

Catálogo publicaciones AGE:
<http://publicacionesoficiales.boe.es/>

Esta publicación está disponible exclusivamente en
formato electrónico en el sitio web www.icac.gob.es
© ICAC. Se autoriza la reproducción de los contenidos de esta publicación, siempre que se mencione su procedencia

BOLETÍN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS
BOICAC ® N° 129

Fecha de cierre de la edición: 27 de abril de 2022

NIPO: 095-20-002-2
ISSN: 1130-3883

Edita: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
(Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital)
Huertas, 26 - 28014 MADRID
Tel.: 91.389 56 00 Fax: 91.429 94 86

Edición y maquetación: Solana e Hijos, A.G., S.A.U.

SUMARIO

I. Disposiciones Generales

Auditoria

Directrices de COESA sobre la participación de los auditores de cuentas respecto a los estados financieros en Formato Electrónico Único Europeo (FEUE)	5
Resolución de 2 de febrero de 2022 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se modifica el apartado segundo de la Resolución de 10 de febrero de 2021 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se regula el funcionamiento y la composición del Grupo de Trabajo para la elaboración y publicación de las Normas Técnicas de Auditoría y Normas de Control de Calidad	11
Resolución de 2 de febrero de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se someten a información pública las normas de control de calidad interno, «Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías de estados financieros» (NIGC1-ES) y «Revisiones de la Calidad de los Encargos» (NIGC2-ES), resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Gestión de Calidad 1 y 2, respectivamente; así como la Norma Técnica de Auditoría «Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros» (NIA-ES 220 (Revisada), resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría NIA 220 (Revisada)	11
ORDEN ETD/269/2022, de 29 de marzo, por la que se dispone el cese y nombramiento de vocal titular y vocal suplente del Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas	16

II. Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Albadit Auditores S.L.P.	19
Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Ángel Pablo Gallardo Laurel	19
Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Antonio José Puerto Llopis	20
Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Audit VF Consultors i Economistes S.L.P.	21

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la auditora de cuentas D. ^a . Beatriz Gil Sánchez	21
Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Centium Auditores S.L.	22
Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas De Ramón Casanova Asesores S.L.U.	22
Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Francesc Xavier Morato Puigdesens	23
Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. José Ignacio Illán García	24
Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. José Manuel Vilchez Casas	24
Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. José María Eslava Villanueva	25
Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. José Valcárcel Jiménez	25
Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la auditora de cuentas D. ^a . María Elena Castejón Martín	26
Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la auditora de cuentas D. ^a . María Pilar Martínez Fernández	26
Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de las sanciones impuestas a la sociedad de auditoría de cuentas M.L.B. Consultores S.L.P. y al auditor de cuentas D. Francisco Balón Almeida	27

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Navarro Pulido Auditores S.L.	28
Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Pedro Francisco Tortosa Mondéjar	28
Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Pablo Gomeza Alcívar	29
Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Procalter Auditores Consultores S.L.P.	30
Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Servicios Empresariales Arquímedes S.L.P.	30
Anuncio por el que se hace pública la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas personas físicas y sociedades de auditoría	32
Anuncio por el que se hace pública la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas personas físicas y sociedades de auditoría	32
Anuncio por el que se hace público el cambio de denominación de sociedades de auditoría	33

III. Comunicaciones y consultas

Disposiciones publicadas en el BOE relacionadas con materia de Auditoría y Contabilidad	35
---	----

Consultas

Contabilidad

Consulta 1

Sobre el tratamiento contable de una subvención para cancelar parcialmente un préstamo ICO	36
--	----

Consulta 2

Sobre la contabilización de una aportación no dineraria como pago de un dividendo pasivo	37
--	----

Consulta 3

Sobre la valoración del impuesto diferido en una cooperativa «especialmente protegida»	38
--	----

Consulta 4

Sobre el tratamiento contable de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos	39
--	----

IV. Internacional

REGLAMENTO (UE) 2022/357 DE LA COMISIÓN de 2 de marzo de 2022 que modifica el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a las Normas Internacionales de Contabilidad 1 y 8	42
---	----

I. DISPOSICIONES GENERALES

Auditoria

Directrices de COESA sobre la participación de los auditores de cuentas respecto a los estados financieros en Formato Electrónico Único Europeo (FEUE).

Adoptado el 9 de noviembre de 2021.

Objetivos de la directriz.

La Comunicación interpretativa de la Comisión Europea 2020/C379/01 establece que la legislación de la UE exige a los auditores legales (de aquí en adelante, los «auditores») proporcionar una opinión acerca de si los estados financieros incluidos en los informes anuales cumplen con los requerimientos legales aplicables⁽¹⁾ que se establecen en el Reglamento delegado sobre el FEUE⁽²⁾. Es decir, con las disposiciones del Reglamento delegado sobre el FEUE que son de aplicación a los estados financieros (Ref. Anexo I de este documento).

En ausencia de una norma o de normas de auditoría aplicables en toda la Unión Europea, que aborden específicamente la información en FEUE, los objetivos de estas directrices son: describir las expectativas de COESA⁽³⁾ acerca de:

- los procedimientos a aplicar por los auditores para evaluar si los estados financieros incluidos en el informe anual cumplen con los requerimientos del FEUE,
- las consecuencias de cualquier incorrección identificada por los auditores, y
- la estructura y contenido del informe de auditoría sobre si los estados financieros cumplen con los requerimientos del FEUE.

Estas directrices destacan las especificaciones que deben cumplir los auditores además de las disposiciones contenidas en las normas de auditoría. Las directrices se refieren a los otros requerimientos de auditoría y de ética, incluidos los relacionados con la independencia, aplicables a los auditores en los estados miembros⁽⁴⁾, aunque no los reemplazan.

Estas directrices tienen en cuenta la Comunicación interpretativa de la Comisión 2020/C379/01⁽⁵⁾, que fue publicada tras la publicación de las directrices iniciales de COESA, y proporcionan explicaciones adicionales extraídas de la experiencia obtenida durante la implementación del FEUE. Por lo tanto, reemplazan las directrices iniciales sobre la participación del auditor en los estados financieros emitidos en FEUE emitidas por COESA el 28 de noviembre de 2019.

Procedimientos a aplicar por los auditores sobre los estados financieros en FEUE.

I. Planificación del trabajo del auditor.

1. Los auditores planificarán el trabajo a realizar considerando los siguientes aspectos:

(1) Los requerimientos legales aplicables se establecen en la cuestión 2.2 de la Comunicación interpretativa de la Comisión 2020/C379/01.

(2) Reglamento Delegado (UE) 2019/815 de la Comisión sobre el FEUE.

(3) El tiempo verbal futuro se utiliza en estas directrices para presentar las expectativas acordadas dentro de COESA.

(4) Los estados miembros pueden requerir disposiciones relacionadas con el FEUE no cubiertas por estas directrices.

(5) Comunicación interpretativa de la Comisión sobre la elaboración, auditoría y publicación de los estados financieros incluidos en los informes financieros anuales preparados de conformidad con el Reglamento Delegado (UE) 2019/815 de la Comisión sobre el formato electrónico único europeo (FEUE) (Comunicación 2020/C379/01).

- las características de los estados financieros preparados en FEUE,
- las fechas límite a cumplir para llevar a cabo los procedimientos sobre los estados financieros en FEUE, y
- el proceso establecido por la entidad para preparar los estados financieros en FEUE (Ref.: Apartado 2).

II. Entendimiento del proceso de elaboración de los estados financieros en FEUE y de los controles relacionados.

2. En relación con la elaboración de los estados financieros en FEUE, los auditores obtendrán un conocimiento, en particular, de lo siguiente:
 - el proceso para la elaboración de los estados financieros en FEUE, incluida la utilización de recursos técnicos (por ejemplo, herramientas de TI) y humanos, y si la entidad externaliza total o parcialmente esta elaboración a un proveedor de servicios o utiliza un experto de la dirección, y
 - los controles diseñados e implementados por la entidad para prevenir, detectar o corregir incorrecciones en la elaboración de estados financieros en FEUE.

III. Procedimientos relacionados con el formato XHTML.⁽⁶⁾

3. Los auditores verificarán que todos los estados financieros incluidos en el informe financiero anual se preparen en formato XHTML.
4. Cuando la entidad proporcione a los auditores, a los efectos de la auditoría, estados financieros que todavía no estén preparados de conformidad con los requerimientos del FEUE y proporcione los estados financieros preparados en FEUE en un momento posterior, los auditores comprobarán la conciliación de ambos conjuntos de información (estados financieros en XHTML y versión auditada) para verificar su completa alineación.

IV. Procedimientos relacionados con el marcado.

5. Los auditores aplicarán procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada de que los requerimientos relativos al marcado definidos en el Reglamento Delegado sobre el FEUE se han cumplido.

Materialidad.

6. El auditor empleará un nivel adecuado de importancia relativa:
 - en la planificación y determinación de la extensión de los procedimientos a aplicar sobre la información marcada especificada en el apartado 10,
 - en la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas conforme a los procedimientos sobre la información marcada, y
 - en la opinión a incluir en el informe de auditoría acerca del cumplimiento de la información marcada de acuerdo con los requerimientos del FEUE.
7. Para determinar la importancia relativa a efectos de lo descrito anteriormente, los auditores utilizarán, como punto de partida, la cifra de importancia relativa definida para la auditoría de los estados financieros y tendrán en cuenta aspectos cuantitativos y cualitativos derivados de las especificidades de la información marcada y de las necesidades y expectativas que los usuarios pueden tener sobre esta.

(6) Sin materialidad (importancia relativa) al respecto.

Valoración de los riesgos de incorrección material y respuestas a dichos riesgos.

8. Los auditores identificarán y valorarán los riesgos de incorrección material en los estados financieros presentados en FEUE teniendo en cuenta:
 - los elementos del control interno relevantes para la elaboración de los estados financieros en FEUE, y
 - los riesgos⁽⁷⁾ de falta de integridad e inexactitud asociados a la información marcada.
9. Los auditores verificarán que todos los importes que se indican en el Anexo II, apartado 1 del Reglamento Delegado sobre el FEUE se han marcado⁽⁸⁾.
10. Para aquella información⁽⁹⁾ que se requiere que sea marcada de conformidad con el Reglamento Delegado de FEUE o para información marcada de manera voluntaria, el auditor verificará que:
 - se ha empleado el lenguaje de marcado XBRL,
 - se han utilizado los elementos de la taxonomía de base (especificados en el Anexo IV del Reglamento Delegado sobre el FEUE) con el significado contable más cercano, a menos que se cree un elemento de la taxonomía de extensión, y
 - en caso de haberse creado elementos de la taxonomía de extensión, estos cumplen con el Anexo IV del Reglamento Delegado sobre el FEUE, y
 - las marcas cumplen las normas comunes sobre marcado establecidas en el Anexo III (sobre especificaciones Inline XBRL aplicables) y el Anexo IV (sobre el marcado y las normas de archivo) del Reglamento Delegado sobre el FEUE.
11. Las marcas a comprobar de conformidad con el apartado 10⁽¹⁰⁾ se seleccionarán en función del riesgo de incorrección material valorado por los auditores⁽¹¹⁾. Los auditores pueden decidir confiar, hasta cierto punto, en los controles relevantes establecidos por la entidad, tras haber obtenido evidencia suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes, para reducir la extensión de los procedimientos sustantivos.

V. Procedimientos adicionales.

12. Se puede requerir al auditor aplicar otros procedimientos de conformidad con disposiciones nacionales.
13. Estos procedimientos pueden incluir comprobar la legibilidad de los ficheros utilizando otra herramienta distinta a la utilizada por la entidad para la elaboración de los estados financieros en FEUE. La utilización de otra herramienta siempre constituye una buena práctica, incluso cuando no lo exige una disposición o norma nacional específica.

VI. Información sobre el cumplimiento con FEUE en el informe de auditoría.

14. Tras la aplicación de procedimientos y la comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor considerará las implicaciones de incorrecciones o, en su caso, incumplimientos, materiales, identificados en el informe de auditoría.
15. El informe de auditoría contendrá:

(7) Consulte el Anexo 2 más adelante.

(8) Sin materialidad (importancia relativa) al respecto.

(9) Esta información también incluye los importes a los que se hace referencia en el apartado 9.

(10) Véase el apartado 10 acerca de la importancia relativa.

(11) Consulte el apartado 8 en relación con la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros presentados en FEUE.

- Una opinión acerca de si la presentación de los estados financieros incluidos en el informe anual:
 - Cumple en todos los aspectos materiales con el FEUE, o
 - cumple con el FEUE excepto por la incorrección o las incorrecciones materiales o por el incumplimiento material claramente explicado en un apartado específico y mencionado en la opinión, o
 - no cumple con el FEUE debido al efecto generalizado de la incorrección o las incorrecciones materiales o del incumplimiento material claramente explicado en un apartado específico y mencionado en la opinión,

O una declaración de la imposibilidad para el auditor de alcanzar una conclusión acerca del cumplimiento de la presentación de los estados financieros en FEUE, en aquellos casos en los que el auditor no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada al respecto. El auditor incluirá los motivos de esa imposibilidad en el informe de auditoría.

16. Esta opinión se incluirá en el informe de auditoría de manera separada a la opinión de auditoría. Dependiendo del formato del informe de auditoría, esta opinión se puede ubicar en un subapartado del apartado en el que se describen los otros requerimientos legales y reglamentarios.
17. En aquellas jurisdicciones en las que esté aceptado que el auditor aplique sus procedimientos sobre los estados financieros en FEUE que se van a incluir en el informe anual antes de disponer de este, deberán proporcionar esta información junto con su opinión sobre el FEUE en el informe de auditoría.

VII. Otros aspectos.

Independencia.

18. Cuando se aplican procedimientos sobre los estados financieros en FEUE, los auditores permanecerán alerta a las reglas de independencia aplicables y no realizarán ningún servicio distinto a la auditoría prohibido por el artículo 5 del Reglamento (UE) 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo⁽¹²⁾. Los auditores se mantendrán también alerta a cualquier amenaza de autorrevisión relacionada con el FEUE.

Carta de encargo.

19. Los auditores incluirán apartados específicos en relación al FEUE en la carta de encargo.

Utilización de un experto.

20. Cuando el auditor decida utilizar el trabajo de un experto, las disposiciones sobre la utilización del trabajo de expertos en una auditoría de estados financieros se aplicarán igualmente a este respecto.

Comunicación.

21. Antes de emitir el informe de auditoría, los auditores comunicarán a la dirección y, en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad⁽¹³⁾ cualquier incorrección o incumplimiento identificados, excepto aquellos que sean claramente insignificantes.

Manifestaciones escritas.

22. Los auditores solicitarán manifestaciones específicas en relación con el FEUE en la carta de manifestaciones. Los auditores pueden determinar que es adecuado solicitar una carta de manifestaciones específica para cubrir las características propias del FEUE o incluir dichas especificaciones en la carta de manifestaciones. En caso de

(12) Por ejemplo, consulte el apartado c del artículo 5 del Reglamento (UE) 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo sobre los servicios de contabilidad y preparación de los registros contables y los estados financieros.

(13) Incluidas las personas que son responsables de los estados financieros presentados en FEUE.

que en una jurisdicción particular se acepte que el auditor aplique sus procedimientos a los estados financieros en FEUE antes de que el informe anual esté disponible, se solicitará una declaración en la carta de manifestaciones para confirmar que los estados financieros proporcionados al auditor son los que se incluirán en el informe financiero anual.

Documentación.

23. Cualquier disposición relativa a documentación de una auditoría de estados financieros se aplicará a los procedimientos aplicados a los estados financieros en FEUE.

Auditoría conjunta.

24. Cuando la auditoría se lleva a cabo de manera conjunta, los auditores nombrados para la auditoría acuerdan la asignación del trabajo sobre el FEUE y cada auditor conjunto realiza una revisión del trabajo realizado por el otro auditor para evaluar si los procedimientos aplicados se corresponden con los definidos, si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada y si la opinión es adecuada.
25. Los auditores conjuntos se comunicarán con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad de manera conjunta y coordinada⁽¹⁴⁾.

Anexo I - «Requerimientos legales aplicables»

Los requerimientos legales aplicables se establecen en la cuestión 2.2 de la Comunicación interpretativa de la Comisión sobre la elaboración, auditoría y publicación de los estados financieros incluidos en los informes financieros anuales redactados de conformidad con el Reglamento Delegado (UE) 2019/815 de la Comisión sobre el formato electrónico único europeo (FEUE) (Comunicación 2020/C379/01).

Para proporcionar una opinión de auditoría acerca de si los estados financieros cumplen los «requerimientos legales aplicables» que se indican aquí, los auditores comprobarán que los estados financieros de los emisores cumplen las disposiciones del Reglamento Delegado de FEUE aplicables a los estados financieros. Los «requerimientos legales aplicables» son:

- i) Todos los estados financieros que están incluidos en el informe financiero anual se prepararán en formato XHTML;
- ii) En el caso de estados financieros consolidados preparados de conformidad con las NIIF adoptadas por la UE o con las NIIF adoptadas por el IASB⁽¹⁵⁾;
 - Las revelaciones especificadas en el Anexo II del Reglamento **Delegado sobre el FEUE** serán marcadas cuando dichas revelaciones estén presentes en los estados financieros consolidados;
 - **Todos los marcados**, incluidos los marcados voluntarios de la información a revelar distinta a la que se especifica en el Anexo II del Reglamento Delegado sobre el FEUE, cumplirán los siguientes requerimientos:
 - se empleará el lenguaje de marcado XBRL;
 - se utilizarán los elementos de la taxonomía de base especificados en el Anexo IV del Reglamento Delegado sobre el FEUE con el significado contable más cercano, a menos que se cree un elemento de la taxonomía de extensión; de conformidad con el Anexo IV del Reglamento Delegado sobre el FEUE;
 - los marcados cumplirán las normas comunes sobre marcado⁽¹⁶⁾.

(14) Incluidas las personas que son responsables de los estados financieros presentados en FEUE.

(15) Ver artículo 4 del Reglamento Delegado sobre el FEUE.

(16) Ver artículo 6 del Reglamento Delegado sobre el FEUE.

iii) Para estados financieros distintos a los estados financieros consolidados NIIF⁽¹⁷⁾.

- Todas las marcas incluidas de manera voluntaria por el emisor o para cumplir con la legislación nacional cumplirán los siguientes requerimientos:
 - se empleará el lenguaje de marcado XBRL;
 - se utilizará una taxonomía específica proporcionada por el Estado miembro en el que el emisor está establecido;
 - los marcados cumplirán las normas comunes sobre marcado⁽¹⁸⁾

Anexo II - Riesgos asociados a la información marcada

Los riesgos asociados a la información marcada pueden incluir, por ejemplo, las siguientes áreas:

Integridad.

- No todas las cifras que se muestran en los estados contables principales⁽¹⁹⁾ que integran las cuentas anuales consolidadas NIIF están marcadas;
- No toda la información a revelar en los estados financieros consolidados NIIF está marcada conforme al Anexo II del Reglamento Delegado sobre el FEUE.
- Se han omitido marcas requeridas relacionadas con la identificación de la entidad.

Exactitud.

- La información marcada no se corresponde con la versión legible por el ser humano de los estados financieros;
- Algunos importes que se muestran en los estados contables principales que integran los estados financieros consolidados NIIF se han marcado con un contexto inexacto (por ejemplo, año o fin de año, moneda; débito / crédito; unidad monetaria (es decir, millones/miles));
- Se han seleccionado elementos inadecuados de la taxonomía de base;
- Una incorrecta representación del significado contable del importe o del marcado de la información revelada derivado de la selección inapropiada de la taxonomía de base;
- Un elemento de una taxonomía de extensión creado para marcar un importe en los estados contables principales que no está ligado al elemento de la taxonomía de base que tiene el significado contable y/o el alcance más amplio más aproximado a ese elemento de la taxonomía de extensión del emisor;
- En el caso de que un elemento de taxonomía de extensión combina varios elementos de taxonomía de base, si el emisor no ha ligado ese elemento de taxonomía de extensión a cada uno de esos elementos de taxonomía de base.

(17) Ver artículo 5 del Reglamento Delegado sobre el FEUE. Estas normas se aplican a los emisores establecidos en los Estados miembros de la UE.

(18) Ver artículo 6 del Reglamento Delegado de FEUE.

(19) Los estados contables principales incluyen el estado de situación financiera, el estado de pérdidas o ganancias y otro resultado global, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo.

Resolución de 2 de febrero de 2022 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se modifica el apartado segundo de la Resolución de 10 de febrero de 2021 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se regula el funcionamiento y la composición del Grupo de Trabajo para la elaboración y publicación de las Normas Técnicas de Auditoría y Normas de Control de Calidad.

Por Resolución de 10 de febrero de 2021 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se regula el funcionamiento y la composición del Grupo de Trabajo para la elaboración y publicación de las Normas Técnicas de Auditoría y Normas de Control de Calidad. Concretamente, en el apartado segundo de dicha Resolución se regula su composición y se designan los miembros integrantes de dicho Grupo de Trabajo.

Teniendo en cuenta que se ha producido la jubilación de D. Miguel Angel Sanz Dorado, que participaba en representación de la Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se considera procedente designar a D. Luis Miguel Rodríguez Alcocer en sustitución de D. Miguel Angel Sanz Dorado.

