de ese encargo, para todos los demás encargos.
- La persona que realiza otro tipo de actividad de seguimiento había participado en el diseño, ejecución o aplicación de la respuesta objeto de seguimiento.

A156. En algunas circunstancias, por ejemplo, en el caso de una firma de auditoría menos compleja, es posible que no se disponga de personal con la competencia, capacidad, tiempo u objetividad para realizar las actividades de seguimiento. En esas circunstancias, la firma de auditoría puede recurrir a los servicios de la red o a un proveedor de servicios para realizar las actividades de seguimiento.

*Evaluación de los hallazgos e identificación de las deficiencias (Ref: Apartados 16(a), 40–41)*

A157. La firma de auditoría recopila hallazgos de la realización de las actividades de seguimiento, de las inspecciones externas y de otras fuentes relevantes.

A158. La información recopilada por la firma de auditoría procedente de las actividades de seguimiento, de las inspecciones externas y de otras fuentes relevantes puede revelar otras observaciones acerca del sistema de gestión de la calidad de la firma, tales como:

- actuaciones, comportamientos o condiciones que han dado lugar a resultados positivos en el contexto de la calidad o de la efectividad del sistema de gestión de la calidad; o
- circunstancias similares en las que no se registraron hallazgos (por ejemplo, encargos en los que no se registraron hallazgos y son de naturaleza similar a los encargos en los que sí se registraron hallazgos).

Otras observaciones pueden ser útiles para la firma de auditoría porque pueden ayudarla en la investigación del origen o los orígenes de las deficiencias identificadas, indicar prácticas que la firma de auditoría puede apoyar o aplicar más extensivamente (por ejemplo, en todos los encargos) o destacar oportunidades para la firma de auditoría de mejorar el sistema de gestión de la calidad.

A159. La firma de auditoría aplica el juicio profesional para determinar si los hallazgos, individualmente o en combinación con otros, dan lugar a una deficiencia en el sistema de gestión de la calidad. Al aplicar el juicio, es posible que la firma de auditoría tenga que tener en cuenta la importancia relativa de los hallazgos en el contexto de los objetivos de calidad, riesgos de calidad, respuestas u otros aspectos del sistema de gestión de la calidad con el que están relacionados. Los juicios de la firma de auditoría pueden verse afectados por los factores cuantitativos y cualitativos correspondientes a los hallazgos. En algunas circunstancias, es posible que la firma de auditoría establezca que es adecuado obtener más información sobre los hallazgos con el fin de determinar si existe una deficiencia. No todos los hallazgos, incluidos los hallazgos en los encargos, serán una deficiencia.



*A160. Ejemplos de factores cuantitativos y cualitativos que la firma de auditoría puede considerar para la determinación de si los hallazgos dan lugar a una deficiencia*

Riesgos de calidad y respuestas

- Si los hallazgos están relacionados con una respuesta:
  - El modo en que está diseñada la respuesta, por ejemplo, su naturaleza, la frecuencia con la que ocurre (en su caso) y la importancia relativa de la respuesta para responder al riesgo o los riesgos de calidad y alcanzar el objetivo o los objetivos de calidad con los que se relaciona.
  - La naturaleza del riesgo de calidad con el que se relaciona la respuesta y el grado en que los hallazgos indican que no se ha respondido al riesgo de calidad.
  - Si existen otras respuestas que responden al mismo riesgo de calidad y si hay hallazgos para dichas respuestas.

Naturaleza de los hallazgos y su generalización

- La naturaleza de los hallazgos. Por ejemplo, los hallazgos relacionados con actuaciones y comportamientos de liderazgo pueden ser cualitativamente significativos, teniendo en cuenta el efecto generalizado que esto puede tener sobre el sistema de gestión de la calidad en su conjunto.
- Si los hallazgos, en combinación con otros, indican una tendencia o un problema sistémico. Por ejemplo, hallazgos similares que aparecen en varios encargos pueden ser indicativos de un problema sistémico.

Extensión de la actividad de seguimiento y extensión de los hallazgos

- La extensión de la actividad de seguimiento que originó los hallazgos, incluido el número o el tamaño de las selecciones.
- La extensión de los hallazgos en relación con la selección cubierta por la actividad de seguimiento y en relación con la tasa esperada de desviación. Por ejemplo, en el caso de la inspección de encargos, el número de encargos seleccionados en los que se identificaron hallazgos en relación con el número total de encargos seleccionados y la tasa esperada de desviación fijada por la firma de auditoría.

A161. La evaluación de los hallazgos y la identificación de las deficiencias, así como la evaluación de la gravedad y de la generalización de una deficiencia identificada, incluida la investigación del origen o los orígenes de la deficiencia identificada, forman parte de un proceso iterativo y no lineal.