Por todo ello, RESUELVO:

Modificar el apartado segundo de la Resolución de 10 de febrero de 2021, sustituyendo a D. Miguel Angel Sanz Dorado por D. Luis Miguel Rodríguez Alcocer, como miembro del grupo de trabajo para la elaboración y publicación de las Normas Técnicas de Auditoría y Normas de Control de Calidad, en representación de la Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En Madrid, a 2 de febrero de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 2 de febrero de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se someten a información pública las normas de control de calidad interno, «Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías de estados financieros» (NIGC1-ES) y «Revisiones de la Calidad de los Encargos» (NIGC2-ES), resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Gestión de Calidad 1 y 2, respectivamente; así como la Norma Técnica de Auditoría «Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros» (NIA-ES 220 (Revisada)), resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría NIA 220 (Revisada).

Mediante Resolución de 26 de octubre de 2011, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se publicó la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (NCCI), que fue modificada en algunos aspectos por Resolución de 20 de diciembre de 2013. Dicha norma fue el resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (ISQC1, en sus siglas en inglés), emitida por la International Federation of Accountants (IFAC), a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), para su aplicación en España de acuerdo con lo dispuesto sobre esta materia en la normativa entonces vigente, el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, y su Reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

Asimismo, mediante Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se publicaron las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), entre las que se encuentra la NIA-ES 220 «Control de calidad de la auditoría de estados financieros», cuyo objeto era tratar de las responsabilidades específicas del auditor de cuentas en relación con los procedimientos de control de calidad interno a aplicar en la auditoría de unos estados financieros, incluyendo las responsabilidades relativas a la revisión del control de calidad del encargo que, en su caso, hubiera de realizarse.

El IAASB ha revisado la ISQC1, sustituyéndola por dos normas, las Normas Internacionales de Gestión de Calidad 1 y 2, respectivamente: «Gestión de la Calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías de estados financieros» (ISQM1, en sus siglas en inglés) y «Revisiones de la calidad de los encargos de auditoría de los estados financieros» (ISQM2, en sus siglas en inglés). Igualmente, ha revisado la NIA 220, adoptando la denominación «Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros» (NIA 220 (Revisada)).

Por otra parte, la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), en su artículo 28, regula una serie de obligaciones de organización interna para los auditores de cuentas, relativas a procedimientos, mecanismos y sistemas de organización interna con los que los auditores de cuentas deben contar en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas. Y, en relación con el sistema de control de calidad interno, el citado artículo 28 de la LAC, en su apartado 2, exige que *«los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría implantarán un sistema de control de calidad interno que garantice la calidad de la auditoría de cuentas de conformidad con lo establecido en las normas de control de calidad interno a las que se refiere el artículo 2»*, estableciendo los aspectos que, entre otros, dicho sistema debe incluir.

A este respecto, el Reglamento de desarrollo de la LAC (RLAC), aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, en su artículo 4, titulado «Normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas», establece que *«las normas de control de calidad interno tendrán por objeto establecer los principios y requisitos a seguir por los auditores de cuentas en la implantación y mantenimiento de un sistema de control de calidad interno que les permita asegurar razonablemente que la actividad de auditoría de cuentas se realiza conforme a lo exigido en la Ley 22/2015, de 20 de julio, en este reglamento y en las normas de auditoría y de ética»*. Asimismo, el RLAC, en el capítulo IV del título II, sobre Organización Interna, desarrolla determinados aspectos previstos en la LAC sobre esta materia y, en particular, en el artículo 67, el sistema de control de calidad interno. Igualmente debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 87, sobre organización interna y del trabajo en relación con auditorías de entidades de interés público.

Asimismo, debe recordarse lo dispuesto en el artículo 8 del Reglamento (UE) n.º 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 (RUE), en el que para este tipo de entidades exige que, antes de emitir el informe de auditoría y el informe adicional para la comisión de auditoría de la entidad auditada, se efectúe, por parte de un revisor de control de calidad (que deberá ser un auditor de cuentas que no haya participado en el encargo), una revisión de control de calidad del encargo, estableciendo los aspectos que, como mínimo, debe comprender dicha revisión.

En consecuencia, resulta necesario aprobar unas nuevas normas relativas a la gestión de la calidad de los auditores de cuentas que, en sustitución de las actualmente vigentes, trasladen a la normativa nacional lo dispuesto en la ISQM1, ISQM2, así como la NIA 220 (Revisada), aprobadas por el IAASB, y al mismo tiempo incorporen, mediante las referencias oportunas (notas aclaratorias o criterios de aplicación), las advertencias pertinentes sobre los aspectos regulados y exigidos sobre esta materia en los artículos del RUE, LAC y RLAC, que los auditores de cuentas deben tener presentes a efectos del diseño, implementación y funcionamiento de su sistema de control de calidad y en su aplicación en relación con los trabajos de auditoría de cuentas que realicen.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que en el apartado 2 del artículo 28 de la LAC, y en otros apartados de este mismo artículo, así como en los artículos 66 a 69 del RLAC, se establecen procedimientos a aplicar por el auditor de cuentas no recogidos específicamente en la ISQM1 en relación con la organización interna que el auditor de cuentas estará obligado a establecer y aplicar para el adecuado cumplimiento de los requerimientos legales en España.

A este respecto, debe indicarse que, si bien los requerimientos exigidos en los artículos 28 de la LAC y 66 del RLAC sobre organización interna no necesariamente deben formar parte del sistema de gestión de la calidad del auditor de cuentas, afectan o pueden afectar al mismo, puesto que influyen en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y, por tanto, en su calidad.

En consecuencia, resulta necesario advertir a los auditores de cuentas de dicha circunstancia, con el objeto de indicar que el sistema de gestión de la calidad debe enmarcarse en un sistema de organización interna, lo cual implica que

existan procedimientos y mecanismos interconectados en ambos sistemas que sirvan para cumplir los requerimientos exigidos legal o reglamentariamente a este respecto, tanto en relación con el sistema de gestión de la calidad como con el sistema de organización interna. En este sentido, se ha incluido un párrafo explicativo a este respecto, en los criterios de interpretación y en la nota aclaratoria del alcance de la NIGC1-ES, con el objetivo de clarificar esta circunstancia y permitir a los auditores de cuentas que, atendiendo a sus circunstancias específicas, puedan optar de forma voluntaria por el diseño de un sistema integrado de organización interna y gestión de la calidad o por el establecimiento y aplicación de los procedimientos que le permitan dar respuesta a los requerimientos de organización interna contenidos en la LAC y en el RLAC.

Con la misma finalidad y en términos parecidos se ha incorporado en la NIGC2-ES una explicación a este respecto en los criterios de interpretación de esta Norma.

A estos efectos, el Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España han presentado ante este Instituto las Normas de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Gestión de Calidad 1 y 2, para su aplicación en España como NIGC1-ES y NIGC2-ES, respectivamente; así como la Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría «Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros», para su aplicación en España como NIA-ES 220 (Revisada). Dichas normas se presentan para su tramitación y sometimiento a información pública, durante el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la publicación de esta Resolución, conforme a lo previsto en el artículo 2.4 de la LAC y en el artículo 5 del RLAC, y vendrán a sustituir a la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y a la Norma Técnica de Auditoría sobre «Control de calidad de la auditoría de estados financieros» (NIA-ES 220), publicada en la Resolución dicho Instituto de 15 de octubre de 2013.

En relación con la entrada en vigor de la Resolución y la fecha a partir de la cual van a resultar de aplicación las normas presentadas, debe tenerse en cuenta que el IAASB ha establecido que estas normas ISQM1, ISQM2 y la NIA 220 (Revisada), sean exigibles a partir del 15 de diciembre de 2022, de manera que los sistemas de gestión de la calidad de los auditores que han de cumplir con la ISQM1 deban estar diseñados e implementados en dicha fecha mientras que la ISQM2 y la NIA 220 (Revisada) resultan aplicables a las auditorías de estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de dicha fecha, condiciones que parece razonable respetar, no anticipando la exigencia de estas normas en su trasposición a España como NIGC1-ES, NIGC2-ES y NIA-ES 220 (Revisada). En este sentido y dado que la fecha habitual de entrada en vigor que se ha establecido en las Normas Técnicas de Auditoría resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría es por referencia al inicio o final de un ejercicio económico, se ha optado por trasladar la fecha del 15 de diciembre de 2022 al 1 de enero de 2023, de modo que las normas de control de calidad interno y la NIA-ES 220 (Revisada) entrarán en vigor de la forma señalada en el apartado tercero de esta Resolución.

En definitiva, la Resolución que ahora se somete a información pública recoge la adaptación de las Normas Internacionales de Gestión de Calidad 1 y 2 para su aplicación en España como NIGC1-ES y NIGC2-ES, respectivamente, en sustitución de la NCCI, publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011; así como la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría (NIA 220 (Revisada)), para su aplicación en España como Norma Técnica de Auditoría «Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros», NIA-ES 220 (Revisada), en sustitución de la NIA-ES 220 publicada en Resolución de este Instituto de 15 de octubre de 2013.

Por todo lo anterior, tras ser sometido el texto de las citadas normas a examen por el Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y en el artículo 5 del Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, RESUELVE:

Primero.- *Publicación.*

Someter al trámite de información pública las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, Norma Internacional de Gestión de la Calidad 1 «Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías de estados financieros» (NIGC1-ES) y Norma Internacional de Gestión de la Calidad 2 «Revisiones de la calidad de los encargos de auditoría de estados financieros» (NIGC2-ES), resultado de la adaptación para su aplicación en España de las Normas Internacionales de Gestión de la Calidad 1 y 2, respectivamente; así como la Norma Técnica de Auditoría «Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros» (NIA-ES 220 (Revisada)), resultado de la adaptación para su aplicación en España de la Norma Internacional de Auditoría NIA 220 (Revisada). Y, en consecuencia, ordenar su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Estado, en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en la página de Internet de dicho Instituto www.icac.gob.es, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.1 del Reglamento que desarrolla la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 2/2021, de 12 de enero.

Segundo.- *Periodo de información pública.*

Durante el plazo de dos meses, a computar a partir del día siguiente a la publicación de esta Resolución en el Boletín Oficial del Estado se podrán formular por escrito, ante este Instituto o ante cualquiera de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas -Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores e Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España-, las alegaciones que se consideren oportunas a las Normas objeto de esta Resolución, estando expuesto, a dichos efectos, el contenido de las referidas Normas, en la sede y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - calle Huertas, 26 de Madrid; www.icac.gob.es- y en la sede de las citadas Corporaciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 5.2 del Reglamento que desarrolla la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 2/2021, de 12 de enero.

Una vez transcurrido el plazo anterior, y consideradas las alegaciones en su caso recibidas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a la publicación, mediante la correspondiente Resolución, de la citadas Normas en el Boletín Oficial del Estado, en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en la página de Internet de dicho Instituto www.icac.gob.es, conforme a lo establecido en el artículo 6 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero.

Tercero.- *Entrada en vigor.*

Las Normas objeto de esta Resolución entrarán en vigor de la siguiente forma:

- 1.- Los sistemas de gestión de la calidad de los auditores y sociedades de auditoría de cuentas deberán estar diseñados e implementados de conformidad con los requerimientos establecidos en la Norma Internacional de Gestión de la Calidad 1 «Gestión de la Calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías de estados financieros», adaptada para su aplicación en España como NIGC1-ES, el 1 de enero de 2023. La evaluación del sistema de gestión de la calidad en la forma requerida en los apartados 53-54 de dicha Norma se realizará en el plazo de un año a partir de dicha fecha.
- 2.- La Norma Internacional de Gestión de la Calidad 2 «Revisiones de la calidad de los encargos de auditoría de estados financieros», adaptada para su aplicación en España como NIGC2-ES, será de aplicación en los trabajos de auditoría de cuentas sobre estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2023.
- 3.- La Norma Técnica de Auditoría «Gestión de la Calidad de una auditoría de estados financieros», resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría 220R «Gestión de la Calidad de una auditoría de estados financieros», como NIA-ES 220 (Revisada), será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas sobre estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2023.

4.- En todo caso, las citadas normas serán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2024, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Cuarto.- Disposición derogatoria.

A partir del momento en que resulten de aplicación obligatoria las Normas objeto de esta Resolución quedarán derogadas la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores y sociedades de auditoría, publicada por Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y la Norma Técnica de Auditoría NIA-ES 220, resultado de la adaptación para su aplicación en España de la Norma Internacional de Auditoría 220 «Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros», publicada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 15 de octubre de 2013. Asimismo, quedará derogado lo dispuesto en el resto de Normas Técnicas de Auditoría no modificadas expresamente en esta Resolución que resulte contradictorio con las Normas que se aprueben, debiendo aplicarse e interpretarse de acuerdo con estas últimas.

Quinto.- Criterios de interpretación de las Normas.

1.- Los criterios de interpretación recogidos en el apartado cuarto de la Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publican las NIA-ES resultan igualmente de aplicación a las Normas objeto de esta Resolución.

2.- Asimismo, los criterios de interpretación incluidos al inicio de cada una de las Normas objeto de esta Resolución, deberán ser considerados por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría para una adecuada aplicación de cada una de las mismas.

3.- Las referencias que figuran en las diferentes Normas a las NIA o NIA (Revisadas) y a las NIGC deben entenderse realizadas a las NIA-ES o NIA-ES (Revisadas) y a las NIGC-ES, que hayan sido adaptadas para su aplicación en España de conformidad con el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Sexto.- Normas sometidas a información pública.

En el Anexo se incluyen las Normas objeto de esta Resolución. (La Resolución y el Anexo se pueden consultar en la sede y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas – calle Huertas, 26 de Madrid; www.icac.gob.es – y en la sede de las Corporaciones representativas de auditores de cuentas, así como en el Boletín Oficial del citado Instituto y en el Boletín Oficial de Estado).

En Madrid, a 2 de febrero de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

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 normas, 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 XX de YYYY de 2022)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
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
Fecha de entrada en vigor	13
Objetivo	14-15
Definiciones	16
Requerimientos	
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
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
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 o escribiendo a 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 2¹ 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 exigentes²; 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*).

¹ NIGC 2, *Revisiones de la calidad de los encargos*

² 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 encargo³: 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

³ (*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 externo⁴ 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

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

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.

- (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 (*menção suprimida*) para las que las disposiciones legales o reglamentarias requieren una revisión de la calidad; y (Ref: Apartado A133)
- (iii) las auditorías (*menção 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. ^{5 6} *(Apartado suprimido)*
- A2. ⁷ *(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.
 - 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.

⁵ *(Nota al pie de página suprimida)*

⁶ *(Nota al pie de página suprimida)*

⁷ *(Nota al pie de página suprimida)*

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)⁸ 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 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;

⁸ NIA 220 (Revisada), apartados A15–A25

- 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)⁹ 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 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))

⁹ NIA 220 (Revisada), apartados A23–A25

- 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>
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 auditoría que no están incluidos en el alcance de esta NIGC.	En el contexto de gobierno y liderazgo, esto puede dar lugar a algunos riesgos de calidad tales como: - 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 esta NIGC lo que puede afectar negativamente a la calidad de los encargos que sí están incluidos en el alcance de esta NIGC. - 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.
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.	En el contexto de gobierno y liderazgo, esto puede dar lugar a algunos riesgos de calidad tales como: - No están claramente definidas ni asignadas las responsabilidades de los dirigentes en relación con la calidad y rendición de cuentas al respecto. - Las actuaciones y comportamientos de los dirigentes que no promueven la calidad no se cuestionan.
La complejidad y las características operativas de la firma de auditoría: La firma de auditoría ha concluido recientemente un acuerdo de fusión	En el contexto de recursos, esto puede dar lugar a algunos riesgos de calidad tales como: Es posible que los recursos tecnológicos

con otra firma de auditoría.	de las dos firmas de auditoría fusionadas no sean compatibles. 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.
------------------------------	---

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 consulta¹⁰.

- 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 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.

¹⁰ NIA 220 (Revisada), apartado 35

- 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)¹¹ requiere que el socio 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 300¹² requiere que el auditor, antes de iniciar una primera auditoría, se comunique 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) n° 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.

¹¹ NIA 220 (Revisada), apartado 23

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

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
 - 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)¹³ 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)¹⁴ 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

¹³ NIA 220 (Revisada), apartados A34–A36

¹⁴ NIA 220 (Revisada), apartado 35

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 necesaria para constituir un registro de las cuestiones significativas para encargos futuros. En el caso de los encargos realizados según las NIA (*menção 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)¹⁵ 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))

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)¹⁶ 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 600¹⁷ 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:

¹⁵ NIA 220 (Revisada), apartado 25

¹⁶ NIA 220 (Revisada), apartado 26

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

- 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, 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 preserve 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)¹⁸ 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

¹⁸ NIA 220 (Revisada), apartados 25 -28

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.
- 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.

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 comunicaciones¹⁹, así como del proceso de comunicación²⁰. 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.

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

²⁰ NIA 260 (Revisada), apartados 18 -22

- 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*).
- 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, y para los demás socios de los encargos, cada cinco años;
- 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.	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. La firma de auditoría también diseña e implementa respuestas para responder a los riesgos de calidad requeridos por la red.
La red requiere que la firma de auditoría diseñe e implemente determinadas respuestas.	Como parte del diseño e implementación de las respuestas, la firma de auditoría determina: • A qué riesgos de calidad responden las respuestas.

	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).
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 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.

CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE GESTIÓN DE LA CALIDAD 2 PARA SU APLICACIÓN EN ESPAÑA

Los criterios incorporados a continuación constituyen principios y normas, 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 2 (NIGC 2) 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) En la aplicación de esta Norma, en la revisión de control calidad del trabajo de auditoría de entidades de interés público, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 42 de la Ley de Auditoría de Cuentas y el artículo 8 del 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 y los artículos 67.2 c) y 87.2 d) del Reglamento de desarrollo de la Ley de auditoría de Cuentas. A estos efectos, los auditores de cuentas deberán establecer y aplicar los procedimientos adicionales no previstos en la NIGC 2 que resulten necesarios para el adecuado cumplimiento de los requerimientos exigidos legal o reglamentariamente en relación con la revisión del control de la calidad del encargo.
- 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 2 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. Las referencias en esta norma a la NIGC 1, deben entenderse referidas a la Norma Internacional de Gestión de la Calidad 1 (NIGC 1-ES), Gestión de la Calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías (*frase suprimida*) de estados financieros (*frase suprimida*), que es una traducción adaptada de la NIGC 1 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 2

REVISIONES DE LA CALIDAD DE LOS ENCARGOS

(NIGC 2-ES)

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de XX de YYYY de 2022)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIGC	1-4
El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de las revisiones de la calidad de los encargos	5-9
Aplicabilidad de esta NIGC	10
Fecha de entrada en vigor	11
Objetivo	12
Definiciones	13
Requerimientos	
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables	14-16
Nombramiento y elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos	17-23
Realización de la revisión de la calidad del encargo	24-27
Documentación	28-30
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Nombramiento y elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos	A1–A24
Realización de la revisión de la calidad del encargo	A25–A49
Documentación	A50–A53

La Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 2 *Revisiones de la calidad de los encargos*, debe interpretarse conjuntamente con la NIGC1 *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*.

“La NIGC 2-ES *Revisiones de la calidad de los encargos* 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 2 *Revisiones de la calidad de los encargos* 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 2 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 o escribiendo a permissions@ifac.org.”

Introducción

Alcance de esta NIGC

1. Esta Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) trata:
 - (a) del nombramiento y elegibilidad del revisor de la calidad del encargo y
 - (b) de las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo relacionadas con la realización y documentación de una revisión de la calidad del encargo.
2. Esta NIGC es aplicable a todos los encargos para los cuales, de conformidad con la NIGC 1¹, se exige que se realice una revisión de la calidad del encargo. Esta NIGC parte de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a la NIGC 1 o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes. Esta NIGC debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.
3. Una revisión de la calidad del encargo realizada de conformidad con esta NIGC es una respuesta predeterminada diseñada e implementada por la firma de auditoría de conformidad con la NIGC1². La realización de una revisión de la calidad de un encargo se lleva a cabo en los encargos por el revisor de la calidad del encargo en nombre de la firma de auditoría.

Graduación

4. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos del revisor de la calidad del encargo requeridos por esta NIGC varía en función de la naturaleza y las circunstancias del encargo o de la entidad. Por ejemplo, los procedimientos del revisor de la calidad del encargo probablemente serán menos extensos en aquellos encargos en los que se apliquen menos juicios significativos por el equipo del encargo.

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de las revisiones de la calidad de los encargos

5. La NIGC 1 establece las responsabilidades de la firma de auditoría con respecto a su sistema de gestión de la calidad y requiere que la firma de auditoría diseñe e implemente respuestas a los riesgos de calidad que estén basadas y respondan a los motivos de las valoraciones asignadas a dichos riesgos³. Las respuestas predeterminadas incluidas en la NIGC 1 incluyen establecer políticas o procedimientos que tratan las revisiones de la calidad de los encargos de conformidad con esta NIGC.
6. La firma de auditoría es responsable de diseñar, implementar y operar el sistema de gestión de la calidad. Según la NIGC 1, 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*) realizadas por ella, 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

¹ Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1 (Anteriormente Norma Internacional de Control de Calidad 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*, apartado 34(f)

² NIGC 1, apartado 34 (f)

³ NIGC 1, apartado 26

- (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 circunstancias⁴.
7. Tal y como se explica en la NIGC 1⁵, se sirve al interés público al realizar encargos de calidad de manera congruente. 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.
8. Una revisión de la calidad del encargo es una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas por este. La evaluación por el revisor de la calidad del encargo de los juicios significativos se realiza en el contexto de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Sin embargo, una revisión de la calidad del encargo no pretende ser una evaluación de si todo el encargo cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables o las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría.
9. El revisor de la calidad del encargo no es un miembro del equipo del encargo. La realización de una revisión de la calidad del encargo no cambia las responsabilidades del socio del encargo de gestionar y alcanzar la calidad del encargo o de dirigir y supervisar a los miembros del equipo del encargo y revisar su trabajo. No se requiere que el revisor de la calidad del encargo obtenga evidencia para fundamentar la opinión o la conclusión del encargo, pero el equipo del encargo puede obtener evidencia adicional para responder a las cuestiones puestas de manifiesto durante la revisión de la calidad del encargo.

Aplicabilidad de esta NIGC

10. Esta NIGC contiene tanto el objetivo que persigue la firma de auditoría al aplicar esta NIGC, como los requerimientos diseñados con la finalidad de permitir a la firma de auditoría y al revisor de la calidad del encargo cumplir dicho objetivo. Adicionalmente, esta NIGC contiene las correspondientes orientaciones, bajo la forma de guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, así como anotaciones introductorias, que proporcionan el contexto necesario para una adecuada comprensión de esta NIGC, y definiciones. La NIGC 1⁶ explica los términos, objetivo, requerimientos, guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, anotaciones introductorias y definiciones.

Fecha de entrada en vigor

11. *(Apartado suprimido)*

Objetivo

12. El objetivo de la firma de auditoría, al nombrar un revisor de la calidad del encargo elegible, es realizar una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas por este.

⁴ NIGC 1, apartado 14

⁵ NIGC 1, apartado 15

⁶ NIGC 1, apartados 12 y A6–A9

Definiciones

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

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

- (b) 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 relativos a las características que ha de reunir el “revisor de control de calidad del encargo”.

- (c) Requerimientos de ética aplicables: principios de ética profesional y requerimientos de ética aplicables a un profesional de la contabilidad cuando realiza la revisión de la calidad del encargo. 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 A12–A15)

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.

Requerimientos

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables

14. La firma de auditoría y el revisor de la calidad del encargo tendrán un conocimiento de esta NIGC, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, para conocer el objetivo de esta NIGC y aplicar correctamente los requerimientos que les son aplicables.
15. La firma de auditoría o el revisor de la calidad del encargo, según corresponda, cumplirán cada uno de los requerimientos de esta NIGC salvo que el requerimiento no sea aplicable en las circunstancias del encargo.
16. Se espera que una adecuada aplicación de los requerimientos proporcione una base suficiente para alcanzar el objetivo de esta norma. Sin embargo, si la firma de auditoría o el revisor de la

calidad del encargo determinan que la aplicación de los requerimientos aplicables no proporciona una base suficiente para alcanzar el objetivo de esta norma, la firma de auditoría o el revisor de la calidad del encargo, según corresponda, tomarán medidas adicionales para alcanzar el objetivo.

Nombramiento y elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos

17. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que requieran que se asigne la responsabilidad del nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos a una o varias personas con la competencia, capacidad y autoridad adecuadas dentro de la firma de auditoría para cumplir la responsabilidad. Esas políticas o procedimientos requerirán que dicha persona o personas nombren al revisor de la calidad de los encargos. (Ref: Apartados A1–A3)
18. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que fijen los criterios de elegibilidad para ser nombrado revisor de la calidad del encargo. Esas políticas o procedimientos requerirán que el revisor de la calidad del encargo no sea un miembro del equipo del encargo y que: (Ref: Apartado A4)
 - (a) tenga la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente y la autoridad adecuada, para realizar la revisión de la calidad del encargo; (Ref: Apartados A5–A11)
 - (b) cumpla los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a amenazas a la objetividad e independencia del revisor de la calidad del encargo; y (Ref: Apartados A12–A15)
 - (c) cumpla las disposiciones legales y reglamentarias, si existen, aplicables a la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo. (Ref: Apartado A16)
19. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría establecidos de conformidad con el apartado 18(b) también harán frente a las amenazas a la objetividad originadas por una persona que sea nombrada revisor de la calidad del encargo después de haber actuado como socio del encargo. Dichas políticas y procedimientos especificarán un periodo de enfriamiento de dos años, o un periodo más largo si los requerimientos de ética aplicables así lo exigen, antes de que el socio del encargo pueda asumir la función de revisor de la calidad del encargo. (Ref: Apartados A17–A18)
20. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que fijen los criterios de elegibilidad de las personas que ayudan al revisor de la calidad del encargo. Esas políticas o procedimientos requerirán que dichas personas no sean miembros del equipo del encargo y:
 - (a) tengan la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente, para realizar las obligaciones que se les han asignado; y (Ref: Apartado A19)
 - (b) cumplan los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a amenazas a su objetividad e independencia y, en su caso, las disposiciones legales y reglamentarias. (Ref: Apartados A20–A21)
21. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que:
 - (a) requieran que el revisor de la calidad del encargo asuma la responsabilidad global de la realización de la revisión de la calidad del encargo y
 - (b) traten la responsabilidad del revisor de la calidad del encargo de determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de las personas que ayudan en la revisión, así como la revisión de su trabajo. (Ref: Apartado A22)

Cuando la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo para realizar la revisión de la calidad del encargo se ve afectada negativamente

22. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que traten las circunstancias en las cuales la elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos para la realización de revisiones de la calidad de los encargos se vea afectada negativamente y las medidas adecuadas a adoptar por la firma de auditoría, incluido el proceso de identificación y nombramiento de un sustituto en dichas circunstancias. (Ref: Apartado A23)
23. Cuando llegan a conocimiento del revisor de la calidad del encargo circunstancias que afectan negativamente a la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo, este lo notificará a la persona o las personas adecuadas dentro de la firma de auditoría, y: (Ref: Apartado A24)
 - (a) si no se ha iniciado la revisión de la calidad del encargo, rehusará el nombramiento para realizar el encargo de revisión de la calidad; o
 - (b) si se ha iniciado la revisión de la calidad del encargo interrumpirá su realización.

Realización de la revisión de la calidad del encargo

24. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos en relación con la realización de la revisión de la calidad del encargo que traten:
 - (a) las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo de aplicar procedimientos de conformidad con los apartados 25-26 en momentos adecuados durante el encargo que proporcionen una base adecuada para una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas por este;
 - (b) las responsabilidades del socio del encargo con relación a la revisión de la calidad del encargo, incluido que el socio del encargo no puede fechar el informe del encargo antes de que el revisor de la calidad del encargo le notifique que se ha finalizado dicha revisión, de conformidad con el apartado 27; y (Ref: Apartados A25–A26)
 - (c) circunstancias en las que la naturaleza y extensión de las discusiones del equipo del encargo con el revisor de la calidad del encargo acerca de un juicio significativo dan lugar a una amenaza a la objetividad del revisor de la calidad del encargo, y las medidas adecuadas a adoptar en esas circunstancias. (Ref: Apartado A27)
25. Para realizar la revisión de la calidad del encargo, el revisor de la calidad del encargo: (Ref: Apartados A28–A33)
 - (a) Leerá y obtendrá un conocimiento de la información comunicada por: (Ref: Apartado A34)
 - (i) el equipo del encargo, acerca de la naturaleza y las circunstancias del encargo y la entidad; y
 - (ii) la firma de auditoría, acerca de su proceso de seguimiento y corrección, en concreto, deficiencias identificadas que pueden estar relacionadas o afectar a las áreas en las que se ven implicados juicios significativos aplicados por el equipo del encargo.
 - (b) Discutirá con el socio del encargo y, en su caso, con otros miembros del equipo del encargo, cuestiones y juicios significativos aplicados en la planificación, ejecución y emisión del informe del encargo. (Ref: Apartados A35–A38)

- (c) Sobre la base de la información obtenida en (a) y (b), revisará documentación seleccionada del encargo relacionada con los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y evaluará: (Ref: Apartados A39–A43)
 - (i) la base para los juicios aplicados, incluido (*frase suprimida*) el ejercicio del escepticismo profesional por el equipo del encargo;
 - (ii) si la documentación del encargo fundamenta las conclusiones alcanzadas y
 - (iii) si las conclusiones alcanzadas son adecuadas.
- (d) En el caso de auditorías de estados financieros, evaluará las bases para la determinación por el socio del encargo de que se han cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia. (Ref: Apartado A44)
- (e) Evaluará si se han llevado a cabo las consultas adecuadas sobre las cuestiones complejas o controvertidas o sobre cuestiones en las que existan diferencias de opinión y las conclusiones derivadas de dichas consultas. (Ref: Apartado A45)
- (f) En el caso de auditorías de estados financieros, evaluará la base para la determinación por el socio del encargo de que su participación ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría, de manera que el socio del encargo tenga el fundamento para determinar que los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuadas dada la naturaleza y las circunstancias del encargo. (Ref: Apartado A46)
- (g) Revisará:
 - (i) en el caso de auditorías de estados financieros, los estados financieros y el informe de auditoría correspondiente, incluido, en su caso, la descripción de las cuestiones clave de la auditoría; (Ref: Apartado A47)
 - (ii) (*Apartado suprimido*)
 - (iii) (*Apartado suprimido*)

Lo previsto en el párrafo anterior será igualmente aplicable a los “Aspectos más relevantes de la auditoría” que se incluirán en el informe de auditoría en el caso de entidades auditadas no definidas como entidad de interés público por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo, en sustitución de la sección “Cuestiones clave de la auditoría”.

26. El revisor de la calidad del encargo notificará al socio del encargo si tiene reservas acerca de si los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo, o si las conclusiones alcanzadas por este, no son adecuados. Si dichas reservas no se resuelven a satisfacción del revisor de la calidad del encargo, este notificará a la persona o las personas adecuadas de la firma de auditoría que no se puede finalizar la revisión de la calidad del encargo. (Ref: Apartado A49)

Finalización de la revisión de la calidad del encargo

27. El revisor de la calidad del encargo determinará si se han cumplido los requerimientos de esta NIGC con respecto a la realización de la revisión de la calidad del encargo y si la revisión de la calidad del encargo ha finalizado. En ese caso, el revisor de la calidad del encargo notificará al socio del encargo que la revisión de la calidad del encargo ha finalizado.

Documentación

28. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que requieran que el revisor de la calidad del encargo asuma la responsabilidad de documentar la revisión de la calidad del encargo. (Ref: Apartado A50)
29. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que requieran que la revisión de la calidad del encargo se documente de conformidad con el apartado 30, y que dicha documentación se incluya junto con la documentación del encargo.
30. El revisor de la calidad del encargo determinará que la documentación de la revisión de la calidad del encargo es suficiente para permitir a un profesional ejerciente experimentado, sin conexión previa con el encargo, conocer la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo y, en su caso, por las personas que ayudaron al revisor, así como las conclusiones alcanzadas en la realización de la revisión. El revisor de la calidad del encargo también determinará que la documentación de la revisión de la calidad del encargo incluye: (Ref: Apartados A51–A53)
- (a) los nombres del revisor de la calidad del encargo y de las personas que le ayudaron en la revisión de la calidad del encargo;
 - (b) una identificación de la documentación del encargo revisada;
 - (c) el fundamento para la decisión por el revisor de la calidad del encargo de conformidad con el apartado 27;
 - (d) las notificaciones requeridas de conformidad con los apartados 26 y 27 y
 - (e) la fecha de finalización de la revisión de la calidad del encargo.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Nombramiento y elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos

Asignación de la responsabilidad del nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos
(Ref: Apartado 17)

- A1. La competencia y capacidad que son relevantes respecto a la aptitud de la persona para cumplir la responsabilidad del nombramiento del revisor de la calidad del encargo puede incluir un conocimiento adecuado de:
- las responsabilidades de un revisor de la calidad del encargo;
 - los criterios incluidos en los apartados 18 y 19 acerca de la elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos; y
 - la naturaleza y las circunstancias del encargo o de la entidad sujeta a una revisión de la calidad del encargo, incluida la composición del equipo del encargo.
- A2. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar que la persona responsable del nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos no sea un miembro del equipo del encargo para el cual se va a realizar una revisión de la calidad del

encargo. Sin embargo, en algunas circunstancias (por ejemplo, en el caso de una firma de auditoría de pequeña dimensión o de un profesional ejerciente individual), puede no ser factible que una persona distinta a un miembro del equipo del encargo nombre al revisor de la calidad del encargo.

- A3. La firma de auditoría puede asignar a más de una persona como responsable del nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos. Por ejemplo, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar un proceso distinto de nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos en el caso de una auditoría de entidades cotizadas, o no cotizadas(*frase suprimida*), con responsables diferentes para cada proceso.

Elegibilidad del revisor de la calidad del encargo (Ref: Apartado 18)

- A4. En algunas circunstancias, por ejemplo, en el caso de una firma de auditoría de pequeña dimensión o de un profesional ejerciente individual, puede no haber un socio u otra persona en la firma de auditoría elegible para realizar la revisión de la calidad del encargo. En esas circunstancias, la firma de auditoría puede contratar u obtener los servicios de personas externas a la firma de auditoría para llevar a cabo la revisión de la calidad del encargo. Una persona externa a la firma de auditoría puede ser un socio o un empleado de una firma de la red, de una estructura o una organización dentro de la red de la firma de auditoría o un proveedor de servicios. Cuando se utiliza dicha persona, son aplicables las disposiciones de la NIGC 1 que tratan los requerimientos de la red, los servicios de la red o los proveedores de servicios.

Criterios de elegibilidad del revisor de la calidad del encargo

Competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente (Ref: Apartado 18(a))

- A5. La NIGC 1 describe características relativas a la competencia, incluida la integración y aplicación de la competencia técnica, las cualificaciones profesionales y la ética, los valores y las actitudes profesionales⁷. Algunas cuestiones que la firma de auditoría puede considerar para determinar que una persona tiene la competencia necesaria para realizar una revisión de la calidad del encargo incluyen, por ejemplo:
- un conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, así como de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría aplicables al encargo;
 - conocimiento del sector de la entidad;
 - un conocimiento y una experiencia aplicables a encargos de naturaleza y complejidad similares; y
 - un conocimiento de las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo para la realización y documentación de la revisión de la calidad del encargo, que pueden adquirirse o mejorarse recibiendo la formación práctica adecuada por parte de la firma de auditoría.
- A6. Las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que la firma de auditoría considera para determinar que una revisión de la calidad del encargo es una respuesta adecuada para responder a uno o más riesgos de calidad⁸ pueden ser un aspecto importante

⁷ NIGC 1, apartado A88

⁸ NIGC 1, apartado A134

para la determinación por la firma de auditoría de la competencia y capacidad requeridas para realizar la revisión de la calidad de ese encargo. Algunas otras consideraciones que la firma de auditoría puede tener en cuenta para determinar si el revisor de la calidad del encargo tiene la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente, necesarios para evaluar los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas por este incluyen:

- La naturaleza de la entidad.
- La especialización y complejidad del sector o entorno normativo en el cual opera la entidad.
- La medida en que el encargo está relacionado con cuestiones que requieren experiencia especializada (por ejemplo, con respecto a la tecnología de la información (TI), áreas especializadas de contabilidad o auditoría) o especialización científica e ingeniería (*frase suprimida*). Véase también el apartado A19.

- A7. Al evaluar la competencia y capacidad de una persona que puede ser nombrada revisor de la calidad del encargo, los hallazgos que tienen su origen en las actividades de seguimiento de la firma de auditoría (por ejemplo, los hallazgos de la inspección de encargos en los cuales la persona era un miembro del equipo del encargo o el revisor de la calidad del encargo) o los resultados de las inspecciones externas pueden ser también consideraciones relevantes.
- A8. Una falta de competencia o capacidad adecuadas afecta a la aptitud del revisor de la calidad del encargo para aplicar juicio profesional adecuado en la realización de la revisión. Por ejemplo, un revisor de la calidad del encargo que carece de la experiencia pertinente en el sector puede no poseer la aptitud o confianza necesarias para evaluar y, en su caso, cuestionar los juicios significativos y el escepticismo profesional aplicados por el equipo del encargo sobre una cuestión compleja relativa a la auditoría o contabilidad de un sector específico.

Autoridad adecuada (Ref: Apartado 18(a))

- A9. Actuaciones en la firma de auditoría que ayudan a establecer la autoridad del revisor de la calidad del encargo. Por ejemplo, crear una cultura de respeto hacia la función de revisor de la calidad del encargo hace menos probable que este experimente presiones del socio del encargo, o de otro personal, para influir de forma inadecuada en el resultado de la revisión de la calidad del encargo. En algunos casos, la autoridad del revisor de la calidad del encargo puede mejorarse a través de las políticas o los procedimientos para tratar las diferencias de opinión, las cuales pueden incluir medidas que el revisor de la calidad del encargo puede tomar cuando existe un desacuerdo entre el revisor de la calidad del encargo y el equipo del encargo.
- A10. La autoridad del revisor de la calidad del encargo puede verse reducida cuando:
- La cultura dentro de la firma de auditoría promueve el respeto a la autoridad únicamente hacia el personal de jerarquía superior dentro de la firma de auditoría.
 - El revisor de la calidad del encargo depende jerárquicamente del socio del encargo, por ejemplo, cuando el socio del encargo tiene una posición de liderazgo en la firma de auditoría o es el responsable de determinar la remuneración del revisor de la calidad del encargo.

Consideraciones para el sector público

A11. (*Apartado suprimido*)

A efectos de la aplicación práctica de los apartados A12 y A13 siguientes, véase nota aclaratoria al apartado 13 (c) de esta Norma.

- A12. Los requerimientos de ética relevantes que son aplicables cuando se realiza una revisión de la calidad del encargo pueden variar dependiendo de la naturaleza y las circunstancias del encargo o la entidad. Varias disposiciones de requerimientos de ética aplicables pueden ser de aplicación solo a los profesionales de la contabilidad individuales, tal como un revisor de la calidad del encargo, y no a la firma en sí.
- A13. Los requerimientos de ética aplicables pueden incluir requerimientos de independencia específicos que serían de aplicación a profesionales de la contabilidad individuales, tal como un revisor de la calidad del encargo. Los requerimientos de ética aplicables también pueden incluir disposiciones que hacen frente a amenazas a la independencia originadas por la vinculación prolongada con un cliente de auditoría (*frase suprimida*). La aplicación de cualquiera de dichas disposiciones relativas a la vinculación prolongada es distinta, pero puede tener que considerarse para aplicar el requerimiento de periodo de enfriamiento de conformidad con el apartado 19.

Amenazas a la objetividad del revisor de la calidad del encargo

- A14. Las amenazas a la objetividad del revisor de la calidad del encargo se pueden originar por una amplia gama de hechos y circunstancias. Por ejemplo:

- Se puede originar una amenaza de autorrevisión cuando el revisor de la calidad del encargo participó previamente en los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo, en concreto, como socio del encargo o como otro miembro del equipo del encargo.
- Se puede originar una amenaza de interés propio o de familiaridad cuando el revisor de la calidad del encargo es familiar próximo o un miembro de la familia inmediata del socio del encargo o de otro miembro del equipo del encargo, o cuando existen relaciones personales estrechas con miembros del equipo del encargo.

A los efectos de la aplicación práctica de los términos familiar próximo o miembro de la familia inmediata del socio del encargo o de otro miembro del equipo del encargo, se considerará a los familiares incluidos artículo 3.12 de la LAC con la precisión realizada en el artículo 8.2. a) del RLAC.

- Se puede originar una amenaza de intimidación cuando se ejercen presiones reales o aparentes sobre el revisor de la calidad del encargo (por ejemplo, cuando el socio del encargo es una persona agresiva o dominante, o cuando el revisor de la calidad del encargo depende jerárquicamente del socio del encargo).
- A15. Los requerimientos de ética aplicables pueden incluir requerimientos y orientación para identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas a la objetividad. (*Ejemplos suprimidos*)

Disposiciones legales o reglamentarias aplicables a la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo (Ref: Apartado 18(c))

- A16. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prescribir requerimientos adicionales relativos a la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, el revisor de la calidad del encargo puede necesitar estar en posesión de ciertas cualificaciones o estar autorizado para poder realizar la revisión de la calidad del encargo.

Periodo de enfriamiento para una persona después de haber tenido una relación como socio del encargo (Ref: Apartado 19)

- A17. En encargos recurrentes, a menudo, las cuestiones sobre las que se aplican juicios significativos no cambian. Por lo tanto, los juicios significativos aplicados en periodos anteriores pueden afectar los juicios del equipo del encargo en periodos posteriores. La aptitud de un revisor de la calidad del encargo para realizar una evaluación objetiva de los juicios significativos, por tanto, se ve afectada cuando la persona participó previamente en esos juicios como socio del encargo. En dichas circunstancias, es importante que existan salvaguardas adecuadas para reducir las amenazas a la objetividad a un nivel aceptable, en particular la amenaza de autorrevisión. En consecuencia, esta NIGC requiere que la firma de auditoría establezca políticas o procedimientos que especifiquen un periodo de enfriamiento durante el cual el socio del encargo no puede ser nombrado revisor de la calidad del encargo.
- A18. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría también pueden tratar si es adecuado un periodo de enfriamiento para una persona distinta del socio del encargo antes de ser elegible para ser nombrado como revisor de la calidad de dicho encargo. En este sentido, la firma de auditoría puede considerar la naturaleza de la función de dicha persona y su participación previa en los juicios significativos aplicados en el encargo. Por ejemplo, la firma puede determinar que un socio del encargo responsable de la aplicación de procedimientos de auditoría con relación a la información financiera de un componente en un encargo de auditoría de un grupo puede no ser elegible para ser nombrado revisor de la calidad del encargo del grupo debido a la participación de ese socio de auditoría en los juicios significativos que afectan al encargo de auditoría del grupo.