*Ejemplos de cómo el proceso de evaluación de los hallazgos y de identificación de las deficiencias, evaluación de las deficiencias identificadas, incluida la investigación del origen o los orígenes de las deficiencias identificadas, es iterativo y no lineal.*

- Al investigar el origen o los orígenes de una deficiencia identificada, es posible que la firma de auditoría identifique una circunstancia que presenta similitudes con otras circunstancias en las que se produjeron hallazgos que no se consideraron una deficiencia. Como resultado, la firma de auditoría ajusta su evaluación de los otros hallazgos y los clasifica como una deficiencia.
- Al investigar la gravedad y la generalización de una deficiencia identificada, es posible que la firma de auditoría identifique una tendencia o un problema sistémico que está correlacionado con otros hallazgos que no se consideran deficiencias. Como resultado,

la firma de auditoría ajusta su evaluación de los otros hallazgos y también los clasifica como deficiencias.

A162. Los resultados de las actividades de seguimiento, los resultados de inspecciones externas y otra información relevante (por ejemplo, actividades de seguimiento de la red o quejas y denuncias) pueden revelar información acerca de la eficacia del proceso de seguimiento y corrección. Por ejemplo, los resultados de inspecciones externas pueden proporcionar información acerca del sistema de gestión de la calidad que no ha sido identificada por el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría, lo que puede poner en evidencia una deficiencia en este proceso.

*Evaluación de las deficiencias identificadas (Ref: Apartado 41)*

A163. Algunos factores que la firma de auditoría puede considerar al evaluar la gravedad y la generalización de una deficiencia identificada incluyen:

- la naturaleza de la deficiencia identificada, incluido el aspecto del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría con el que se relaciona la deficiencia, y si esta se encuentra en el diseño, implementación o funcionamiento del sistema;
- en el caso de deficiencias identificadas relacionadas con respuestas, si existen respuestas compensatorias para responder al riesgo de calidad con la que se relaciona;
- el origen o los orígenes de la deficiencia identificada;
- la frecuencia con la que ocurrió la cuestión que origina la deficiencia identificada; y
- la magnitud de la deficiencia identificada, la rapidez con la que se produjo y el tiempo que duró y afectó al sistema de gestión de la calidad.

A164. La gravedad y generalización de las deficiencias identificadas afecta a la evaluación del sistema de gestión de la calidad realizada por la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y la de rendir cuentas sobre este.

*Origen de las deficiencias identificadas (Ref: Apartado 41(a))*

A165. El objetivo de la investigación del origen o los orígenes de las deficiencias identificadas es conocer las circunstancias subyacentes que originaron las deficiencias para permitir a la firma de auditoría:

- evaluar la gravedad y generalización de la deficiencia identificada y
- corregirla adecuadamente.

La realización de un análisis del origen implica que los que realizan la evaluación apliquen el juicio profesional sobre la base de la evidencia disponible.

A166. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos realizados para conocer el origen o los orígenes de una deficiencia identificada también pueden verse afectados por la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría, tales como:

- La complejidad y las características operativas de la firma de auditoría.
- La dimensión de la firma de auditoría.
- La dispersión geográfica de la firma de auditoría.
- La forma en la que está estructurada la firma de auditoría o el grado en que concentra o centraliza sus procesos o actividades.

*Ejemplos de cómo la naturaleza de las deficiencias identificadas y su posible gravedad y la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría pueden afectar a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos para conocer el origen o los orígenes de las deficiencias identificadas*

- La naturaleza de la deficiencia identificada: Los procedimientos de la firma de auditoría para conocer el origen o los orígenes de una deficiencia identificada pueden ser más rigurosos cuando se emitió un informe no adecuado de un encargo relacionado con una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada o cuando la deficiencia identificada está relacionada con actuaciones y comportamientos de los dirigentes en relación con la calidad.
- La posible gravedad de la deficiencia identificada: Los procedimientos de la firma de auditoría para conocer el origen o los orígenes de una deficiencia identificada pueden ser más rigurosos en circunstancias en las que se ha identificado la deficiencia en varios encargos o cuando hay indicios de que hay elevadas tasas de incumplimiento de las políticas o los procedimientos.
- Naturaleza y circunstancias de la firma de auditoría:
  - En el caso de una firma de auditoría menos compleja con una única localización, los procedimientos de la firma de auditoría para conocer el origen o los orígenes de una deficiencia identificada pueden ser sencillos puesto que la información para obtener el conocimiento puede estar fácilmente disponible y concentrada y el origen u orígenes pueden ser más evidentes.
  - En el caso de una firma de auditoría más compleja con varias localizaciones, los procedimientos para conocer el origen o los orígenes de una deficiencia identificada pueden incluir recurrir a personas con una formación práctica específica en la investigación del origen o los orígenes de deficiencias identificadas, y desarrollar una metodología con procedimientos más formales para identificar el origen o los orígenes.

A167. Al investigar el origen o los orígenes de las deficiencias identificadas, la firma de auditoría puede considerar por qué no se originaron deficiencias en otras circunstancias de naturaleza similar a la cuestión con la que se relaciona la deficiencia identificada. Dicha información también puede ser útil para determinar cómo corregir una deficiencia identificada.

*Ejemplos de cuándo no se originó una deficiencia en otras circunstancias de naturaleza similar y de cómo esta información puede ayudar a la firma de auditoría para investigar el origen o los orígenes de las deficiencias identificadas*

La firma de auditoría puede determinar que existe una deficiencia porque existen hallazgos similares en varios encargos. No obstante, no existen hallazgos en otros encargos dentro de la misma población que está siendo comprobada. Comparando los encargos, la firma de auditoría concluye que el origen de la deficiencia identificada es la falta de una adecuada participación de los socios de los encargos en fases clave de los encargos.

A168. La identificación de uno o varios orígenes que sean adecuadamente específicos puede sustentar el proceso de la firma de auditoría para corregir deficiencias identificadas.

*Ejemplo de la identificación de uno o varios orígenes adecuadamente específicos*

Es posible que la firma de auditoría identifique que los equipos de los encargos que realizan auditorías de estados financieros no estén obteniendo evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca de las estimaciones contables cuando las hipótesis de la dirección tienen un alto grado de subjetividad. Mientras que la firma de auditoría toma nota de que esos equipos de los encargos no están aplicando un adecuado escepticismo profesional, el origen subyacente de este problema puede estar relacionado con otra cuestión, tal como un entorno cultural que no alienta a los miembros de los equipos de los encargos a poner en tela de juicio personas con más autoridad o como una dirección, supervisión y revisión insuficientes del trabajo realizado en los encargos.

A169. Además de la investigación del origen o los orígenes de las deficiencias identificadas, la firma de auditoría puede también investigar el origen o los orígenes de los resultados positivos, ya que hacerlo puede revelar oportunidades para la firma de auditoría o perfeccionar el sistema de gestión de la calidad.

*Respuesta a las deficiencias identificadas (Ref: Apartado 42)*

A170. La naturaleza, momento de realización y extensión de las medidas correctoras pueden depender de varias otras cuestiones, incluido:

- El origen o los orígenes.
- La gravedad y generalización de la deficiencia identificada y, en consecuencia, de la urgencia con la que se debe tratar.
- La eficacia de las medidas correctoras para tratar el origen o los orígenes, tales como, por ejemplo, si es necesario que la firma de auditoría implemente más de una medida correctora para tratar con eficacia el origen o los orígenes o si necesita implementar medidas correctoras provisionales hasta ser capaz de implementar medidas correctoras más eficaces.

A171. En algunas circunstancias, la medida correctora puede incluir establecer objetivos de calidad adicionales, o añadir o modificar riesgos de calidad o respuestas, porque se ha determinado que no son adecuados.

A172. En circunstancias en las que la firma de auditoría determina que el origen de una deficiencia identificada está relacionado con un recurso proporcionado por un proveedor de servicios, la firma de auditoría puede también:

- Considerar si debe seguir utilizando el recurso proporcionado por el proveedor de servicios.
- Comunicar la cuestión al proveedor de servicios.

La firma de auditoría es responsable de tratar el efecto de la deficiencia identificada relacionada con un recurso proporcionado por un proveedor de servicios en el sistema de gestión de la calidad y de tomar medidas para impedir que la deficiencia se repita con respecto al sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. Sin embargo, la firma de auditoría no es normalmente responsable de corregir la deficiencia identificada por cuenta del proveedor de servicios o de seguir investigando el origen de la deficiencia identificada en el proveedor de servicios.

*Hallazgos en relación con un encargo específico (Ref: Apartado 45)*

A173. En circunstancias en las que se omitieron procedimientos o el informe emitido no es adecuado, las medidas tomadas por la firma de auditoría pueden incluir:

- Consultar a las personas apropiadas en relación con las medidas adecuadas.
- Discutir la cuestión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad.
- Aplicar los procedimientos omitidos.

Las medidas tomadas no eximen a la firma de auditoría de la responsabilidad de tomar medidas adicionales en relación con el hallazgo en el contexto del sistema de gestión de la calidad, incluida la evaluación de los hallazgos con el fin de identificar deficiencias y, cuando exista una deficiencia, investigar su origen u orígenes.