Circunstancias en las que el revisor de la calidad del encargo utiliza ayudantes (Ref: Apartados 20-21)

- A19. En algunas circunstancias puede ser adecuado que una persona o equipo de personas con la especialización pertinente ayuden al revisor de la calidad del encargo. Por ejemplo, un conocimiento, unas cualificaciones o una experiencia altamente especializadas relacionadas con cierto tipo de transacciones pueden ser útiles para ayudar al revisor de la calidad del encargo a evaluar los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo sobre esas transacciones realizadas por la entidad.
- A20. Las orientaciones del apartado A14 pueden ayudar a la firma de auditoría a establecer políticas o procedimientos para hacer frente a las amenazas a la objetividad de las personas que ayudan al revisor de la calidad del encargo.
- A21. Cuando el revisor de la calidad del encargo cuenta con la ayuda de una persona externa a la firma de auditoría, las responsabilidades del ayudante, incluidas las relativas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, pueden establecerse en el contrato o en cualquier otro acuerdo entre la firma de auditoría y el ayudante.
- A22. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden incluir responsabilidades del revisor de la calidad del encargo de:
- considerar si los ayudantes conocen sus instrucciones y si el trabajo se está llevando a cabo de acuerdo con el enfoque planificado para la realización de la revisión de la calidad del encargo; y
 - tratar las cuestiones puestas de manifiesto por los ayudantes, considerando su significatividad y la pertinente modificación del enfoque planificado;

Cuando la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo para realizar la revisión de la calidad del encargo se ve afectada negativamente (Ref: Apartados 22-23)

A23. Algunos factores que pueden ser relevantes para la consideración por la firma de auditoría de si la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo para realizar la revisión de la calidad del encargo se ha visto deteriorada incluyen:

- si cambios en las circunstancias del encargo producen que el revisor de la calidad del encargo ya no tenga la competencia y capacidad adecuadas para llevar a cabo la revisión;
- si cambios en las otras responsabilidades del revisor de la calidad del encargo indican que la persona ya no tiene tiempo suficiente para llevar a cabo la revisión o
- si se ha producido una notificación del revisor de la calidad del encargo de conformidad con el apartado 23.

A24. En circunstancias en las que la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo para realizar la revisión de la calidad del encargo se ve afectada negativamente, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer un proceso para identificar revisores elegibles alternativos. Las políticas o los procedimientos también pueden tratar la responsabilidad de la persona nombrada para sustituir al revisor de la calidad del encargo de aplicar procedimientos que sean suficientes para cumplir con los requerimientos de esta NIGC relativos a la realización de la revisión de la calidad del encargo. Dichas políticas o procedimientos pueden además tratar la necesidad de consulta en dichas circunstancias.

Realización de la revisión de la calidad del encargo (Ref: Apartados 24-27)

Responsabilidades del socio del encargo con relación a la revisión de la calidad del encargo (Ref: Apartado 24(b))

A25. La NIA 220 (Revisada)⁹ establece los requerimientos para el socio del encargo en aquellos encargos de auditoría para los que se requiere una revisión de la calidad del encargo, incluido:

- determinar que se ha nombrado un revisor de la calidad del encargo;
- colaborar con el revisor de la calidad del encargo e informar a otros miembros del equipo del encargo de su responsabilidad de hacerlo;
- discutir las cuestiones y los juicios significativos que surjan durante el encargo de auditoría, incluidos los identificados durante la revisión de la calidad del encargo, con el revisor de la calidad del encargo; y
- no fechar el informe de auditoría hasta que la revisión de la calidad del encargo haya finalizado.

A26. ¹⁰ *(Apartado suprimido)*

Discusiones entre el revisor de la calidad del encargo y el equipo del encargo (Ref: Apartado 24(c))

A27. Una comunicación frecuente durante todo el encargo entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo puede facilitar una revisión de la calidad del encargo eficaz y oportuna. Sin embargo, se puede originar una amenaza a la objetividad del revisor de la

⁹ Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220 (Revisada) *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, apartado 36

¹⁰ *(Nota al pie de página suprimida)*

calidad del encargo dependiendo del momento y extensión de las discusiones con el equipo del encargo acerca de un juicio significativo. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer las medidas a adoptar por el revisor de la calidad del encargo para evitar situaciones en las que el revisor de la calidad del encargo esté tomando decisiones en nombre del equipo del encargo o se perciba como si lo hiciera. Por ejemplo, en esas circunstancias, la firma de auditoría puede requerir la consulta a otro personal relevante acerca de dichos juicios significativos, de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría sobre consultas.

Procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo (Ref: Apartados 25-27)

- A28. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo y también enfatizar la importancia de que el revisor de la calidad del encargo aplique el juicio profesional al realizar la revisión.
- A29. El momento de realización de los procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo puede depender de la naturaleza y las circunstancias del encargo o de la entidad, incluida la naturaleza de las cuestiones sujetas a la revisión. La revisión oportuna de la documentación del encargo por el revisor de la calidad del encargo durante todas las fases del encargo (por ejemplo, la planificación, ejecución y emisión del informe) permite la resolución inmediata de las cuestiones de forma satisfactoria para el revisor de la calidad del encargo antes o a la fecha del informe del encargo. Por ejemplo, el revisor de la calidad del encargo puede aplicar procedimientos con relación a la estrategia global y plan del encargo a la finalización de la fase de planificación. La realización oportuna de la revisión de la calidad del encargo también puede reforzar la aplicación del juicio profesional por el equipo del encargo y *(frase suprimida)* del escepticismo profesional en la planificación y ejecución del encargo.
- A30. La naturaleza y extensión de los procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo a un encargo específico, entre otros factores, dependen de:
- Los motivos para la valoración otorgada a los riesgos de calidad¹¹, por ejemplo, encargos realizados sobre entidades de sectores emergentes o con transacciones complejas.
 - Las deficiencias identificadas, y las medidas correctoras para tratar dichas deficiencias relacionadas con el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría, así como cualquier orientación relacionada emitida por la firma de auditoría, que pueda indicar áreas en las que se necesita aplicar procedimientos más extensos por el revisor de la calidad del encargo.
 - La complejidad del encargo.
 - La naturaleza y dimensión de la entidad, incluido si la entidad es una entidad cotizada.
 - Hallazgos relevantes para el encargo, tales como los resultados de inspecciones llevadas a cabo por un organismo externo de supervisión en un periodo anterior u otras reservas puestas de manifiesto acerca de la calidad del trabajo del equipo del encargo.
 - Información obtenida de la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos de la firma de auditoría.
 - *(Frase suprimida)* la identificación, la valoración y las respuestas a los riesgos de incorrección material en el encargo por parte del equipo del encargo.

¹¹ NIGC 1, apartado A49

- Si los miembros del equipo del encargo han colaborado con el revisor de la calidad del encargo. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden tratar las medidas a tomar por el revisor de la calidad del encargo si el equipo del encargo no ha colaborado con el revisor de la calidad del encargo, por ejemplo, informar a una persona adecuada de la firma de auditoría de forma que se puedan tomar las medidas adecuadas para resolver la cuestión.

A31. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo pueden variar en función de las circunstancias encontradas durante la revisión de la calidad del encargo.

Consideraciones para auditorías de un grupo

A32. La realización de una revisión de la calidad de un encargo de auditoría de los estados financieros de un grupo puede implicar consideraciones adicionales para la persona nombrada como revisor de la calidad de la auditoría del grupo dependiendo de la dimensión y complejidad de este. El apartado 21(a) requiere que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría exijan que el revisor de la calidad del encargo asuma la responsabilidad global de la realización de la revisión de la calidad del encargo. Al hacerlo, en el caso de auditorías de un grupo más amplias y complejas, es posible que el revisor de la calidad del encargo necesite discutir cuestiones y juicios significativos con miembros clave del equipo del encargo distintos a los del equipo del encargo del grupo (por ejemplo, los responsables de la aplicación de procedimientos de auditoría con relación a la información financiera de un componente). En esas circunstancias, al revisor de la calidad del encargo pueden ayudarle otras personas de conformidad con el apartado 20. Las orientaciones del apartado A22 pueden ser de ayuda cuando el revisor de la calidad del encargo de auditoría del grupo utiliza asistentes.

A33. En algunos casos, se puede nombrar a un revisor de la calidad del encargo para una auditoría de una entidad o unidad de negocio que forma parte de un grupo, por ejemplo, cuando se requiera dicha auditoría por las disposiciones legales o reglamentarias o por otros motivos. En estas circunstancias, la comunicación entre el revisor de la calidad del encargo de la auditoría del grupo y el de la auditoría de esa entidad o unidad de negocio puede ayudar al revisor de la calidad del encargo del grupo a cumplir las responsabilidades de conformidad con el apartado 21(a). Por ejemplo, esto puede darse cuando la entidad o unidad de negocio se ha identificado como un componente a los efectos de la auditoría del grupo y se han aplicado juicios significativos en el componente relacionados con la auditoría del grupo.

Información comunicada por el equipo del encargo y por la firma de auditoría (Ref: Apartado 25(a))

A34. La obtención de un conocimiento de la información comunicada por el equipo del encargo y por la firma de auditoría de conformidad con el apartado 25(a) puede ayudar al revisor de la calidad del encargo a conocer los juicios significativos que se puede esperar que sean aplicados en el encargo. Dicho conocimiento también puede proporcionar al revisor de la calidad del encargo una base para las discusiones con el equipo del encargo acerca de cuestiones y juicios significativos aplicados en la planificación, ejecución y emisión del informe del encargo. Por ejemplo, una deficiencia identificada por la firma de auditoría puede referirse a juicios significativos aplicados por otros equipos de los encargos con relación a cierto tipo de estimaciones contables para un sector concreto. En este caso, dicha información puede ser relevante para los juicios significativos aplicados en el encargo con relación a esas estimaciones contables y, por lo tanto, puede proporcionar al revisor de la calidad del encargo

una base para las discusiones con el equipo del encargo de conformidad con el apartado 25(b).

Cuestiones significativas y juicios significativos (Ref: Apartados 25(b)–25(c))

- A35. En el caso de auditorías de estados financieros, la NIA 220 (Revisada)¹² requiere que el socio del encargo revise documentación de auditoría relacionada con las cuestiones significativas¹³ y con los juicios significativos, incluidos aquellos relacionados con cuestiones complejas o controvertidas identificadas durante el encargo, y las conclusiones alcanzadas.
- A36. En el caso de auditorías de estados financieros, la NIA 220 (Revisada)¹⁴ proporciona ejemplos de juicios significativos que el socio del encargo puede identificar relacionados con la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría para la realización del encargo, su ejecución y las conclusiones globales alcanzadas por el equipo del encargo.
- A37. *(Apartado suprimido)*
- A38. Al realizar la revisión de la calidad del encargo, pueden llegar a conocimiento del revisor de la calidad del encargo otras áreas en las que se esperaría que el equipo del encargo aplicase juicios significativos para los que es posible que se necesite información adicional acerca de los procedimientos aplicados o los fundamentos de las conclusiones alcanzadas por el equipo del encargo. En esas circunstancias, las discusiones con el revisor de la calidad del encargo pueden producir que el equipo del encargo concluya que es necesario aplicar procedimientos adicionales.
- A39. La información obtenida de conformidad con los apartados 25(a) y 25 (b) y la revisión de documentación del encargo seleccionada ayuda al revisor de la calidad del encargo a evaluar la base del equipo del encargo para aplicar los juicios significativos. Otras consideraciones que pueden ser relevantes para la evaluación del revisor de la calidad del encargo incluyen, por ejemplo:
- permanecer alerta ante cambios en la naturaleza y las circunstancias del encargo o de la entidad que pueden producir cambios en los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo;
 - aplicar un punto de vista libre de sesgo en la evaluación de las respuestas del equipo del encargo y
 - realizar un seguimiento de las incongruencias identificadas en la revisión de la documentación del encargo, o de las respuestas incongruentes del equipo del encargo a cuestiones relativas a los juicios significativos aplicados.
- A40. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar la documentación del encargo a revisar por el revisor de la calidad del encargo. Además, dichas políticas o procedimientos pueden indicar que el revisor de la calidad del encargo aplique el juicio profesional para seleccionar documentación del encargo adicional a revisar relacionada con juicios significativos aplicados por el equipo del encargo.
- A41. Las discusiones con el socio del encargo y, en su caso, con otros miembros del equipo del encargo acerca de juicios significativos, junto con la documentación del equipo del encargo, pueden ayudar al revisor de la calidad del encargo en la evaluación de la aplicación del

¹² NIA 220 (Revisada), apartado 31

¹³ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 8(c)

¹⁴ NIA 220 (Revisada), apartado A92

escepticismo profesional por el equipo del encargo con relación a esos juicios significativos (*frase suprimida*).

- A42. En el caso de auditorías de estados financieros, la NIA 220 (Revisada)¹⁵ proporciona ejemplos de los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en un encargo, los sesgos inconscientes del auditor que pueden impedirle aplicar el escepticismo profesional, y las posibles medidas que puede tomar el equipo del encargo para mitigar dichos impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en el encargo.
- A43. En el caso de auditorías de estados financieros, los requerimientos y guía de aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)¹⁶, la NIA 540 (Revisada)¹⁷ y otras NIA también proporcionan ejemplos de áreas de una auditoría en las que el auditor aplica el escepticismo profesional o ejemplos en que una documentación adecuada puede ayudar a proporcionar evidencia acerca de cómo el auditor aplicó escepticismo profesional. Dichas orientaciones pueden también ayudar al revisor de la calidad del encargo a evaluar la aplicación del escepticismo profesional por el equipo del encargo.

Si se han cumplido los requerimientos de ética aplicables relacionados con la independencia (Ref: Apartado 25(d))

- A44. La NIA 220 (Revisada)¹⁸ requiere que el socio del encargo, antes de fechar el informe de auditoría, asuma la responsabilidad de determinar si los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, se han cumplido.

Si se han llevado a cabo consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas o sobre cuestiones sobre las que existen diferencias de opinión (Ref: Apartado 25(e))

- A45. La NIGC 1¹⁹ trata las consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas y diferencias de opinión dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo o con personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

Participación en el encargo del socio del encargo suficiente y adecuada (Ref: Apartado 25(f))

- A46. La NIA 220 (Revisada)²⁰ requiere que el socio del encargo determine, antes de fechar el informe de auditoría, que su participación ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría, de manera que el socio del encargo tiene la base para determinar que los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuadas dada la naturaleza y las circunstancias del encargo. La NIA 220 (Revisada)²¹ también indica que la documentación de la participación del socio del encargo puede cumplirse de diferentes maneras. Las discusiones con el equipo del encargo y la revisión de dicha documentación del encargo pueden ayudar en la evaluación del revisor de la calidad del encargo del fundamento de la determinación por el socio del encargo de que su participación ha sido suficiente y adecuada.

¹⁵ NIA 220 (Revisada), apartados A34-A36

¹⁶ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado A238

¹⁷ NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado A11

¹⁸ NIA 220 (Revisada), apartado 21

¹⁹ NIGC 1, apartados 31(d)), 31(e) y A79-A82

²⁰ NIA 220 (Revisada), apartado 40(a)

²¹ NIA 220 (Revisada), apartado A118

Revisión de estados financieros e informes de los encargos (Ref: Apartado 25(g))

A47. En el caso de auditorías de estados financieros, la revisión de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente por el revisor de la calidad del encargo puede incluir la consideración de si la presentación e información a revelar de las cuestiones relacionadas con juicios significativos aplicados por el equipo del encargo son congruentes con el conocimiento que el revisor de la calidad del encargo tiene de estas cuestiones basado en la revisión de la documentación del encargo seleccionada y las discusiones con el equipo del encargo. Al revisar los estados financieros, pueden también llegar a conocimiento del revisor de la calidad del encargo otras áreas en las que se esperaría que el equipo del encargo aplicase juicios significativos para los que es posible que se necesite información adicional acerca de los procedimientos aplicados o los fundamentos de las conclusiones alcanzadas por el equipo del encargo. *(Frase suprimida)*

A48. *(Apartado suprimido)*

Reservas del revisor de la calidad del encargo no resueltas (Ref: Apartado 26)

A49. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar la persona o personas de la firma de auditoría a quienes notificar la existencia de reservas no resueltas acerca de si los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo, o las conclusiones alcanzadas por este, no son adecuados. Dicha persona o personas pueden incluir a quien se ha asignado la responsabilidad de nombrar a los revisores de la calidad de los encargos. Con respecto a dichas reservas no resueltas, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden también requerir realizar consultas dentro o fuera de la firma de auditoría (por ejemplo, a un organismo profesional o regulador).

Documentación (Ref: Apartados 28-30)

A50. Los apartados 57 a 60 de la NIGC 1 tratan la documentación del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. Una revisión de la calidad del encargo realizada de conformidad con esta NIGC está, por lo tanto, sujeta a los requerimientos de documentación de la NIGC 1.

A51. La estructura, contenido y extensión de la documentación de la revisión de la calidad del encargo dependerá de factores tales como:

- la naturaleza y la complejidad del encargo;
- la naturaleza de la entidad;
- la naturaleza y complejidad de las cuestiones sujetas a la revisión de la calidad del encargo y
- La extensión de la documentación del encargo revisada.

A52. La realización y notificación de la finalización de la revisión de la calidad del encargo puede documentarse de varias maneras. Por ejemplo, el revisor de la calidad del encargo puede documentar la revisión de la documentación del encargo de manera electrónica en la aplicación de TI para la realización del encargo. De forma alternativa, el revisor de la calidad del encargo puede documentar la revisión a través de un memorando. Los procedimientos del revisor de la calidad del encargo también se pueden documentar de otras formas, por ejemplo, en las actas de las discusiones del equipo del encargo en las que estuvo presente el revisor de la calidad del encargo.

A53. El apartado 24(b) requiere que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría

impidan al socio del encargo fechar el informe del encargo antes de que se haya finalizado la revisión de la calidad del encargo, lo cual incluye resolver las cuestiones puestas de manifiesto por el revisor de la calidad del encargo. Siempre y cuando todos los requerimientos con respecto a la realización de la revisión de la calidad del encargo se hayan cumplido, la documentación de la revisión puede finalizarse después de la fecha del informe del encargo pero antes de la compilación del archivo final del encargo. Sin embargo, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar que la documentación de la revisión de la calidad del encargo ha de finalizarse antes o a la fecha del informe del encargo.

CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN DE LA NIA 220 (REVISADA) PARA SU APLICACIÓN EN ESPAÑA

Los criterios incorporados a continuación constituyen principios y normas, a los que se refiere el artículo 2.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, que deben observar los auditores en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220 (Revisada) de Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros que se publica debe aplicarse e interpretarse de forma conjunta con los criterios que seguidamente se exponen:

- 1) 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.
- 2) 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”.
- 3) 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 NIA 220 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”.

- 4) 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.

- 5) 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. Las referencias en esta norma a la NIGC 1, deben entenderse referidas a la Norma Internacional de Gestión de la Calidad 1 (NIGC 1-ES), Gestión de la Calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías (*frase suprimida*) de estados financieros (*frase suprimida*), que es una traducción adaptada de la NIGC 1 e incluye unos criterios de interpretación para su aplicación en España. 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.
- 6) 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.
- 7) 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.
- 8) 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.
- 9) 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.
- 10) 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.
- 11) 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.
- 12) 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.

- 13) 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 AUDITORÍA 220 (REVISADA)

GESTIÓN DE LA CALIDAD DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

(NIA-ES 220 REVISADA)

(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de XX de YYYY de 2022)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta NIA	1
El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de los equipos de los encargos	2–9
Fecha de entrada en vigor	10
Objetivo	11
Definiciones	12
Requerimientos	
Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de las auditorías	13–15
Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia	16–21
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría	22–24
Recursos para el encargo	25–28
Realización del encargo	29–38
Seguimiento y corrección	39
Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad	40
Documentación	41
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Alcance de esta NIA	A1
El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de los equipos de los encargos	A2–A14
Definiciones	A15–A27
Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de las auditorías	A28–A37
Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia	A38–A48
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría	A49–A58
Recursos para el encargo	A59–A79
Realización del encargo	A80–A108
Seguimiento y corrección	A109–A112
Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad	A113–A116
Documentación	A117–A120

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

“La NIA-ES 220 (Revisada) *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros* 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 de Auditoría 220 (Revisada) *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros* 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 NIA 220 (Revisada) 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 o escribiendo a permissions@ifac.org.”

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) 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. Esta NIA debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A1, A38)

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de los equipos de los encargos

2. Según la NIGC 1, 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*) realizadas por ella, que le proporcione una seguridad razonable de que: (Ref: Apartados A13–A14)
 - (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 circunstancias¹.
3. Esta NIA parte 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. (Ref: Apartados A2– A3)
4. El equipo del encargo, liderado por el socio del encargo, es responsable, en el contexto del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y mediante el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA de: (Ref: Apartados A4–A11)
 - (a) implementar las respuestas de la firma de auditoría a los riesgos de calidad (es decir, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría) que sean aplicables al encargo de auditoría utilizando la información comunicada por la firma de auditoría u obtenida de esta;
 - (b) teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, determinar si se deben diseñar e implementar respuestas en el encargo más allá de las que se contemplan en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría; y
 - (c) comunicar a la firma de auditoría información del encargo de auditoría que, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieren que sea comunicada para sustentar el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.
5. El cumplimiento de los requerimientos de otras NIA puede proporcionar información relevante para la gestión de la calidad en los encargos. (Ref: Apartado A12)
6. Se sirve al interés público al realizar encargos de auditoría de calidad de manera congruente mediante el cumplimiento del objetivo de esta norma y de otras NIA en cada encargo. Se alcanza un encargo de calidad a través de la planificación y ejecución del encargo y de la emisión del informe sobre este de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Alcanzar los objetivos de esas normas y

¹ NIGC 1, apartado 14

cumplir los requerimientos legales y reglamentarios aplicables implica la aplicación de juicio profesional y del escepticismo profesional.

7. De conformidad con la NIA 200², el equipo del encargo debe planificar y ejecutar una auditoría con escepticismo profesional y aplicar el juicio profesional. El juicio profesional se aplica tomando decisiones informadas acerca de la forma de proceder adecuada para gestionar y alcanzar la calidad teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. El escepticismo profesional sustenta la calidad de los juicios aplicados por el equipo del encargo y, a través de estos juicios, la efectividad global del equipo del encargo para alcanzar la calidad en el encargo. La adecuada aplicación del escepticismo profesional se puede demostrar a través de las actuaciones y comunicaciones del equipo del encargo. Esas actuaciones y comunicaciones pueden incluir medidas específicas para mitigar los impedimentos que pueden afectar negativamente a la adecuada aplicación del escepticismo profesional, tales como el sesgo inconsciente o la restricción de recursos. (Ref: Apartados A33–A36)

Graduación

8. Los requerimientos de esta NIA se deben aplicar en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de cada auditoría. Por ejemplo:
 - (a) Cuando una auditoría es realizada en su totalidad por el socio del encargo, lo que puede darse en una auditoría de una entidad menos compleja, algunos requerimientos de esta NIA no son relevantes porque están sujetos a la participación de otros miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartados A13–A14)
 - (b) Cuando una auditoría no es realizada en su totalidad por el socio del encargo, o en una auditoría de una entidad cuya naturaleza y circunstancias son más complejas, es posible que el socio del encargo asigne el diseño o la aplicación de algunos procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo.

Las responsabilidades del socio del encargo

9. El socio del encargo sigue siendo responsable último y, por lo tanto, debe rendir cuentas del cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. La expresión “el socio del encargo asumirá la responsabilidad de...” se utiliza en los requerimientos para los que se permite que el socio del encargo asigne el diseño o la realización de procedimientos, tareas o actuaciones a miembros del equipo del encargo con la cualificación o la experiencia adecuadas. En el caso de otros requerimientos, esta NIA establece expresamente que el requerimiento o la responsabilidad han de cumplirse por el socio del encargo y que este puede obtener información de la firma de auditoría o de otros miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartados A22–A25)

Fecha de entrada en vigor

10. *(Apartado suprimido)*

Objetivo

11. El objetivo del auditor es gestionar la calidad en el encargo con el fin de obtener una seguridad razonable de que se ha alcanzado la calidad de tal forma que:

² NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartados 15–16 y A20–A24

- (a) el auditor ha cumplido las responsabilidades del auditor y ha realizado la auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y que
- (b) el informe de auditoría emitido es adecuado en función de las circunstancias.

Definiciones

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

- (a) Socio del encargo³: el socio u otra persona nombrada por la firma de auditoría que es responsable del encargo de auditoría y de su realización, así como del informe de auditoría 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.

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

- (c) 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”.

- (d) Equipo del encargo: todos los socios y empleados que realicen el encargo de auditoría, así como cualquier otra persona que aplica procedimientos de auditoría en relación con el encargo, excluidos un experto externo del auditor⁴ y los auditores internos que prestan ayuda directa en un encargo⁵. (Ref: Apartados A15–A25)

³ En su caso, los términos “socio del encargo”, “socio” y “firma de auditoría” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

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

⁵ La NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, establece los límites a la utilización de ayuda directa. También recoge que es posible que el auditor externo tenga prohibida por disposiciones legales o reglamentarias la obtención de ayuda directa de los auditores internos. En consecuencia, la utilización de ayuda directa se limita a las situaciones en las que se permite.

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 13 de esta Norma.

- (e) Firma de auditoría: un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica (*frase suprimida*). (Ref: Apartado A26)

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.

- (f) Firma de la red: firma de auditoría o entidad que pertenece a la red de la firma de auditoría. (Ref: Apartado A27)

A efectos de la aplicación de esta definición en esta Norma, véase nota aclaratoria al apartado 12 (g) de esta Norma.

- (g) Red: una estructura más amplia: (Ref: Apartado A27)

- (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 9 de esta Norma.

- (h) Socio: cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo (*frase suprimida*).
- (i) Personal: socios y empleados de la firma de auditoría.
- (j) Normas profesionales: Normas Internacionales de Auditoría (NIA) 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 7 de esta Norma.

- (k) Requerimientos de ética aplicables: principios de ética profesional y requerimientos de ética aplicables a los profesionales de la contabilidad cuando realizan el encargo de auditoría. 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)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (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.

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 8 de esta Norma.

- (l) 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:
 - (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.
- (m) Empleados: profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplea.

Requerimientos

Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de las auditorías

- 13. El socio del encargo asumirá la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría, incluido responsabilizarse de crear un entorno para el encargo que resalte la cultura de la firma de auditoría y el comportamiento que se espera de los miembros del equipo del encargo. A tal efecto, el socio del encargo participará de forma suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría, de tal forma que el socio del encargo tenga la base para determinar si los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuados dada la naturaleza y las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A28–A37)
- 14. Al crear el entorno descrito en el apartado 13, el socio del encargo asumirá la responsabilidad de que se tomen medidas claras, congruentes y efectivas que reflejen el compromiso de la firma de auditoría con la calidad y de que se establezca y comunique el comportamiento que se espera de los miembros del equipo del encargo, incluido resaltar: (Ref: Apartados A30–A34)
 - (a) que todos los miembros del equipo son responsables de contribuir a la gestión y logro de la calidad en el encargo;
 - (b) la importancia de la ética, los valores y las actitudes profesionales a los miembros del equipo del encargo;
 - (c) la importancia de una comunicación abierta y sólida dentro del equipo del encargo, y el apoyo a la capacidad de los miembros del equipo del encargo de expresar reservas sin temor a represalias; y
 - (d) la importancia de que cada miembro del equipo del encargo aplique el escepticismo profesional durante todo el encargo de auditoría.
- 15. Si el socio del encargo asigna el diseño o la aplicación de procedimientos, tareas o actuaciones relacionados con un requerimiento de esta NIA a otros miembros del equipo del encargo para ayudar al socio del encargo a cumplir los requerimientos de esta NIA, el socio del encargo seguirá asumiendo la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría mediante la dirección y supervisión de dichos miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo. (Ref: Apartados 9, A37)

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia

16. El socio del encargo tendrá conocimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, que sean aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. (Ref: Apartados A38–A42, A48)
17. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de que otros miembros del equipo del encargo hayan sido informados de los requerimientos de ética relevantes que son aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría relacionados con estos, incluidos los que tratan de: (Ref: Apartados A23–A25, A40–A44)
 - (a) identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia;
 - (b) circunstancias que pueden llevar a un incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, y las responsabilidades de los miembros del equipo del encargo cuando lleguen a su conocimiento incumplimientos;
y
 - (c) las responsabilidades de los miembros del equipo cuando lleguen a su conocimiento un caso de incumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias⁶.

A efectos de la aplicación práctica de esta letra, se considerará lo dispuesto en los artículos 7 y 12.1 del Reglamento (UE) n° 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.

18. Si llegan al conocimiento del socio del encargo cuestiones que indican que existe una amenaza en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, el socio del encargo valorará la amenaza mediante el cumplimiento de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, utilizando información relevante de la firma de auditoría, del equipo del encargo o de otras fuentes, y tomará las medidas adecuadas. (Ref: Apartados A43–A44)
19. El socio del encargo mantendrá una especial atención durante todo el encargo de auditoría, mediante observación e indagaciones según sea necesario, en relación con incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables o de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría relacionados con aquellos por miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartado A45)
20. Si, a través del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o de otras fuentes, llegan al conocimiento del socio del encargo cuestiones que indiquen que los requerimientos de ética aplicables a la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría no se han cumplido, el socio del encargo, previa consulta a otros miembros de la firma de auditoría, tomará las medidas adecuadas. (Ref: Apartado A46)
21. Antes de fechar el informe de auditoría, el socio del encargo asumirá la responsabilidad de determinar si los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, se han cumplido. (Ref: Apartados A38 y A47)

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

22. El socio del encargo determinará que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría se

⁶ NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*

han aplicado, y que las conclusiones que se han alcanzado al respecto son adecuadas. (Ref: Apartados A49–A52, A58)

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) n1 537/2014, y los artículos 82 y 87.3 del RLAC.

23. El socio del encargo tendrá en cuenta información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad en la planificación y ejecución del encargo de auditoría de conformidad con las NIA y en el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. (Ref: Apartados A53–A56)
24. Si llega al conocimiento del equipo del encargo información 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 el encargo de auditoría, el socio del encargo comunicará esa información inmediatamente a la firma de auditoría, para que el socio del encargo y la firma de auditoría puedan tomar las medidas necesarias. (Ref: Apartado A57)

A efectos de la aplicación práctica del apartado anterior, se considerará lo dispuesto en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y 10 del RLAC.

Recursos para el encargo

A efectos de la aplicación práctica de los apartados 25 a 27 siguientes, se considerará lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LAC.

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

25. El socio del encargo determinará que se asignan o ponen a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y adecuados para la realización del encargo de manera oportuna, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, y cualquier cambio que se pueda producir durante el encargo. (Ref: Apartados A59–A70, A73–A74, A79)
26. El socio del encargo determinará que los miembros del equipo del encargo, así como cualesquiera expertos externos del auditor y auditores internos que prestan ayuda directa que no forman parte del equipo del encargo, tengan, en conjunto, la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría, incluido el tiempo suficiente. (Ref: Apartados A62, A71–A74)
27. Si, como resultado del cumplimiento de los requerimientos de los apartados 25 y 26, el socio del encargo determina que los recursos asignados o puestos a disposición son insuficientes o inadecuados en función de las circunstancias del encargo de auditoría, el socio del encargo tomará las medidas adecuadas, incluido comunicar con las personas adecuadas acerca de la necesidad de asignar o poner a disposición del encargo recursos adicionales o alternativos. (Ref: Apartados A75–A78)
28. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de la utilización adecuada de los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. (Ref: Apartados A63–A69)

Realización del encargo

Dirección, supervisión y revisión

29. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como de la revisión de su trabajo. (Ref: Apartado A80)
 30. El socio del encargo determinará que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión: (Ref: Apartados A81–A89, A94–A97)
 - (a) se planifican⁷ y realizan de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
 - (b) responden a la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y a los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo de auditoría por la firma de auditoría.
 31. El socio del encargo revisará la documentación de auditoría oportunamente a lo largo del encargo de auditoría, incluida documentación relativa a: (Ref: Apartados A90–A93)
 - (a) cuestiones significativas⁸;
 - (b) juicios significativos, incluidos los que se relacionan con cuestiones complejas o controvertidas identificadas durante la realización del encargo de auditoría y las conclusiones alcanzadas; y
 - (c) otras cuestiones que, según el juicio profesional del socio del encargo, son relevantes para sus responsabilidades.
 32. En la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella, el socio del encargo determinará, mediante la revisión de la documentación de auditoría y discusiones con el equipo del encargo, que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones alcanzadas y emitir el informe de auditoría. (Ref: Apartados A90–A94)
 33. Antes de fechar el informe de auditoría, el socio del encargo revisará los estados financieros y el informe de auditoría, incluidas, en su caso, la descripción de las cuestiones clave de la auditoría⁹ y la correspondiente documentación de auditoría, para determinar que el informe que se va a emitir será adecuado en función de las circunstancias¹⁰.
- Lo previsto en el párrafo anterior será igualmente aplicable a los “Aspectos más relevantes de la auditoría” que se incluirán en el informe de auditoría en el caso de entidades auditadas no definidas como entidad de interés público por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo, en sustitución de la sección “Cuestiones clave de la auditoría”.
34. El socio del encargo revisará, antes de su emisión, las comunicaciones formales por escrito a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad o a las autoridades reguladoras. (Ref: Apartado A98)

⁷ NIA 300, Planificación de la auditoría de estados financieros, apartado 11

⁸ NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 8(c)

⁹ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

¹⁰ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros* o NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

Consultas

35. El socio del encargo: (Ref: Apartados A99–A102)

- (a) asumirá la responsabilidad de que el equipo del encargo realice consultas sobre:
 - (i) cuestiones complejas o controvertidas que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieren ser consultadas; y
 - (ii) otras cuestiones que, según el juicio profesional del socio del encargo, requieren ser consultadas;
- (b) determinará que los miembros del equipo del encargo han realizado las consultas adecuadas a lo largo del encargo de auditoría, tanto dentro del equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otras personas al nivel adecuado dentro o fuera de la firma de auditoría;
- (c) determinará que la naturaleza, el alcance y las conclusiones resultantes de dichas consultas han sido acordadas con la parte consultada; y
- (d) determinará que las conclusiones acordadas se han implementado.

Revisión de la calidad del encargo

36. Para las auditorías para las que se requiere una revisión de la calidad del encargo, el socio del encargo: (Ref: Apartado A103)

- (a) determinará que se ha nombrado un revisor de la calidad del encargo;
- (b) colaborará con el revisor de la calidad del encargo e informará a otros miembros del equipo del encargo de su responsabilidad de hacerlo;
- (c) discutirá las cuestiones y los juicios significativos que han surgido durante el encargo de auditoría, incluidos los identificados durante la revisión de la calidad del encargo, con el revisor de la calidad del encargo; y
- (d) no fechará el informe de auditoría hasta que la revisión de la calidad del encargo haya finalizado. (Ref: Apartados A104–A106)

Diferencias de opinión

37. Si surgen 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, incluidas las personas a las que se consulta, el equipo del encargo seguirá las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para tratar y resolver dichas diferencias de opinión. (Ref: Apartados A107–A108)

38. El socio del encargo:

- (a) asumirá la responsabilidad de que las diferencias de opinión se traten y resuelvan de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría;
- (b) determinará que las conclusiones que se han alcanzado están documentadas y se han implementado; y
- (c) no fechará el informe de auditoría hasta que no se hayan resuelto las diferencias de opinión.

Seguimiento y corrección

39. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de: (Ref: Apartados A109–A112)
- (a) obtener un conocimiento de la información del proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría comunicada por la firma de auditoría incluida, en su caso, la información del proceso de seguimiento y corrección de la red y en las firmas de auditoría de la red;
 - (b) determinar la relevancia y efecto en el encargo de auditoría de la información a la que se refiere el apartado 39(a) y tomar las medidas adecuadas; y
 - (c) permanecer alerta durante todo el encargo de auditoría a información que pueda ser relevante para el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría y comunicar esa información a los responsables del proceso.

Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad

40. Antes de fechar el informe de auditoría, el socio del encargo determinará que él mismo ha asumido la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría. A tal efecto, el socio del encargo determinará que: (Ref: Apartados A113–A116)
- (a) la participación del socio del encargo ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría de manera que el socio del encargo tiene el fundamento para determinar que los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuados dada la naturaleza y las circunstancias del encargo; y
 - (b) la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, cualquier cambio en estas y las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría correspondientes se han tenido en cuenta para cumplir los requerimientos de esta NIA.

Documentación

41. Para aplicar la NIA 230¹¹, el auditor incluirá en la documentación de auditoría: (Ref: Apartados A117–A120)
- (a) Las cuestiones identificadas, las discusiones relevantes con el personal y las conclusiones alcanzadas respecto:
 - (i) al cumplimiento de las responsabilidades relativas a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia;
 - (ii) a la aceptación y continuidad de la relación con el cliente y del encargo de auditoría.
 - (b) La naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas durante el encargo de auditoría y el modo en que dichas conclusiones se han implementado.
 - (c) Si el encargo de auditoría está sujeto a una revisión de la calidad del encargo, que la revisión de la calidad del encargo se ha finalizado en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella.

¹¹ NIA 230, apartados 8 -11 y A6

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

- A1. Esta NIA es aplicable a todas las auditorías de estados financieros, incluidas las auditorías de estados financieros de grupos. La NIA 600¹² trata las consideraciones especiales aplicables a una auditoría de estados financieros de un grupo y cuando participan auditores de componentes. La NIA 600, adaptada según sea necesario en las circunstancias, también puede ser útil en una auditoría de estados financieros cuando el equipo del encargo incluye personas de otra firma de auditoría. Por ejemplo, la NIA 600 puede ser útil cuando participa una persona de otra firma de auditoría para asistir a un recuento físico de existencias, inspeccionar inmuebles, otro inmovilizado material o aplicar procedimientos de auditoría en un centro de servicios compartidos en un lugar lejano.

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de los equipos de los encargos (Ref: Apartados 2-9)

- A2. La NIGC 1 trata las responsabilidades de la firma de auditoría en el diseño, implementación y funcionamiento de su sistema de gestión de la calidad.
- A3. Es posible que las firmas de auditoría o los requerimientos nacionales utilicen una terminología o marcos distintos para describir los componentes del sistema de gestión de la calidad. Los requerimientos nacionales que tratan las responsabilidades que tiene la firma de auditoría de diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad son al menos igual de exigentes que la NIGC 1 si tratan los requerimientos de la NIGC 1 e imponen obligaciones a la firma de auditoría para alcanzar el objetivo de la NIGC 1.

Responsabilidades del equipo del encargo en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 4)

- A4. La gestión de la calidad en los encargos se apoya en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y tiene en cuenta la naturaleza y las circunstancias específicas del encargo de auditoría. De conformidad con la NIGC 1, la firma de auditoría es responsable de comunicar información que permita al equipo del encargo conocer y cumplir sus responsabilidades en relación con la realización de encargos. Por ejemplo, esas comunicaciones pueden cubrir políticas o procedimientos para llevar a cabo consultas con personas elegidas para ello en aquellas situaciones en las que se dan cuestiones técnicas o de ética complejas, o requerir la participación de expertos nombrados por la firma de auditoría para aplicar procedimientos de auditoría relacionados con determinadas cuestiones (por ejemplo, la firma de auditoría puede especificar que deben participar expertos en crédito nombrados por ella en la auditoría de provisiones por insolvencias de créditos en las auditorías de instituciones financieras).
- A5. Las respuestas de la firma de auditoría pueden incluir políticas o procedimientos establecidos por una red, o por otras firmas de auditoría, estructuras u organizaciones dentro de la misma red (los requerimientos de la red o los servicios de la red se describen con más detalle en la NIGC 1 en el apartado "Requerimientos de la red o servicios de la red"¹³). Los requerimientos de esta NIA parten de la premisa de que la firma de auditoría es responsable de tomar las medidas necesarias para permitir que los equipos de los encargos implementen o utilicen requerimientos de la red o servicios de la red en el encargo de auditoría (por ejemplo, un

¹² NIA 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*

¹³ NIGC 1, apartado 49(b)

requerimiento de utilizar una metodología de auditoría desarrollada al efecto por una firma de la red). Según la NIGC 1, la firma de auditoría es responsable de determinar 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 este¹⁴.

- A6. Algunas respuestas de la firma de auditoría a los riesgos de calidad no se ejecutan en el encargo, pero son relevantes en el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. Por ejemplo, algunas de las respuestas en la firma de auditoría en las que el equipo del encargo puede confiar para el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA incluyen:
- procesos de selección de personal y de formación profesional;
 - las aplicaciones de tecnologías de la información (TI) que dan soporte al seguimiento de la independencia por la firma de auditoría;
 - el desarrollo de aplicaciones de TI que dan apoyo a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría; y
 - el desarrollo de metodologías de auditoría y de las herramientas de implementación y orientaciones correspondientes.
- A7. Debido a la naturaleza y las circunstancias específicas de cada encargo de auditoría y a los cambios que pueden ocurrir durante el encargo de auditoría, una firma de auditoría no puede identificar todos los riesgos de calidad que pueden surgir en el encargo o establecer todas las respuestas relevantes y adecuadas. En consecuencia, el equipo del encargo aplica el juicio profesional para determinar si debe diseñar e implementar respuestas en el encargo, además de las que se establecen en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, con el fin de cumplir el objetivo de esta NIA¹⁵.
- A8. La determinación por el equipo del encargo de si se requieren respuestas en el propio encargo (y, en su caso, cuáles son esas respuestas) se ve influenciada por los requerimientos de esta NIA, por el conocimiento que tiene el equipo del encargo de la naturaleza y las circunstancias del encargo y por cualquier cambio que se pueda producir durante el encargo. Por ejemplo, pueden surgir circunstancias inesperadas durante el encargo que pueden llevar al socio del encargo a solicitar la participación de personas con la experiencia adecuada además de las que se han asignado inicialmente o se han puesto a su disposición.
- A9. Es posible que el equilibrio relativo de los esfuerzos del equipo del encargo para cumplir los requerimientos de esta NIA (es decir, entre implementar las respuestas de la firma de auditoría y diseñar e implementar respuestas específicas en el encargo además de las que se establecen en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría) varíe. Por ejemplo, la firma de auditoría puede diseñar un programa de auditoría a utilizar en circunstancias que son aplicables al encargo de auditoría (por ejemplo, un programa de auditoría específico para un sector). Es posible que, aparte de determinar el momento de realización y extensión de los procedimientos que se deben aplicar, sea necesario añadir pocos o ningún procedimiento de auditoría complementario al programa de auditoría en el encargo. Por el contrario, puede ocurrir que las actuaciones del equipo del encargo para cumplir los requerimientos de esta NIA relativos a la ejecución del encargo se centren más en el diseño e implementación de respuestas en el encargo para tratar su naturaleza y circunstancias específicas (por ejemplo,

¹⁴ NIGC 1, apartado 49(a)

¹⁵ La NIA 200 requiere que el auditor aplique su juicio profesional en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros.

planificar y aplicar procedimientos para responder a riesgos de incorrección material que no se contemplan en los programas de auditoría de la firma de auditoría).