*Comunicación continua relacionada con el seguimiento y corrección (Ref: Apartado 46)*

A174. La información sobre el seguimiento y corrección comunicada a la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este se puede comunicar de modo continuo o periódicamente. La persona o las personas pueden utilizar la información de varios modos, por ejemplo:

- Como base para comunicaciones adicionales al personal acerca de la importancia de la calidad.
- Para que las personas se responsabilicen de las funciones que les han sido asignadas.
- Para identificar reservas clave sobre el sistema de gestión de la calidad en el momento oportuno.

La información también proporciona una base para la evaluación del sistema de gestión de la calidad, y la conclusión sobre este, como lo requieren los apartados 53–54.

**Requerimientos de la red o servicios de la red (Ref: Apartado 48)**

A175. En algunas circunstancias, la firma de auditoría puede pertenecer a una red. Las redes pueden establecer requerimientos en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o pueden poner a su disposición servicios o recursos que la firma de auditoría puede elegir implementar o utilizar en el diseño, implementación y funcionamiento de su sistema de gestión de la calidad. Esos requerimientos o servicios pueden tener la finalidad de promover la realización de encargos de calidad de manera congruente en las firmas de auditoría que pertenecen a la red. La extensión con la que la red proporcionará a la firma de auditoría objetivos de calidad, riesgos de calidad y respuestas comunes a toda la red dependerá de los acuerdos de la firma de auditoría con la red.

*Ejemplos de requerimientos de la red*

- Requerimientos de que la firma de auditoría incluya objetivos de calidad o riesgos de calidad adicionales en su sistema de gestión de la calidad que son comunes a las firmas de la red.
- Requerimientos de que la firma de auditoría incluya respuestas en su sistema de gestión de la calidad que son comunes a las firmas de la red. Dichas respuestas diseñadas por la red pueden incluir políticas o procedimientos de la red que especifican las funciones y responsabilidades de los dirigentes, incluido el modo en que se espera que la firma de auditoría asigne autoridad y responsabilidad dentro de ella, o recursos, tales como metodologías para la realización de encargos o aplicaciones de TI.
- Requerimientos de que la firma de auditoría se someta a las actividades de seguimiento de la red. Estas actividades de seguimiento pueden estar relacionadas con requerimientos de la red (por ejemplo, seguimiento de que la firma de auditoría ha

implementado la metodología de la red adecuadamente) o con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría en general.

*Ejemplos de servicios de la red*

- Servicios o recursos que la firma de auditoría puede utilizar optativamente en su sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos, tales como programas de formación voluntarios, la utilización de auditores de componentes o de expertos pertenecientes a la red, o la utilización de un centro de prestación de servicios establecido a nivel de red o por otra firma de la red o grupo de firmas de la red.

A176. La red puede establecer responsabilidades para la firma de auditoría en la implementación de los requerimientos de la red o de los servicios de la red.

*Ejemplos de responsabilidades de la firma de auditoría en la implementación de los requerimientos de la red o de los servicios de la red*

- Se requiere que la firma de auditoría tenga una determinada infraestructura de TI y procesos de TI en funcionamiento para dar soporte a una aplicación de TI proporcionada por la red que la firma de auditoría utiliza en el sistema de gestión de la calidad.
- Se requiere que la firma de auditoría proporcione formación a toda la firma de auditoría sobre la metodología proporcionada por la red, así como cuando se producen actualizaciones a la metodología.

A177. El conocimiento por la firma de auditoría de los requerimientos de la red o de los servicios de la red y de las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con su implementación se puede obtener mediante indagaciones ante la red o documentación proporcionada por esta sobre cuestiones como:

- El gobierno y liderazgo de la red.
- Los procedimientos realizados por la red para el diseño, la implementación y, en su caso, el funcionamiento de los requerimientos de la red o de los servicios de la red.
- El modo en que la red identifica y responde a los cambios que afectan a los requerimientos de la red o a los servicios de la red u otra información, tales como cambios en las normas profesionales u otra información que es indicativa de una deficiencia en los requerimientos de la red o servicios de la red.

El modo en que la red realiza el seguimiento de lo adecuado de los requerimientos de la red o de los servicios de la red, lo cual puede realizarse a través de las actividades de seguimiento de las firmas de la red, y de los procedimientos de la red para corregir deficiencias identificadas.

*Los requerimientos de la red o los servicios de la red en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 49)*

A178. Las características de los requerimientos de la red o servicios de la red son una condición, hecho, circunstancia, acción u omisión para la identificación y valoración de los riesgos de calidad.

*Ejemplo de un requerimiento de la red o de un servicio de la red que origina un riesgo de calidad*

La red puede requerir que la firma de auditoría utilice una aplicación de TI para la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos que es estándar en la red. Esto puede dar lugar a un riesgo de calidad de que la aplicación de TI no trate cuestiones

de las disposiciones legales o reglamentarias locales que la firma de auditoría debe considerar en la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.