A10. Por lo general, el equipo del encargo puede contar con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA, salvo si:

- el conocimiento o la experiencia práctica del equipo del encargo indican que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría no van a tratar adecuadamente la naturaleza y las circunstancias del encargo; o
- la información proporcionada por la firma de auditoría o por otras partes, acerca de la eficacia de esas políticas o de esos procedimientos de la firma de auditoría indican lo contrario (por ejemplo, cuando información proporcionada por las actividades de seguimiento de la firma de auditoría, inspecciones externas u otras fuentes relevantes, indican que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría no están funcionando eficazmente).

A11. Si llega al conocimiento del socio del encargo (incluido a través de información procedente de otros miembros del equipo del encargo) que las respuestas de la firma de auditoría a los riesgos de calidad son ineficaces en el contexto del encargo específico o que el socio del encargo no puede contar con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, el socio del encargo comunica dicha información inmediatamente a la firma de auditoría de conformidad con el apartado 39(c) ya que dicha información es relevante para el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría. Por ejemplo, si un miembro del equipo del encargo detecta que un programa del software de auditoría tiene una deficiencia de seguridad, la comunicación oportuna de esa información al personal adecuado permite a la firma de auditoría tomar medidas para actualizar y emitir de nuevo el programa de auditoría. Véase también el apartado A70 en relación con los recursos suficientes y adecuados.

Información relevante para la gestión de la calidad en el encargo (Ref: Apartado 6)

A12. El cumplimiento de los requerimientos de otras NIA puede proporcionar información relevante para la gestión de la calidad en los encargos. Por ejemplo, el conocimiento de la entidad y su entorno que se debe obtener según la NIA 315 (Revisada 2019)¹⁶ proporciona información que puede ser relevante para el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. Esa información puede ser relevante para la determinación de:

- la naturaleza de los recursos a emplear en áreas de auditoría específicas, tales como la utilización de miembros del equipo con la experiencia adecuada para áreas de riesgo elevado, o la participación de expertos para tratar cuestiones complejas;
- la cantidad de recursos que se deben destinar a áreas de auditoría específicas, tal como el número de miembros del equipo que se asignan para asistir a un recuento físico en múltiples ubicaciones;
- la naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión del trabajo que han realizado los miembros del equipo del encargo sobre la base de los riesgos valorados de incorrección material; o
- la distribución de las horas de auditoría presupuestadas, incluido destinar más tiempo y el tiempo de miembros del equipo del encargo con más experiencia a aquellas áreas en las que hay más riesgos de incorrección material o en las que los riesgos identificados se han valorado como más altos.

¹⁶ NIA 315 (Revisada 2019) *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

- A13. En una firma de auditoría de pequeña dimensión, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden designar a un socio del encargo, en nombre de la firma de auditoría, para diseñar muchas de las respuestas a los riesgos de calidad de la firma de auditoría, ya que puede ser un enfoque más eficaz para el diseño e implementación de respuestas como parte del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. Adicionalmente, las políticas o los procedimientos de una firma de auditoría de pequeña dimensión pueden ser menos formales. Por ejemplo, en una firma de auditoría muy pequeña con un número relativamente reducido de encargos de auditoría, la firma de auditoría puede determinar que no es necesario establecer un sistema global de firma para el seguimiento de la independencia, sino que el seguimiento de la independencia lo realizará individualmente para cada encargo el socio del encargo.
- A14. Los requerimientos relativos a la dirección, supervisión y revisión del trabajo de otros miembros del equipo del encargo solo son relevantes si hay miembros del equipo del encargo distintos del socio del encargo.

Definiciones

Equipo del encargo (Ref: Apartado 12(d))

- A15. El equipo del encargo se puede organizar de diferentes modos. Por ejemplo, los miembros del equipo del encargo pueden estar ubicados juntos o en distintas localizaciones geográficas y se pueden organizar en grupos según la actividad que estén realizando. Independientemente del modo en que esté organizado el equipo del encargo, cualquier persona que aplica procedimientos de auditoría¹⁷ en el encargo de auditoría es un miembro del equipo del encargo.
- A16. La definición de equipo del encargo se centra en las personas que aplican procedimientos de auditoría en el encargo de auditoría. La evidencia de auditoría, que es necesaria para fundamentar la opinión y el informe de auditoría, se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría¹⁸. Los procedimientos de auditoría comprenden los procedimientos de valoración del riesgo¹⁹ y los procedimientos de auditoría posteriores²⁰. Como se explica en la NIA 500, los procedimientos de auditoría comprenden la inspección, la observación, la confirmación, el recálculo, la reejecución, los procedimientos analíticos y la indagación, a menudo aplicados combinados entre sí²¹. Otras NIA pueden incluir también procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría, por ejemplo, la NIA 520²².
- A17. Los equipos de los encargos incluyen personal y también pueden incluir otras personas que aplican procedimientos de auditoría y que proceden de:
- (a) una firma de la red; o
 - (b) una firma que no pertenece a la red u otro proveedor de servicios²³.

¹⁷ NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado A10

¹⁸ NIA 200, apartado A30

¹⁹ La NIA 315 (Revisada 2019) proporciona requerimientos relacionados con procedimientos de valoración del riesgo.

²⁰ La NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, proporciona requerimientos relacionados con procedimientos de auditoría posteriores, incluidas pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

²¹ NIA 500, apartados A14–A25

²² NIA 520, *Procedimientos analíticos*

²³ NIGC 1, apartado 16(v)

Por ejemplo, una persona de otra firma de auditoría puede aplicar procedimientos de auditoría a la información financiera de un componente en un encargo de auditoría de un grupo, asistir a un recuento físico o inspeccionar inmovilizado material en un lugar lejano.

- A18. Los equipos de los encargos también pueden incluir personas de centros de prestación de servicios que aplican procedimientos de auditoría. Por ejemplo, se puede determinar que tareas específicas, repetitivas o de naturaleza especializada, sean realizadas por un grupo de personas con las cualificaciones adecuadas y, en consecuencia, el equipo del encargo incluye a esas personas. La firma de auditoría, la red u otras firmas, estructuras u organizaciones dentro de la misma red pueden establecer centros de prestación de servicios. Por ejemplo, se puede utilizar una función centralizada para facilitar los procedimientos de confirmación externa.
- A19. Los equipos de los encargos pueden incluir personas especializadas en un área contable o de auditoría específica que aplican procedimientos de auditoría en el encargo de auditoría, por ejemplo, personas especializadas en la contabilización de impuestos, o en el análisis de información compleja generada por herramientas y técnicas automatizadas con el fin de identificar relaciones inusuales o inesperadas. Una persona no se considera miembro del equipo del encargo si su participación en el encargo se limita a consultas. Las consultas se tratan en los apartados 35 y A99–A102.
- A20. Si el encargo de auditoría está sujeto a una revisión de la calidad del encargo, el revisor de la calidad del encargo, y cualquier otra persona que realice la revisión de la calidad del encargo, no se consideran miembros del equipo del encargo. Esas personas pueden estar sujetas a requerimientos de independencia específicos.
- A21. Un auditor interno que presta ayuda directa y un experto externo del auditor cuyo trabajo se utiliza en el encargo no se consideran miembros del equipo del encargo²⁴. La NIA 610 (Revisada 2013) y la NIA 620 proporcionan requerimientos y orientaciones para el auditor cuando utiliza el trabajo de los auditores internos como ayuda directa o cuando utiliza el trabajo de un experto externo, respectivamente. El cumplimiento de estas NIA requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el trabajo realizado por un auditor interno que preste ayuda directa y que aplique procedimientos de auditoría al trabajo de un experto del auditor.

Véase nota aclaratoria al apartado 12 (d) de esta Norma.
--

Responsabilidades del socio del encargo (Ref: Apartados 9, 12(d))

- A22. Cuando esta NIA establece expresamente que un requerimiento o una responsabilidad han de cumplirse por el socio del encargo, el socio del encargo puede necesitar obtener información de la firma de auditoría o de otros miembros del equipo del encargo para cumplir el requerimiento (por ejemplo, información para tomar la decisión o aplicar el juicio necesario). Por ejemplo, se requiere que el socio del encargo determine que los miembros del equipo del encargo tienen, en conjunto, la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría. Para juzgar si la competencia y capacidad del equipo del encargo son adecuadas, es posible que el socio del encargo tenga que utilizar información compilada por el equipo del encargo o del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

²⁴ Véase la NIA 620, apartados 12-13 y la NIA 610 (Revisada 2013), apartados 21-25.

Aplicación de políticas o procedimientos de la firma de auditoría por los miembros del equipo del encargo (Ref: Apartados 9, 12(d), 17)

- A23. En el contexto del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, los miembros del equipo del encargo de la firma de auditoría son responsables de implementar las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría aplicables al encargo de auditoría. Como los miembros del equipo del encargo de otra firma no son ni socios ni personal de la firma de auditoría del socio del encargo, es posible que no estén sujetos a las políticas o a los procedimientos del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. Además, las políticas o los procedimientos de otra firma pueden no ser similares a las de la firma de auditoría del socio del encargo. Por ejemplo, las políticas o los procedimientos relativos a la dirección, supervisión y revisión pueden ser diferentes, especialmente cuando la otra firma está en una jurisdicción con un sistema legal, idioma o cultura diferentes a los de la firma de auditoría del socio del encargo. En consecuencia, si el equipo del encargo incluye personas de otra firma, puede ser necesario que la firma de auditoría o que el socio del encargo tomen otras medidas distintas para implementar las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría con respecto al trabajo de esas personas.
- A24. En especial, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que la firma de auditoría o que el socio del encargo tomen otras medidas distintas que las que son aplicables al personal para obtener conocimiento de si una persona de otra firma:
- Tiene la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría. Por ejemplo, la persona no estaría sujeta a los procedimientos de reclutamiento y formación de la firma de auditoría y, en consecuencia, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer que esa determinación se pueda realizar a través de otras actuaciones, como obtener información de la otra firma de auditoría o de un organismo de autorización o de registro. Los apartados 19 y A38 de la NIA 600 contienen orientaciones sobre la obtención de conocimiento de la competencia y capacidad de los auditores de componentes.
 - Conoce los requerimientos de ética aplicables al encargo de auditoría de grupo. Por ejemplo, la persona no estaría sujeta a los procedimientos de formación de la firma de auditoría en relación con las políticas o los procedimientos relativos a los requerimientos de ética aplicables. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer que este conocimiento se obtenga mediante otras actuaciones tales como proporcionar a la persona información, manuales o guías que contengan las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables al encargo de auditoría.
 - Confirmará su independencia. Por ejemplo, es posible que las personas que no forman parte del personal no puedan cumplimentar las declaraciones de independencia directamente en los sistemas de independencia de la firma de auditoría. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer que esas personas puedan proporcionar evidencia de su independencia en relación con el encargo de auditoría de otros modos, tal como una confirmación escrita.
- A25. Cuando las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieran que se realicen actividades específicas en ciertas circunstancias (por ejemplo, consultar una cuestión determinada), puede ser necesario que las correspondientes políticas o procedimientos se comuniquen a las personas que no forman parte del personal. Dichas personas pueden entonces alertar al socio del encargo si surge la circunstancia, y esto permite que el socio del encargo cumpla las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría. Por ejemplo, en un encargo de auditoría de grupo, si el auditor de un componente aplica procedimientos de

auditoría a la información financiera de un componente e identifica una cuestión compleja o controvertida que es relevante para los estados financieros del grupo y está sujeta a consulta²⁵ según las políticas o los procedimientos del auditor de grupo, el auditor del componente puede alertar de la cuestión al equipo del encargo.

Firma de auditoría (Ref: Apartado 12(e))

A26. *(Apartado suprimido).*

“Red” y “firma de la red” (Ref: Apartados 12(f)-12(g))

A27. *(Frase suprimida).* Las redes y las demás firmas de la red se pueden estructurar de diferentes modos y son, en todos los casos, externas a la firma de auditoría. Las disposiciones de esta NIA relativas a las redes también son aplicables a cualquier estructura u organización que no forma parte de la firma de auditoría, pero que existe dentro de la red.

Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de las auditorías (Ref: Apartados 13-15)

Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad

A28. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca objetivos de calidad que traten el gobierno y liderazgo de la firma de auditoría que sustenta el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad. La responsabilidad del socio del encargo de gestionar y alcanzar la calidad está sustentada por una cultura de la firma de auditoría que demuestra un compromiso con la calidad. Al tratar los requerimientos de los apartados 13 y 14 de esta NIA, el socio del encargo puede comunicar directamente a otros miembros del equipo del encargo y reforzar esa comunicación mediante su conducta personal y sus actuaciones (por ejemplo, liderando mediante el ejemplo). Una cultura que demuestra un compromiso con la calidad posteriormente toma forma y se refuerza por los miembros del equipo del encargo cuando estos muestran comportamientos esperados al realizar el encargo.

Graduación

A29. La naturaleza y la extensión de las actuaciones del socio del encargo para demostrar el compromiso de la firma de auditoría con la calidad pueden depender de varios factores incluidos el tamaño, la estructura, la dispersión geográfica y la complejidad de la firma de auditoría y del equipo del encargo, y de la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Con un equipo del encargo más pequeño compuesto por pocos miembros, influir en la cultura deseada mediante la interacción directa y la conducta puede ser suficiente, mientras que para un equipo del encargo mayor ubicado en varias localizaciones pueden resultar necesarias comunicaciones más formales.

Participación suficiente y adecuada

A30. El socio del encargo puede demostrar una participación suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría de distintos modos, incluido:

- Asumiendo la responsabilidad de la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como de la revisión de su trabajo en el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA; y

²⁵ Véase el apartado 35.

- Variando la naturaleza, momento de realización y extensión de dicha dirección, supervisión y revisión en el contexto de la naturaleza y las circunstancias del encargo.

Comunicación

A31. La comunicación es un medio mediante el cual el equipo del encargo comparte información relevante de manera oportuna para cumplir los requerimientos de esta NIA, contribuyendo así a la consecución de la calidad del encargo de auditoría. La comunicación se puede producir entre los miembros del equipo del encargo, o con:

- la firma de auditoría, (por ejemplo, las personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, incluidos aquellos a los que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad o del funcionamiento del mismo);
- otras personas que participan en la auditoría (por ejemplo, auditores internos que prestan ayuda directa²⁶ o un experto externo del auditor²⁷); y

A efectos de la aplicación práctica de la letra anterior, se considerará lo previsto en la NIA ES 610 (Revisada), tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 13 de esta Norma.

- terceros externos a la firma de auditoría (por ejemplo, la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o las autoridades reguladoras).

A32. La naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría pueden afectar a las decisiones del socio del encargo en relación con los medios adecuados para una comunicación eficaz con los miembros del equipo del encargo. Por ejemplo, para prestar soporte a una dirección, supervisión y revisión adecuadas, es posible que la firma de auditoría utilice aplicaciones de TI para facilitar la comunicación entre miembros del equipo del encargo cuando realizan tareas en distintas localizaciones geográficas.

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 7)

A33. El socio del encargo es responsable de resaltar la importancia de que cada miembro del equipo del encargo aplique el escepticismo profesional durante todo el encargo de auditoría. Las condiciones inherentes a algunos encargos de auditoría pueden originar presiones sobre el equipo del encargo que pueden impedir la adecuada aplicación del escepticismo profesional en el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría y en la evaluación de la evidencia de auditoría. En consecuencia, al desarrollar la estrategia global de auditoría de conformidad con la NIA 300, es posible que el equipo del encargo deba considerar si existen esas condiciones en el encargo de auditoría y, en su caso, las actuaciones que tienen que realizar la firma de auditoría o el equipo del encargo para mitigar dichos impedimentos.

A34. Los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en el encargo pueden incluir, entre otros:

- Restricciones presupuestarias, que pueden desalentar la utilización de recursos con la experiencia o la cualificación técnica suficientes, incluidos expertos, necesarios para auditorías en las que se requiere experiencia técnica o habilidades especializadas para

²⁶ Véase la NIA 610 (Revisada 2013), apartado A41.

²⁷ Véase la NIA 620, apartados 11(c) y A30.

el conocimiento, valoración y respuesta a los riesgos y para formular preguntas informadas a la dirección.

- Fechas límite ajustadas, lo que puede afectar negativamente al comportamiento de los que realizan el trabajo, así como a aquellos que dirigen, supervisan y revisan. Por ejemplo, las presiones externas sobre los tiempos de realización pueden originar restricciones para el análisis eficaz de información compleja.
- La falta de cooperación o presiones indebidas ejercidas por la dirección, que pueden afectar negativamente a la capacidad del equipo del encargo de resolver cuestiones complejas o controvertidas.
- Un insuficiente conocimiento de la entidad y su entorno, de su sistema de control interno y del marco de información financiera aplicable, que puede constreñir la capacidad del equipo del encargo de aplicar juicios adecuados y de cuestionar de manera informada las afirmaciones de la dirección.
- Dificultades para obtener acceso a los registros, instalaciones, determinados empleados, clientes, proveedores u otros, que pueden causar un sesgo del equipo del encargo al seleccionar las fuentes de evidencia de auditoría, y llevarlo a buscar evidencia de auditoría en fuentes que son más fácilmente accesibles.
- Un exceso de confianza en las herramientas y técnicas automatizadas, que puede producir una falta de evaluación crítica de la evidencia de auditoría por el equipo del encargo.

A35. Los sesgos inconscientes o conscientes del auditor pueden afectar a los juicios profesionales del equipo del encargo, incluido, por ejemplo, al diseñar y aplicar procedimientos de auditoría o en la evaluación de la evidencia de auditoría. Algunos ejemplos de sesgos inconscientes del auditor que pueden impedir aplicar el escepticismo profesional y, por lo tanto, afectar a la razonabilidad de los juicios profesionales del equipo del encargo en el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA incluyen:

- Sesgo de disponibilidad, que es la tendencia a otorgar más peso a los hechos o experiencias que vienen a la mente inmediatamente o que están disponibles antes que a los que no lo están.
- Sesgo de confirmación, que es la tendencia a otorgar más peso a la información que corrobora una creencia que a la información que la contradice o genera dudas.
- Pensamiento de grupo, que es la tendencia a pensar o tomar decisiones como un grupo lo que desalienta la creatividad o la responsabilidad individuales.
- Sesgo de exceso de confianza, que es la tendencia a sobreestimar la propia capacidad de realizar valoraciones exactas del riesgo u otros juicios o decisiones.
- Sesgo de anclaje, que es la tendencia a utilizar una información inicial como ancla desde la que se valora inadecuadamente la información posterior.
- Riesgo de automatización, que es la tendencia a dar preferencia a resultados generados por sistemas automatizados, incluso cuando el razonamiento humano o información contradictoria cuestionan la fiabilidad del resultado o su adecuación.

A36. Las posibles actuaciones que puede realizar el equipo del encargo para mitigar los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en el encargo incluyen:

- Estar alerta a cambios en la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría que requieran recursos adicionales o alternativos para el encargo, y solicitar recursos adicionales o alternativos a las personas responsables dentro de la firma de auditoría de destinar o de asignar recursos al encargo.
- Alertar de modo explícito al equipo del encargo de casos o situaciones en los que puede ser mayor la vulnerabilidad a sesgos inconscientes o conscientes del auditor (por ejemplo, áreas en las que se requiere más juicio) y resaltar la importancia de buscar el asesoramiento de miembros del equipo del encargo con más experiencia en la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría.
- Cambiar la composición del equipo del encargo, por ejemplo, solicitar que sean asignadas al encargo, personas con más habilidades o conocimientos o con experiencia específica.
- Hacer participar a miembros del equipo del encargo con más experiencia para tratar con miembros de la dirección con los que es difícil o complicado interactuar.
- Hacer participar a miembros del equipo del encargo con habilidades o conocimientos especializados o a un experto del auditor para ayudar al equipo del encargo en áreas complejas o subjetivas de la auditoría.
- Modificar la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión o revisión mediante la participación de miembros del equipo del encargo con más experiencia, supervisar de manera más presencial y de modo más frecuente o llevar a cabo más revisiones en profundidad de determinados papeles de trabajo relativos a:
 - o áreas complejas o subjetivas de la auditoría;
 - o áreas que plantean riesgos para la consecución de la calidad del encargo de auditoría;
 - o áreas con riesgos de fraude; e
 - o incumplimientos identificados o existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.
- Establecer expectativas de que:
 - o los miembros del equipo del encargo con menos experiencia soliciten asesoramiento frecuentemente y de manera oportuna a los miembros del equipo del encargo con más experiencia o al socio del encargo; y
 - o los miembros del equipo del encargo con más experiencia estén disponibles para los miembros del equipo del encargo con menos experiencia durante todo el encargo de auditoría y respondan de modo positivo y oportunamente a sus percepciones y solicitudes de asesoramiento o ayuda.
- Comunicar con los responsables del gobierno de la entidad cuando la dirección ejerce una presión indebida o el equipo del encargo tiene dificultades para obtener acceso a los registros, instalaciones, determinados empleados, clientes, proveedores u otros de los que se pueda obtener evidencia de auditoría.