A179. La finalidad de los requerimientos de la red puede incluir promover que las firmas de la red realicen encargos de calidad de manera congruente. Es posible que la red espere que la firma de auditoría implemente los requerimientos de la red, sin embargo, la firma de auditoría quizás necesite adaptarlos o complementarlos para que sean adecuados a la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos.

<i>Ejemplos de cómo los requerimientos de la red o los servicios de la red pueden necesitar ser adaptados o complementados</i>	
Requerimiento de la red o servicio de la red	Modo en que la firma de auditoría adapta o complementa el requerimiento de la red o el servicio de la red
La red requiere que la firma de auditoría incluya determinados riesgos de calidad en el sistema de gestión de la calidad, con el fin de que todas las firmas de la red respondan a esos riesgos de calidad.	<p>Como parte de la identificación y valoración de los riesgos de calidad, la firma de auditoría incluye los riesgos de calidad requeridos por la red.</p> <p>La firma de auditoría también diseña e implementa respuestas para responder a los riesgos de calidad requeridos por la red.</p>
La red requiere que la firma de auditoría diseñe e implemente determinadas respuestas.	<p>Como parte del diseño e implementación de las respuestas, la firma de auditoría determina:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• A qué riesgos de calidad responden las respuestas.</li> <li>• El modo en que se incorporarán las respuestas requeridas por la red al sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias de esta. Esto puede incluir adaptar la respuesta para reflejar la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos (por ejemplo, adaptar una metodología para que incluya cuestiones relacionadas con disposiciones legales o reglamentarias).</li> </ul>
La firma de auditoría utiliza personas de otras firmas de la red como auditores de componentes. Existen requerimientos de la red que conducen a un alto grado de uniformidad en los sistemas de gestión de la calidad de las firmas de la red. Los requerimientos de la red incluyen criterios específicos que se aplican a las personas asignadas para trabajar en un componente en una auditoría de un grupo.	La firma de auditoría establece políticas o procedimientos que requieren que el equipo del encargo confirme con el auditor del componente (es decir, la otra firma de la red) que las personas asignadas al componente cumplen los criterios específicos establecidos en los requerimientos de la red.

A180. En algunas circunstancias, al adaptar o complementar los requerimientos de la red, o los servicios de la red, es posible que la firma de auditoría identifique posibles mejoras a estos y las puede comunicar a la red.

*Actividades de seguimiento realizadas por la red sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 50(c))*

A181. Los resultados de las actividades de seguimiento de la red en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría pueden incluir información como:

- una descripción de las actividades de seguimiento, incluida su naturaleza, momento de realización y extensión;
- los hallazgos, deficiencias identificadas y otras observaciones acerca del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (por ejemplo, los resultados positivos u oportunidades para la firma de auditoría de mejorar o perfeccionar el sistema de gestión de la calidad); y
- la evaluación por la red del origen o los orígenes de las deficiencias identificadas, la valoración de su efecto y las medidas correctoras recomendadas.

*Actividades de seguimiento realizadas por la red en las firmas de la red (Ref: Apartado 51(b))*

A182. La información procedente de la red sobre los resultados globales de las actividades de seguimiento realizadas en los sistemas de gestión de la calidad de las firmas de la red puede ser una agregación o un resumen de la información descrita en el apartado A181, incluidas tendencias y áreas comunes de las deficiencias identificadas en toda la red o resultados positivos que se pueden replicar en toda la red. Dicha información puede:

- Ser utilizada por la firma de auditoría:
  - Para identificar y valorar los riesgos de calidad.
  - Como parte de otra información relevante considerada por la firma de auditoría para determinar si existen deficiencias en los requerimientos de la red o los servicios de la red utilizados por la firma de auditoría en su sistema de gestión de la calidad.
- Para su comunicación a los socios de los encargos de grupos, en el contexto de la consideración de la competencia y capacidad de los auditores de componentes de una firma de la red que están sujetos a requerimientos comunes de la red (por ejemplo, objetivos de calidad, riesgos de calidad y respuestas comunes).

A183. En algunas circunstancias, es posible que la firma de auditoría obtenga información de la red acerca de las deficiencias identificadas en el sistema de gestión de la calidad de una firma de la red que le afecten. La red también puede recopilar información de firmas de la red con respecto a los resultados de inspecciones externas de sus sistemas de gestión de la calidad. En algunos casos, las disposiciones legales y reglamentarias de una determinada jurisdicción pueden prohibir que la red comparta información con otras firmas de la red o pueden restringir la especificidad de esa información.

A184. En circunstancias en las que la red no proporciona información sobre los resultados globales de sus actividades de seguimiento en las firmas de la red, la firma de auditoría puede tomar medidas adicionales tales como:

- discutir la cuestión con la red; y
- determinar el efecto en los encargos de la firma de auditoría y comunicarlo a los equipos de los encargos.



*Deficiencias en los requerimientos de la red o en los servicios de la red identificadas por la firma de auditoría (Ref: Apartado 52)*

A185. Debido a que los requerimientos de la red o los servicios de la red utilizados por la firma de auditoría forman parte de su sistema de gestión de la calidad, también están sujetos a esta NIGC con respecto al seguimiento y corrección. Los requerimientos de la red o los servicios de la red pueden ser objeto de seguimiento por la red, por la firma de auditoría o por una combinación de ambas.

*Ejemplo de seguimiento de un requerimiento de la red o de un servicio de la red tanto por la red como por la firma de auditoría*

Una red puede realizar actividades de seguimiento en la red sobre una metodología común. La firma de auditoría también realiza el seguimiento de la aplicación de la metodología por los miembros del equipo del encargo mediante la realización de inspecciones de encargos.

A186. Al diseñar e implementar las medidas correctoras para tratar el efecto de la deficiencia identificada en los requerimientos de la red o en los servicios de la red, la firma de auditoría puede:

- conocer las medidas correctoras previstas por la red, incluido si la firma de auditoría tiene alguna responsabilidad de implantarlas; y
- considerar si tiene que tomar medidas correctoras complementarias para tratar la deficiencia identificada y el origen o los orígenes, cuando:
  - la red no ha tomado las medidas correctoras adecuadas; o
  - las medidas correctoras de la red tardarán en tratar eficazmente la deficiencia identificada.

**Evaluación del sistema de gestión de la calidad (Ref: Apartado 53)**

A efectos de la aplicación práctica de los apartados A187 y A189 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 53 de esta Norma.

A187. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este pueden recibir la ayuda de otras personas para realizar la evaluación del sistema. No obstante, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este siguen siendo responsables de la evaluación y de rendir cuentas.

A188. El momento determinado en el que se realiza la evaluación puede depender de las circunstancias de la firma de auditoría y puede coincidir con el cierre del ejercicio de la firma de auditoría o con la terminación del ciclo anual de seguimiento.

A189. La información que sirve de base para la evaluación del sistema de gestión de la calidad incluye la información comunicada a la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este de conformidad con el apartado 46.

*Ejemplos de graduación para demostrar el modo en que se puede obtener la información que sirve de base para la evaluación del sistema de gestión de la calidad*

- En una firma de auditoría menos compleja, es posible que la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y

de rendir cuentas sobre este intervengan directamente en el seguimiento y corrección y, por lo tanto, conocerán la información que sustenta la evaluación del sistema de gestión de la calidad.

- En una firma de auditoría más compleja, es posible que la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este tengan que establecer procedimientos para reunir, resumir y comunicar la información necesaria para evaluar el sistema de gestión de la calidad.

*Conclusión acerca del sistema de gestión de la calidad (Ref: Apartado 54)*

A190. En el contexto de esta NIGC, se prevé que el funcionamiento del sistema en su conjunto proporcione a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad. En su conclusión acerca del sistema de gestión de la calidad, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este pueden, utilizando los resultados del proceso de seguimiento y corrección, considerar lo siguiente:

- la gravedad y generalización de las deficiencias identificadas y su efecto en la consecución de los objetivos del sistema de gestión de la calidad;
- si la firma de auditoría ha diseñado e implementado medidas correctoras, y si estas medidas tomadas hasta el momento de la evaluación son eficaces; y
- si el efecto de las deficiencias identificadas en el sistema de gestión de la calidad ha sido adecuadamente corregido, como, por ejemplo, si se han llevado a cabo actuaciones adicionales de conformidad con el apartado 45.

A191. Puede haber circunstancias en las que deficiencias identificadas que son graves (incluidas las deficiencias identificadas que son graves y generalizadas) han sido adecuadamente corregidas y su efecto corregido en el momento de la evaluación. En dichos casos, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este pueden concluir que el sistema de gestión de la calidad proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad.

A192. Una deficiencia identificada puede tener un efecto generalizado sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad cuando, por ejemplo:

- La deficiencia afecta a varios componentes o aspectos del sistema de gestión de la calidad.
- La deficiencia está restringida a un componente específico o aspecto del sistema de gestión de la calidad, pero es fundamental para el sistema.
- La deficiencia afecta a varias unidades de negocio o localizaciones geográficas de la firma de auditoría.
- La deficiencia está restringida a una sola unidad de negocio o localización geográfica pero estas son fundamentales para el conjunto de la firma de auditoría.
- La deficiencia afecta a una parte sustancial de los encargos de un determinado tipo o naturaleza.