Asignación de procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo (Ref: Apartado 15)

A37. El socio del encargo puede demostrar de distintos modos una participación suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría cuando se han asignado procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo, incluido:

- Informando a las personas asignadas acerca de la naturaleza de sus responsabilidades y autoridad, el alcance y objetivos del trabajo asignado y proporcionando cualquier otra instrucción necesaria e información relevante.
- Dirigiendo y supervisando a las personas asignadas.
- Revisando el trabajo de las personas asignadas para evaluar las conclusiones alcanzadas, además de los requerimientos de los apartados 29–34.

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia (Ref: Apartados 16-21)

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados 1, 16-21)

A38. La NIA 200²⁸ requiere que el auditor cumpla los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, relativos a los encargos de auditoría de estados financieros. Los requerimientos de ética aplicables pueden variar dependiendo de la naturaleza y las circunstancias del encargo. Por ejemplo, es posible que ciertos requerimientos relacionados con la independencia solo sean aplicables al realizar auditorías de entidades cotizadas. La NIA 600 incluye requerimientos y orientaciones adicionales a los de esta NIA con respecto a las comunicaciones sobre requerimientos de ética aplicables con los auditores de los componentes.

A39. En función de la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, determinados requerimientos legales, reglamentarios o ciertos aspectos de los requerimientos de ética aplicables, tales como los que se refieren a incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias, pueden ser relevantes para el encargo, por ejemplo, disposiciones legales o reglamentarias que tratan de blanqueo de capitales, corrupción o sobornos.

A40. El sistema de información de la firma de auditoría y los recursos proporcionados por la firma de auditoría pueden ayudar al equipo del encargo a conocer y cumplir requerimientos de ética aplicables a la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo, la firma de auditoría puede:

- Comunicar los requerimientos de independencia a los equipos de los encargos.
- Proporcionar formación a los equipos de los encargos sobre requerimientos de ética aplicables.
- Establecer manuales y guías (es decir, recursos intelectuales) que contengan las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables y orientaciones sobre el modo de aplicarlas en función de la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos.
- Asignar personal para gestionar y hacer el seguimiento del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables (por ejemplo, la NIGC 1 requiere que la firma de auditoría obtenga, por lo menos anualmente, una confirmación documentada del

²⁸ NIA 200, apartados 14 y A16–A19

cumplimiento de los requerimientos de independencia de todo el personal que deba ser independiente según los requerimientos de ética aplicables) o a las que se puedan consultar cuestiones relacionadas con los requerimientos de ética aplicables.

- Establecer políticas o procedimientos para que los miembros del equipo del encargo comuniquen la información relevante y fiable a las personas adecuadas dentro de la firma de auditoría o al socio del encargo, tales como políticas o procedimientos para que los equipos de los encargos:
 - o Comuniquen información sobre encargos de clientes y el alcance de los servicios, incluidos los servicios que no son encargos que proporcionan un grado de seguridad, para permitir a la firma de auditoría identificar las amenazas a la independencia durante el periodo del encargo y durante el periodo cubierto por la materia objeto de análisis.
 - o Comuniquen circunstancias y relaciones que pueden amenazar la independencia, con el fin de que la firma de auditoría pueda evaluar si dicha amenaza está a un nivel aceptable y, en caso contrario, responder a la amenaza mediante su eliminación o reduciéndola a un nivel aceptable.
 - o Comuniquen inmediatamente cualquier incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia.

A41. El socio del encargo puede tener en cuenta la información, la comunicación y los recursos descritos en el apartado A40 al determinar si puede confiar en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para cumplir los requerimientos de ética aplicables.

A42. Una comunicación abierta y sólida entre los miembros del equipo del encargo sobre los requerimientos de ética aplicables también puede ayudar a:

- llamar la atención de los miembros del equipo del encargo sobre los requerimientos de ética aplicables que pueden tener una especial importancia para el encargo de auditoría; y
- mantener informado al socio del encargo sobre cuestiones relevantes para el conocimiento y el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y de las correspondientes políticas o procedimientos de la firma de auditoría por los miembros del equipo del encargo.

Identificación y evaluación de las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables
(Ref: Apartados 17-18)

A43. De conformidad con la NIGC 1, las respuestas de la firma de auditoría para hacer frente a los riesgos de calidad en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, para los miembros del equipo del encargo incluyen políticas o procedimientos para la identificación y evaluación de las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y para hacer frente a estas.

A44. Los requerimientos de ética aplicables pueden contener disposiciones en relación con la identificación y evaluación de amenazas y el modo en que se les debe hacer frente. *(Ejemplo suprimido)*²⁹.

²⁹ (Nota al pie de página suprimida)

Incumplimientos de requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 19)

A45. De conformidad con la NIGC 1, se requiere que la firma de auditoría establezca políticas o procedimientos para 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.

Tomar medidas adecuadas (Ref: Apartado 20)

A46. Las medidas adecuadas pueden incluir, por ejemplo:

- Seguir las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría relativos a incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables, incluida su comunicación o consulta con las personas adecuadas para que se puedan tomar las medidas adecuadas, incluidas, en su caso, medidas disciplinarias.
- Comunicar con los responsables del gobierno de la entidad.
- Comunicar con las autoridades reguladoras o los organismos profesionales. En algunas circunstancias, la comunicación con las autoridades reguladoras puede ser requerida por las disposiciones legales o reglamentarias.
- Obtener asesoramiento jurídico.
- Renunciar al encargo de auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias lo permitan.

A efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior, se considerará lo dispuesto en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y 10 del RLAC.
--

Antes de fechar el informe de auditoría (Ref: Apartado 21)

A47. La NIA 700 (Revisada) requiere que el informe de auditoría incluya una afirmación de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría y de que ha cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos³⁰. La realización de los procedimientos requeridos en los apartados 16–21 de esta NIA proporciona el fundamento de estas afirmaciones en el informe de auditoría.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A48. *(Apartado suprimido)*

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría (Ref: Apartados 22-24)

A49. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca objetivos de calidad que traten la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.

A50. Información como la que se menciona a continuación puede ayudar al socio del encargo en la determinación de si las conclusiones alcanzadas en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría son adecuadas:

³⁰ NIA 700 (Revisada), apartado 28(c)

- la integridad y los valores éticos de los principales propietarios, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad;
 - si están disponibles los recursos suficientes y adecuados para la realización del encargo;
 - si la dirección y los responsables del gobierno de la entidad han reconocido sus responsabilidades en relación con el encargo;
 - si el equipo del encargo tiene la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente, para la realización del encargo; y
 - si las cuestiones significativas que hayan surgido durante el encargo en curso o en encargos anteriores tienen implicaciones para la continuidad del encargo.
- A51. Según la NIGC 1, para las decisiones de aceptación y continuidad, se requiere que la firma de auditoría aplique juicios sobre la capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. El socio del encargo puede utilizar la información que la firma de auditoría ha considerado al respecto para determinar si las conclusiones alcanzadas en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría son adecuadas. Si el socio del encargo tiene dudas con respecto a lo adecuado de las conclusiones alcanzadas, el socio del encargo puede discutir el fundamento de esas conclusiones con los que participaron en el proceso de aceptación y continuidad.
- A52. Si el socio del encargo participa directamente durante todo el proceso de aceptación y continuidad, conocerá la información obtenida o utilizada por la firma de auditoría para alcanzar las correspondientes conclusiones. Dicha participación directa también puede sustentar la determinación por el socio del encargo de que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría se han aplicado y de que las conclusiones que se han alcanzado son adecuadas.
- A53. La información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad puede ayudar al socio del encargo a cumplir los requerimientos de esta NIA y a tomar decisiones informadas sobre las actuaciones adecuadas. Dicha información puede incluir:
- información sobre el tamaño, complejidad y naturaleza de la entidad, incluido si se trata de una auditoría de grupo, el sector en el que opera y el marco de información financiera aplicable;
 - el calendario de la entidad para la presentación de información, por ejemplo, en etapas intermedias y finales;
 - en relación con las auditorías de grupos, la naturaleza de las relaciones de control entre la entidad dominante y sus componentes; y
 - si se han producido cambios en la entidad o en el sector en el que opera desde el anterior encargo de auditoría que puedan afectar a la naturaleza de los recursos que se requieren, así como al modo en que será dirigido, supervisado y revisado el trabajo del equipo del encargo.
- A54. La información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad también puede ser relevante para el cumplimiento de los requerimientos de otras NIA, además de esta NIA, por ejemplo, con respecto:
- al establecimiento de un conocimiento de los términos del encargo de auditoría, tal como lo requiere la NIA 210³¹;

³¹ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 9

- a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240³²;
- al conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos, en el caso de una auditoría de los estados financieros de un grupo de conformidad con la NIA 600, y a la dirección, supervisión y revisión del trabajo de los auditores de componentes;
- a la determinación de si involucrar a un experto del auditor y, en su caso, el modo de hacerlo de conformidad con la NIA 620; y
- a la estructura de gobierno de la entidad de conformidad con la NIA 260 (Revisada)³³ y la NIA 265³⁴.

A55. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor sucesor, antes de aceptar un encargo de auditoría, solicite al auditor predecesor que le proporcione la información que conozca relativa a cualquier hecho o circunstancia que, a su juicio, necesite conocer el auditor sucesor antes de decidir si acepta el encargo. En algunas circunstancias, el auditor predecesor puede estar obligado, si lo solicita el auditor sucesor propuesto, a proporcionarle información relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. *(Ejemplo suprimido)*

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.

- A56. En circunstancias en las que la firma de auditoría está obligada por las disposiciones legales o reglamentarias a aceptar o continuar un encargo de auditoría, el socio del encargo puede tener en cuenta la información obtenida por la firma de auditoría sobre la naturaleza y las circunstancias del encargo.
- A57. Al decidir sobre las actuaciones necesarias, el socio del encargo y la firma de auditoría pueden concluir que es adecuado continuar el encargo de auditoría y, en su caso, determinar las medidas adicionales que son necesarias en el encargo (por ejemplo, asignar más personal o asignar personal con especialización concreta). Si el socio del encargo tiene dudas adicionales o no está satisfecho de que la cuestión haya sido tratada adecuadamente, pueden resultar aplicables las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para la resolución de diferencias de opinión.

Véase nota aclaratoria al apartado 24 de esta Norma.

³² NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

³³ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*

³⁴ NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*

A58. (Apartado suprimido)

Recursos para el encargo (Ref: Apartados 25-28)

A efectos de la aplicación práctica de los apartados A59 a A61 siguientes, véase nota aclaratoria a los apartados 25 a 27 de esta Norma.

A59. Según la NIGC 1, los recursos asignados o puestos a disposición por la firma de auditoría para apoyar la realización de encargos de auditoría incluyen:

- recursos humanos;
- recursos tecnológicos y
- recursos intelectuales.

A60. Los recursos para la realización de un encargo de auditoría son asignados o puestos a disposición principalmente por la firma de auditoría, aunque pueden darse casos en los que el equipo del encargo obtiene directamente recursos para el encargo de auditoría. Por ejemplo, esto puede darse cuando el auditor de un componente está obligado por disposiciones legales, reglamentarias o por otro motivo a expresar una opinión sobre los estados financieros de un componente, y el auditor del componente también es nombrado por la dirección del componente para aplicar procedimientos de auditoría en nombre del equipo del encargo del grupo³⁵. En esas circunstancias, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que el socio del encargo tome medidas diferentes, como solicitar información al auditor del componente, para determinar si los recursos asignados o puestos a disposición son suficientes y adecuados.

A61. Una consideración relevante para el socio del encargo, en el cumplimiento de los requerimientos de los apartados 25 y 26, puede ser si los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo permiten el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de ética tales como la competencia y diligencia profesionales.

Recursos humanos

A62. Los recursos humanos incluyen a los miembros del equipo del encargo (véanse también los apartados A5, A15–A21) y, en su caso, a un experto externo del auditor y a las personas dentro de la función de auditoría interna de la entidad que prestan ayuda directa en la auditoría.

Recursos tecnológicos

A63. La utilización de recursos tecnológicos en el encargo de auditoría puede ayudar al auditor en la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Las herramientas tecnológicas pueden permitir que el auditor gestione la auditoría de un modo más eficaz y eficiente. Las herramientas tecnológicas también pueden permitir que el auditor evalúe grandes cantidades de datos con más facilidad para, por ejemplo, proporcionarle información con mayor profundidad, identificar tendencias inusuales o cuestionar más eficazmente las afirmaciones de la dirección, lo que mejora la capacidad del auditor para aplicar el escepticismo profesional. Las herramientas tecnológicas también se pueden utilizar para realizar reuniones y

³⁵ NIA 600, apartado 3

proporcionar herramientas de comunicación al equipo del encargo. La utilización inadecuada de esos recursos tecnológicos puede, sin embargo, incrementar el riesgo de un exceso de confianza en la información generada para la toma de decisiones, o puede originar amenazas para el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, por ejemplo, de los requerimientos relacionados con la confidencialidad.

- A64. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir consideraciones o responsabilidades al equipo del encargo cuando utilice herramientas tecnológicas aprobadas por la firma de auditoría para aplicar procedimientos de auditoría y pueden requerir la participación de personas con habilidades especializadas o experiencia en la evaluación o en el análisis de los resultados.
- A65. Cuando el socio del encargo requiere a personas de otra firma de auditoría que utilicen herramientas y técnicas automatizadas al aplicar procedimientos de auditoría, es posible que las comunicaciones con esas personas indiquen que la utilización de esas herramientas y técnicas automatizadas tiene que cumplir las instrucciones del equipo del encargo.
- A66. Es posible que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría prohíban específicamente la utilización de determinadas aplicaciones de TI o de características de aplicaciones de TI (por ejemplo, software cuya utilización no ha sido aún aprobada por la firma de auditoría). Alternativamente, es posible que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieran que el equipo del encargo tome determinadas medidas antes de utilizar una aplicación de TI que no haya sido aprobada por la firma de auditoría para determinar que es adecuada para su utilización, por ejemplo, requiriendo:
- Que el equipo del encargo tenga la competencia y capacidad adecuadas para utilizar la aplicación de TI.
 - Que pruebe el funcionamiento y la seguridad de la aplicación de TI.
 - Documentación específica que se debe incluir en el archivo de auditoría.
- A67. El socio del encargo puede aplicar su juicio profesional al considerar si la utilización de una aplicación de TI en el encargo de auditoría es adecuada en el contexto del encargo y, en su caso, el modo en que se debe utilizar la aplicación de TI. Los factores que se pueden tener en cuenta al determinar si una aplicación de TI que no ha sido específicamente aprobada para su utilización por la firma de auditoría es adecuada para su utilización en el encargo de auditoría incluyen si:
- La utilización y seguridad de la aplicación de TI cumplen las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría.
 - La aplicación de TI funciona como se espera.
 - El personal tiene la competencia y capacidad necesarias para utilizar la aplicación de TI.

Recursos intelectuales

- A68. Los recursos intelectuales incluyen, por ejemplo, metodologías de auditoría, herramientas de implementación, guías de auditoría, programas tipo, plantillas, listados de comprobaciones o formularios.
- A69. La utilización de recursos intelectuales en el encargo de auditoría puede facilitar la aplicación y el conocimiento congruentes de las normas profesionales, de las disposiciones legales y reglamentarias, y de las correspondientes políticas o procedimientos de la firma de auditoría. Con esta finalidad, es posible que se requiera que el equipo del encargo, de conformidad con

las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, utilice la metodología de auditoría de la firma de auditoría y herramientas y orientaciones específicas. El equipo del encargo también puede considerar si la utilización de otros recursos intelectuales es adecuada y pertinente en base a la naturaleza y las circunstancias del encargo, por ejemplo, una metodología específica para un sector o las correspondientes orientaciones y ayudas para la realización.

Recursos suficientes y adecuados para la realización del encargo (Ref: Apartado 25)

A70. Al determinar si se han asignado o puesto a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y adecuados para la realización del encargo, por lo general el socio del encargo puede confiar en las correspondientes políticas o procedimientos de la firma de auditoría (incluidos los recursos) como se indica en el apartado A6. Por ejemplo, sobre la base de la información comunicada por la firma de auditoría, el socio del encargo puede confiar en los programas de desarrollo, implementación y mantenimiento tecnológicos de la firma de auditoría cuando utiliza tecnología aprobada por la firma de auditoría para aplicar procedimientos de auditoría.

Competencia y capacidad del equipo del encargo (Ref: Apartado 26)

A efectos de la aplicación práctica de los apartados A71 a A73 siguientes, véase nota aclaratoria a los apartados 25 a 27 de esta Norma.

A71. Al determinar que el equipo del encargo tiene la competencia y capacidad adecuadas, el socio del encargo puede tener en cuenta cuestiones como:

- El conocimiento y experiencia práctica en encargos de auditoría de naturaleza y complejidad similares a través de la adecuada formación y participación.
- El conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
- La especialización en áreas contables o de auditoría específicas.
- La especialización en TI utilizadas por la entidad o en herramientas y técnicas automatizadas que va a utilizar el equipo del encargo en la planificación y realización del encargo de auditoría.
- El conocimiento de los sectores relevantes en los que opera la entidad que se audita.
- La capacidad de aplicar el escepticismo profesional y el juicio profesional.
- El conocimiento de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría.

A72. Los auditores internos y un experto externo del auditor no se consideran miembros del equipo del encargo. La NIA 610 (Revisada 2013)³⁶ y la NIA 620³⁷ incluyen requerimientos y orientaciones en relación con la evaluación de la competencia y capacidad de los auditores internos y de un experto externo del auditor, respectivamente.

Gestión de proyectos

A73. En situaciones en las que el equipo del encargo es numeroso, por ejemplo, en una auditoría de una entidad de mayor dimensión o más compleja, el socio del encargo puede involucrar a una

³⁶ NIA 610 (Revisada 2013), apartado 15

³⁷ NIA 620, apartado 9

persona con cualificaciones o conocimientos especializados en gestión de proyectos con el apoyo de los adecuados recursos tecnológicos e intelectuales de la firma de auditoría. Por el contrario, en una auditoría de una entidad menos compleja con pocos miembros del equipo del encargo, un miembro del equipo del encargo puede realizar la gestión del proyecto con medios menos formales.

A74. Las técnicas y herramientas de gestión de proyectos pueden ayudar al equipo del encargo a gestionar la calidad del encargo de auditoría, por ejemplo:

- incrementando la capacidad del equipo del encargo de aplicar el escepticismo profesional al aliviar las restricciones presupuestarias o de tiempo que, en otro caso, podrían impedir la aplicación del escepticismo profesional;
- facilitando la realización oportuna del trabajo de auditoría para gestionar eficazmente las restricciones de tiempo al final del proceso de auditoría cuando pueden surgir las cuestiones más complejas o controvertidas;
- siguiendo el progreso de la auditoría en relación con el plan de auditoría³⁸, incluida la consecución de los hitos clave, lo que puede ayudar al equipo del encargo a ser proactivo en la identificación de la necesidad de efectuar oportunamente ajustes al plan de auditoría y a los recursos asignados; o
- facilitando la comunicación entre miembros del equipo del encargo, por ejemplo, coordinando acuerdos con auditores de componentes y con expertos del auditor.

Recursos insuficientes o inadecuados (Ref: Apartado 27)

A75. La NIGC 1 trata la importancia del compromiso de la firma de auditoría con la calidad a través de su cultura que existe en toda la firma de auditoría, la cual reconoce y refuerza la función de la firma de auditoría de servir al interés público realizando encargos de calidad de manera congruente y la importancia de la calidad en las decisiones y actuaciones estratégicas de la firma de auditoría, incluidas sus prioridades financieras y operativas. La NIGC 1 también trata las responsabilidades de la firma de auditoría de planificar las necesidades de recursos y de obtener, destinar o asignar recursos de un modo congruente con el compromiso de la firma de auditoría con la calidad. No obstante, en determinadas circunstancias, las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría pueden restringir los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo. En tales circunstancias, esas restricciones no anulan la responsabilidad del socio del encargo de conseguir la calidad en el encargo, incluida la de determinar que los recursos asignados o puestos a disposición por la firma de auditoría son suficientes y adecuados para la realización del encargo de auditoría.