*Ejemplo de una deficiencia identificada que se puede considerar grave pero no generalizada*

La firma de auditoría identifica una deficiencia en una pequeña oficina regional de la firma de auditoría. La deficiencia identificada está relacionada con el incumplimiento de muchas políticas o procedimientos de la firma de auditoría. La firma de auditoría determina que la cultura de la oficina regional, especialmente las actuaciones y comportamientos de los dirigentes de dicha oficina, que se centraban en exceso en prioridades financieras, ha contribuido al origen de la deficiencia identificada. La firma de auditoría determina que el efecto de la deficiencia identificada es:

- grave, porque está relacionada con la cultura de la oficina regional y con el cumplimiento global de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría; y
- no generalizado, porque se limita a la pequeña oficina regional.

A193. Puede ocurrir que la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este concluyan que el sistema de gestión de la calidad no proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad en circunstancias en las que las deficiencias identificadas son graves y generalizadas, las medidas tomadas para corregirlas no son adecuadas y el efecto de las deficiencias no ha sido adecuadamente corregido.

*Ejemplo de una deficiencia identificada que se puede considerar grave y generalizada*

La firma de auditoría identifica una deficiencia en una oficina regional, la cual es la oficina más grande de la firma de auditoría y presta apoyo financiero, operativo y técnico a toda la región. La deficiencia identificada está relacionada con el incumplimiento de muchas políticas o procedimientos de la firma de auditoría. La firma de auditoría determina que la cultura de la oficina regional, especialmente las actuaciones y comportamientos de los dirigentes de dicha oficina, que se centraban en exceso en prioridades financieras, ha contribuido al origen de la deficiencia identificada. La firma de auditoría determina que el efecto de la deficiencia identificada es:

- grave, porque está relacionada con la cultura de la oficina regional y con el cumplimiento global de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría; y
- generalizado, porque la oficina regional es la más grande y presta apoyo a muchas otras oficinas, y el incumplimiento de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría puede tener un efecto más amplio sobre las demás oficinas.

A194. Es posible que corregir las deficiencias identificadas que sean graves y generalizadas requiera tiempo. A la vez que la firma de auditoría sigue tomando medidas para corregir las deficiencias identificadas, se puede reducir su generalización y es posible que se determine que las deficiencias identificadas siguen siendo graves, pero ya no son graves y generalizadas. En esos casos, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este pueden concluir que, excepto por las cuestiones relacionadas con las deficiencias identificadas que tienen un efecto grave pero no generalizado sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad, dicho sistema proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos de calidad del sistema de gestión de la calidad.

A195. Esta NIGC no requiere que la firma de auditoría obtenga un informe que proporciona un grado de seguridad independiente sobre su sistema de gestión de la calidad, ni impide que la firma de auditoría lo haga.

*Tomar medidas adecuadas de manera inmediata y comunicación adicional (Ref: Apartado 55)*

A196. En circunstancias en las que la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este alcanzan la conclusión descrita en el apartado 54(b) o 54(c), las medidas adecuadas que tome la firma de auditoría de manera inmediata pueden incluir:

- Tomar medidas para apoyar la realización de encargos mediante la asignación de más recursos o desarrollando orientaciones adicionales y para confirmar que los informes emitidos por la firma de auditoría son adecuados a las circunstancias hasta que las deficiencias identificadas sean corregidas, y comunicar dichas medidas a los equipos de los encargos.
- Obtener asesoramiento jurídico.

A197. En algunas circunstancias la firma de auditoría puede tener un órgano de gobierno independiente que ejerce una supervisión no ejecutiva sobre esta. En dichas circunstancias, las comunicaciones pueden incluir informar al órgano de gobierno independiente.

*A198. Ejemplos de circunstancias en las que puede ser adecuado que la firma de auditoría comunique a terceros acerca de la evaluación del sistema de gestión de la calidad*

- Cuando la firma de auditoría pertenece a una red.
- Cuando otras firmas de la red utilizan el trabajo de la firma de auditoría, por ejemplo, en el caso de la auditoría de un grupo.
- Cuando un informe emitido por la firma de auditoría ha sido considerado inadecuado por la firma de auditoría como resultado de un fallo en el sistema de gestión de la calidad y es necesario que sean informados la dirección de la entidad o los responsables del gobierno de esta.
- Cuando una disposición legal o reglamentaria requiera que la firma de auditoría comunique a un organismo de supervisión o un regulador.

*Evaluaciones del desempeño (Ref: Apartado 56)*

A199. La realización periódica de evaluaciones del desempeño promueve el sentido de responsabilidad. Al considerar el desempeño de una persona, la firma de auditoría puede tener en cuenta:

- Los resultados de las actividades de seguimiento de la firma de auditoría en relación con aspectos del sistema de gestión de la calidad relacionados con la responsabilidad de la persona. En algunas circunstancias, es posible que la firma de auditoría fije objetivos para la persona y mida los resultados de las actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría sobre la base de esos objetivos.
- Las medidas tomadas por la persona como respuesta a las deficiencias identificadas que tienen relación con su responsabilidad, incluida la oportunidad y eficacia de dichas actuaciones.

*Ejemplos de graduación para demostrar cómo la firma de auditoría puede realizar evaluaciones del desempeño*

- En una firma de auditoría menos compleja, la firma de auditoría puede contratar a un proveedor de servicios para realizar la evaluación, o es posible que los resultados de las actividades de seguimiento de la firma de auditoría proporcionen una indicación del desempeño de la persona.

- En una firma de auditoría más compleja, las evaluaciones del desempeño pueden ser realizadas por un miembro independiente no ejecutivo del órgano de gobierno de la firma de auditoría o por un comité especial supervisado por el órgano de gobierno.

A200. Una evaluación del desempeño positiva se puede recompensar a través de la remuneración, una promoción y otros incentivos que se centran en el compromiso con la calidad de la persona y refuerzan su sentido de responsabilidad. Por el contrario, la firma de auditoría puede tomar medidas disciplinarias para tratar una evaluación del desempeño negativa que puede afectar a la consecución por la firma de auditoría de sus objetivos de calidad.

Consideraciones para el sector público

A201. (*Apartado suprimido*)

**Documentación** (Ref: Apartados 57-59)

A202. La documentación proporciona evidencia de que la firma de auditoría cumple esta NIGC, así como las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables. También puede ser útil para la formación del personal y de los equipos de los encargos, asegurar que se conserva el conocimiento de la organización y proporcionar una base histórica de las decisiones tomadas por la firma de auditoría acerca de su sistema de gestión de la calidad. No es necesario ni factible que la firma de auditoría documente cada cuestión considerada, o cada juicio aplicado, acerca de su sistema de gestión de la calidad. Además, la firma de auditoría puede dejar evidencia de su cumplimiento de esta NIGC mediante su componente de información y comunicación, documentos u otros escritos o aplicaciones de TI que están integradas en los componentes del sistema de gestión de la calidad.

A203. La documentación puede adoptar la forma de manuales formales por escrito, listados de comprobaciones y formularios, puede estar documentada informalmente (por ejemplo, en comunicaciones por correos electrónicos o en mensajes en páginas web), o se pueden almacenar en aplicaciones de TI u otros formatos digitales (por ejemplo, bases de datos). Algunos factores que pueden afectar a los juicios de la firma de auditoría acerca de la forma, contenido y extensión de la documentación, incluida la frecuencia con la que se actualiza, pueden incluir:

- La complejidad de la firma de auditoría y el número de oficinas;
- La naturaleza y complejidad de la actividad y de la organización de la firma de auditoría;
- La naturaleza de los encargos que realiza la firma de auditoría y de las entidades para las que se realizan.
- la naturaleza y la complejidad de la cuestión que se documenta, tal como si está relacionada con un aspecto del sistema de gestión de la calidad que ha cambiado o un área de mayor riesgo de calidad, y la complejidad de los juicios relacionados con la cuestión; y
- la frecuencia y extensión de los cambios en el sistema de gestión de la calidad.

En una firma de auditoría menos compleja, puede que no resulte necesario disponer de documentación que dé soporte a las cuestiones que se comunicaron porque pueden ser efectivos métodos informales de comunicación. No obstante, una firma de auditoría menos compleja puede determinar que es adecuado documentar dichas comunicaciones para proporcionar evidencia de que ocurrieron.

- A204. En algunos casos, es posible que un organismo externo de supervisión establezca requerimientos de documentación, ya sea formal o informalmente, por ejemplo, debido al resultado de una inspección externa. *(Frase suprimida)*
- A205. No se requiere que la firma de auditoría documente la consideración de cada condición, hecho, circunstancia, acción u omisión para cada objetivo de calidad o de cada riesgo que puede dar lugar a un riesgo de calidad. Sin embargo, al documentar los riesgos de calidad y cómo la firma de auditoría responde a estos, la firma de auditoría puede documentar los motivos de las valoraciones asignadas a los riesgos de calidad (es decir, la probabilidad de existencia y el efecto en la consecución de uno o varios objetivos de calidad considerados), con el fin de sustentar la congruencia en la implementación y funcionamiento de las respuestas.
- A206. La red, otras firmas de la red u otras estructuras u organizaciones dentro de la red pueden proporcionar la documentación.