A76. En una auditoría de estados financieros de grupo, cuando los recursos son insuficientes o inadecuados en relación con el trabajo que está siendo realizado en un componente por el auditor del componente, el socio del encargo puede discutir la cuestión con el auditor del componente, la dirección o la firma de auditoría para que se pongan a disposición recursos suficientes y adecuados.

A77. La determinación por el socio del encargo de si se requieren recursos adicionales para el encargo depende de su juicio profesional y se ve influenciada por los requerimientos de esta NIA y por la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Como se describe en el apartado A11, en determinadas circunstancias, es posible que el socio del encargo determine que las respuestas de la firma de auditoría a los riesgos de calidad son ineficaces en el

³⁸ NIA 300, apartado 9.

contexto del encargo específico, incluido que ciertos recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo son insuficientes. En esas circunstancias, se requiere que el socio del encargo tome las medidas adecuadas, incluido comunicar esa información a las personas adecuadas de conformidad con los apartados 27 y 39(c). Por ejemplo, si un programa del software de auditoría proporcionado por la firma de auditoría no ha incorporado procedimientos de auditoría nuevos o revisados con respecto a normas sectoriales recientemente emitidas, la comunicación oportuna de esa información a la firma de auditoría le permite tomar medidas para actualizar y emitir de nuevo el software de manera inmediata o proporcionar un recurso alternativo que permita al equipo del encargo cumplir la nueva normativa en la realización del encargo de auditoría.

A78. Si los recursos asignados o puestos a disposición son insuficientes o inadecuados en las circunstancias del encargo de auditoría o si no se han asignado o puesto a disposición recursos alternativos, las actuaciones adecuadas pueden incluir:

- Cambiar el enfoque planificado en relación con la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión (véase también el apartado A94).
- Discutir un aplazamiento de las fechas límite en las que se requiere el informe con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, cuando lo permitan las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.
- Seguir las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para la resolución de diferencias de opinión si el socio del encargo no obtiene los recursos necesarios para el encargo de auditoría.
- Seguir las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para renunciar al encargo de auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias lo permitan.

A efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior, se considerará lo dispuesto en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y 10 del RLAC.
--

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartados 25-28)

A79. *(Apartado suprimido)*

Realización del encargo

Graduación (Ref: Apartado 29)

A80. Cuando una auditoría no es realizada en su totalidad por el socio del encargo o en una auditoría de una entidad cuya naturaleza y circunstancias son más complejas, es posible que el socio del encargo asigne la dirección, supervisión y revisión a otros miembros del equipo del encargo. No obstante, como parte de la responsabilidad global de socio del encargo de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría y de participar de modo suficiente y adecuado, se requiere que el socio del encargo determine que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión se realizan de conformidad con el apartado 30. En esas circunstancias, miembros del personal o del equipo del encargo, así como auditores de componentes, pueden proporcionar información al socio del encargo para permitirle realizar la determinación requerida en el apartado 30.

Dirección, supervisión y revisión (Ref: Apartado 30)

- A81. Según la NIGC 1, se requiere que la firma de auditoría establezca un objetivo de calidad que trate la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y de la supervisión de los equipos de los encargos y la revisión de su trabajo. La NIGC 1 también requiere que esa dirección, supervisión y revisión se planifique y ejecute sobre la base de que el trabajo realizado por los miembros del equipo del encargo con menos experiencia es dirigido, supervisado y revisado por miembros del equipo del encargo con más experiencia.
- A82. La dirección y supervisión del equipo del encargo y la revisión de su trabajo son respuestas de la firma de auditoría que se implementan en los encargos, cuya naturaleza, momento de realización y extensión pueden ser adaptados posteriormente por el socio del encargo para gestionar la calidad del encargo de auditoría. En consecuencia, el enfoque en relación con la dirección, supervisión y revisión variará de un encargo a otro, tomando en consideración la naturaleza y las circunstancias del encargo. El enfoque incluirá, por lo general, una combinación del cumplimiento de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría con respuestas específicas para el encargo.
- A83. El enfoque en relación con la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo ayudan al socio del encargo a cumplir los requerimientos de esta NIA y a concluir que ha participado de manera suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría de conformidad con el apartado 40.
- A84. La discusión y comunicación continuas entre miembros del equipo del encargo permite a los miembros del equipo del encargo con menos experiencia formular preguntas, de manera oportuna, a los miembros del equipo del encargo con más experiencia (incluido el socio del encargo) y permite una dirección, supervisión y revisión eficaces de conformidad con el apartado 30.

Dirección

- A85. La dirección del equipo del encargo puede implicar informar a los miembros del equipo del encargo de sus responsabilidades, tales como:
- Contribuir a la gestión y logro de la calidad en el encargo a través de su conducta personal, comunicación y actuaciones.
 - Mantener una mente inquisitiva y permanecer alerta a sesgos inconscientes o conscientes del auditor cuando aplica el escepticismo profesional al obtener y al evaluar evidencia de auditoría (véase el apartado A35).
 - Cumplir los requerimientos de ética aplicables.
 - Las responsabilidades de los distintos socios cuando participe más de un socio en la realización de un encargo de auditoría.
 - Las responsabilidades de los distintos miembros del equipo del encargo de aplicar procedimientos de auditoría y de los miembros del equipo del encargo con más experiencia de dirigir, supervisar y revisar el trabajo de los miembros del equipo del encargo con menos experiencia.
 - Conocer los objetivos del trabajo a realizar y las instrucciones detalladas con respecto a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría planificados como se establece en la estrategia global de auditoría y en el plan de auditoría.

- Hacer frente a las amenazas para alcanzar la calidad y las respuestas que se esperan del equipo del encargo. Por ejemplo, las limitaciones presupuestarias o las limitaciones de recursos no deberían tener como resultado la modificación por los miembros del equipo del encargo de procedimientos de auditoría planificados o que no se apliquen procedimientos de auditoría planificados.

Supervisión

A86. La supervisión puede incluir cuestiones como:

- El seguimiento del progreso del encargo, lo que comprende hacer el seguimiento de:
 - o el progreso con respecto al plan de auditoría;
 - o si se ha alcanzado el objetivo del trabajo realizado; y
 - o si los recursos asignados son adecuados de manera continuada.
- Tomar medidas adecuadas para tratar cuestiones que surgen durante el encargo, incluido, por ejemplo, reasignar procedimientos de auditoría planificados a miembros del equipo del encargo con más experiencia cuando las cuestiones son más complejas que lo inicialmente previsto.
- Identificar las cuestiones que deben ser objeto de consulta o consideración por miembros del equipo del encargo con mayor experiencia durante la realización del encargo de auditoría.
- Tutelar y proporcionar formación práctica para ayudar a los miembros del equipo del encargo a desarrollar habilidades o competencias.
- Crear un entorno en el que los miembros del equipo del encargo expresan reservas sin temor a represalias.

Revisión

A87. Revisar el trabajo del equipo del encargo sirve para fundamentar la conclusión de que se han aplicado los requerimientos de esta NIA.

A88. Revisar el trabajo del equipo del encargo consiste en considerar si, por ejemplo:

- 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 realizado;
- el trabajo realizado sustenta las conclusiones alcanzadas y está adecuadamente documentado;
- la evidencia obtenida es suficiente y adecuada para fundamentar la opinión de auditoría; y
- se han alcanzado los objetivos de los procedimientos de auditoría.

A89. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden contener requerimientos específicos relativos a:

- la naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión de la documentación de auditoría;
- los distintos tipos de revisión que pueden ser adecuados en distintas situaciones (por ejemplo, revisión individual de cada papel de trabajo o de determinados papeles de trabajo); y
- los miembros del equipo del encargo que deben realizar los distintos tipos de revisión.

Revisión por el socio del encargo (Ref: Apartados 30-34)

A90. Tal como requiere la NIA 230, el socio del encargo documenta la fecha y la extensión de la revisión³⁹.

A91. La revisión oportuna por el socio del encargo de la documentación en etapas adecuadas durante todo el encargo de auditoría permite que las cuestiones significativas se hayan resuelto satisfactoriamente para el socio del encargo en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella. No es necesario que el socio del encargo revise toda la documentación de auditoría.

A92. El socio del encargo aplica el juicio profesional para identificar las áreas en las que el equipo del encargo ha realizado juicios significativos. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar determinadas cuestiones que habitualmente se espera que sean juicios significativos. Los juicios significativos en relación con el encargo de auditoría pueden incluir cuestiones relacionadas con la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría para llevar a cabo el encargo, la ejecución del encargo y las conclusiones globales alcanzadas por el equipo del encargo, por ejemplo:

- Cuestiones relacionadas con la planificación del encargo, tales como cuestiones relacionadas con la determinación de la materialidad.
- La composición del equipo del encargo, incluido:
 - o Personal que utiliza su especialización en un área contable o de auditoría específica.
 - o La utilización de personal de centros de prestación de servicios.
- La decisión de que participe un experto del auditor, incluida la decisión de involucrar a un experto externo.
- La consideración por el equipo del encargo de información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad y las respuestas que se proponen a esa información.
- El proceso de valoración del riesgo por el equipo del encargo, incluidas situaciones en las que la consideración de los factores de riesgo inherente y la valoración del riesgo inherente requieren juicios significativos del equipo del encargo.
- La consideración por el equipo del encargo de relaciones y transacciones con partes vinculadas y la información a revelar.
- Los resultados de los procedimientos aplicados por el equipo del encargo en áreas significativas del encargo, por ejemplo, conclusiones en relación con determinadas

³⁹ NIA 230, apartado 9(c)

estimaciones contables, políticas contables o consideraciones sobre la posibilidad de continuar como empresa en funcionamiento.

- La evaluación por el equipo del encargo del trabajo realizado por expertos y las conclusiones obtenidas de esta.
- En situaciones de auditoría de grupo:
 - o la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo;
 - o decisiones sobre la participación de auditores de componentes, incluido el modo de dirigirlos y supervisarlos y de revisar su trabajo, incluido, por ejemplo, en los casos en los que existen áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material de la información financiera de un componente; y
 - o la evaluación del trabajo realizado por auditores de componentes y las conclusiones obtenidas de esta.

A efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior, se considerará lo dispuesto en los artículos 7 de la LAC y 16 del RLAC.

- El modo en que han sido tratadas las cuestiones que afectan a la estrategia global de auditoría y al plan de auditoría.
- La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante el encargo.
- La opinión del auditor propuesta y las cuestiones que se deben comunicar en el informe de auditoría, por ejemplo, cuestiones clave de la auditoría, o una sección relativa a una «Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento».

Lo previsto en el párrafo anterior será igualmente aplicable a los “Aspectos más relevantes de la auditoría” que se incluirán en el informe de auditoría en el caso de entidades auditadas no definidas como entidad de interés público por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo, en sustitución de la sección “Cuestiones clave de la auditoría”.

A93. El socio del encargo aplica su juicio profesional en la determinación de otras cuestiones a revisar, sobre la base, por ejemplo, de:

- La naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría.
- Qué miembro del equipo del encargo realizó el trabajo.
- Cuestiones relacionadas con hallazgos de inspecciones recientes.
- Los requerimientos de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría.

Naturaleza, momento de realización y extensión

A94. La naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión se deben planificar y realizar de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, así como con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Por ejemplo, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden incluir:

- Que el trabajo que está previsto realizar en una fecha intermedia se deba dirigir, supervisar y revisar al mismo tiempo que se aplican los procedimientos en vez de al final del periodo, para que cualquier medida correctiva que resulte necesaria se pueda tomar de modo oportuno.
- Que determinadas cuestiones deban ser revisadas por el socio del encargo y la firma de auditoría pueda especificar las circunstancias o los encargos en los que se espera que se revisen esas cuestiones.

Graduación

A95. El enfoque en relación con la dirección, supervisión y revisión se puede adaptar dependiendo de, por ejemplo:

- La experiencia previa de los miembros del equipo del encargo con la entidad y con el área que se debe auditar. Por ejemplo, si el trabajo relacionado con el sistema de información está siendo realizado por el mismo miembro del equipo del encargo que en el periodo anterior y no se han producido cambios significativos en el sistema de información, la extensión y la frecuencia de la dirección y de la supervisión del miembro del equipo del encargo pueden ser menores y la revisión de los papeles de trabajo relacionados puede ser menos detallada.
- La complejidad del encargo de auditoría. Por ejemplo, si han ocurrido hechos significativos que hacen que el encargo de auditoría sea más complejo, la extensión y la frecuencia de la dirección y supervisión del miembro del equipo del encargo puede ser mayor y la revisión de los papeles de trabajo puede ser más detallada.
- Los riesgos valorados de incorrección material. Por ejemplo, un mayor riesgo valorado de incorrección material puede requerir el correspondiente aumento de la extensión y de la frecuencia de la dirección y de la supervisión de los miembros del equipo del encargo y una revisión más detallada de su trabajo.
- La competencia y capacidad de cada miembro del equipo del encargo que realiza el trabajo de auditoría. Por ejemplo, miembros del equipo del encargo con menos experiencia pueden necesitar instrucciones más detalladas e interacciones más frecuentes o presenciales a medida que se realiza el trabajo.
- El modo en que se espera que se realicen las revisiones del trabajo realizado. Por ejemplo, en algunas circunstancias, es posible que las revisiones a distancia no sean eficaces para proporcionar la dirección necesaria y deban ser complementadas por interacciones presenciales.
- La estructura del equipo del encargo y la localización de los miembros del equipo del encargo. Por ejemplo, la dirección y la supervisión de las personas ubicadas en centros de prestación de servicios y la revisión de su trabajo pueden:
 - o ser más formales y estructuradas que cuando los miembros del equipo del encargo están ubicados en la misma localización; o

- o utilizar TI para facilitar la comunicación entre miembros del equipo del encargo.

A96. La identificación de cambios en las circunstancias del encargo puede justificar una nueva evaluación del enfoque planificado en relación con la naturaleza, momento de realización o extensión de la dirección, supervisión y revisión. Por ejemplo, si el riesgo valorado de incorrección material en los estados financieros aumenta debido a una transacción compleja, es posible que el socio del encargo deba cambiar el nivel planificado de revisión del trabajo relacionado con la transacción.

A97. De conformidad con el apartado 30(b), se requiere que el socio del encargo determine que el enfoque en relación con la dirección, supervisión y revisión responde a la naturaleza y a las circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo, si un miembro del equipo del encargo con más experiencia deja de estar disponible para participar en la supervisión y revisión del equipo del encargo, es posible que el socio del encargo tenga que incrementar la extensión de la supervisión y revisión de los miembros del equipo del encargo con menos experiencia.

Revisión de las comunicaciones a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad o a las autoridades reguladoras (Ref: Apartado 34)

A98. El socio del encargo aplica el juicio profesional en la determinación de las comunicaciones escritas que se deben revisar, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo, puede no ser necesario que el socio del encargo revise las comunicaciones entre el equipo del encargo y la dirección en el transcurso normal de la auditoría.

Consultas (Ref: Apartado 35)

A99. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca un objetivo de calidad que trate las consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas y el modo en que las conclusiones acordadas se implementan. Las consultas pueden ser adecuadas o requeridas, por ejemplo, para:

- cuestiones que son complejas o poco familiares (por ejemplo, cuestiones relacionadas con una estimación contable con un alto grado de incertidumbre en la estimación);
- riesgos significativos;
- transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o que, por otras razones, parecen poco usuales;
- limitaciones impuestas por la dirección; e
- incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias.

A100. Se puede lograr un proceso eficaz de consulta sobre cuestiones significativas de carácter técnico, de ética y otras cuestiones dentro de la firma de auditoría o, en su caso, fuera de ella cuando las personas consultadas:

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

A101. Puede ser conveniente que el equipo del encargo, en el contexto de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, realice una consulta fuera de la firma de auditoría, por ejemplo, cuando esta carezca de los recursos internos necesarios. El equipo del encargo puede aprovechar los servicios de asesoramiento que proporcionen otras firmas de auditoría,

los organismos profesionales o reguladores, o las organizaciones comerciales que proporcionen los pertinentes servicios de control de calidad pertinentes.

A102. La necesidad de consultar fuera del equipo del encargo sobre una cuestión compleja o controvertida puede indicar que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría⁴⁰.

Lo previsto en el párrafo anterior será igualmente de aplicación a los aspectos más relevantes de la auditoría que se incluirán, en su caso, en el informe de auditoría de entidades que no sean de interés público en aplicación del contenido del apartado 9 a) de la NIA-ES 701.

Revisión de la calidad del encargo (Ref: Apartado 36)

A103. La NIGC 1 contiene requerimientos de que la firma de auditoría establezca políticas o procedimientos que traten las revisiones de la calidad de los encargos de conformidad con la NIGC2⁴¹, y que requieran que se realice una revisión de la calidad del encargo para determinados tipos de encargos.⁴² La NIGC 2 trata del nombramiento y elegibilidad del revisor de la calidad del encargo y de las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo en relación con la realización y documentación de una revisión de la calidad del encargo.

Finalización de la revisión de la calidad del encargo antes de fechar el informe de auditoría (Ref: Apartado 36(d))

A104. La NIA 700 (Revisada) requiere que la fecha del informe de auditoría no sea anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que fundamentar su opinión de auditoría sobre los estados financieros⁴³. Si fuera aplicable al encargo de auditoría, la NIGC 2 y esta NIA requieren que se impida al socio del encargo fechar el informe del encargo hasta no haber recibido la notificación del revisor de la calidad del encargo de que la revisión de la calidad del encargo ha finalizado. Por ejemplo, si el revisor de la calidad del encargo ha comunicado al socio del encargo dudas acerca de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo o que las conclusiones alcanzadas por este no eran adecuadas, entonces la revisión de la calidad del encargo no ha finalizado⁴⁴.

A105. Una revisión de la calidad del encargo realizada de manera oportuna en las etapas adecuadas durante el encargo de auditoría puede ayudar al equipo del encargo a resolver con prontitud y de un modo satisfactorio para el revisor de la calidad del encargo las cuestiones que surjan en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella.

A106. Una comunicación frecuente entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo durante todo el encargo de auditoría puede contribuir a facilitar una revisión de la calidad del encargo eficaz y oportuna. Además de discutir las cuestiones significativas con el revisor de la calidad del encargo, el socio del encargo puede asignar la responsabilidad de coordinar los requerimientos del revisor de la calidad del encargo a otro miembro del equipo del encargo.

Diferencias de opinión (Ref: Apartados 37-38)

A107. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca un objetivo de calidad que trate las diferencias de opinión que se pueden originar dentro del equipo del encargo, o entre el equipo

⁴⁰ NIA 701, apartados 9 y A14

⁴¹ NIGC 2, *Revisiones de la calidad de los encargos*

⁴² NIGC 1, apartado 34(f)

⁴³ NIA 700 (Revisada), apartado 49

⁴⁴ NIGC 2, apartado 26

del encargo y el revisor de la calidad del encargo, o con personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. La NIGC 1 también requiere que las diferencias de opinión se pongan en conocimiento de la firma de auditoría y se resuelvan.

A108. En algunas circunstancias, el socio del encargo puede no estar satisfecho con la resolución de la diferencia de opinión. En dichas circunstancias, las medidas adecuadas del socio del encargo pueden incluir, por ejemplo:

- obtener asesoramiento jurídico; o
- renunciar al encargo de auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias lo permitan.

A efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior, se considerará lo dispuesto en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y 10 del RLAC.

Seguimiento y corrección (Ref: Apartado 39)

A109. La NIGC 1 establece requerimientos para el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría comunique a los equipos de los encargos información acerca del proceso de seguimiento y corrección para permitirles tomar medidas adecuadas de acuerdo con sus responsabilidades de inmediato⁴⁵. Además, la información proporcionada a los miembros del equipo del encargo puede ser utilizada por la firma de auditoría en su proceso de seguimiento y corrección, y la aplicación del juicio profesional y del escepticismo profesional durante la realización de la auditoría puede ayudar a los miembros del equipo del encargo a mantenerse alerta a información que pueda ser relevante para ese proceso.

A110. La información proporcionada por la firma de auditoría puede ser relevante para el encargo de auditoría cuando, por ejemplo, se refiere a hallazgos en otro encargo realizado por el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo, hallazgos realizados por la oficina de la firma de auditoría local o resultados de inspecciones de anteriores auditorías de la entidad.

A111. Al considerar la información comunicada por la firma de auditoría a través de su proceso de seguimiento y corrección y cómo puede afectar al encargo de auditoría, el socio del encargo puede considerar las medidas correctoras diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para tratar deficiencias identificadas y, en la medida en que sea relevante dada la naturaleza y las circunstancias del encargo, comunicarlas al equipo del encargo. El socio del encargo puede también considerar si son necesarias medidas correctoras adicionales en el encargo. Por ejemplo, el socio del encargo puede determinar que:

- se requiere un experto del auditor; o
- que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión necesitan ser reforzadas en un área de la auditoría en la que se han identificado deficiencias.

Si una deficiencia identificada no afecta a la calidad de la auditoría (por ejemplo, si está relacionada con un recurso tecnológico que el equipo del encargo no ha utilizado) es posible que no se requieran medidas adicionales.

⁴⁵ NIGC 1, apartado 47

A112. Una deficiencia identificada en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría no indica necesariamente que un determinado encargo de auditoría no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, o que el informe de auditoría no sea adecuado en las circunstancias.

Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad (Ref: Apartado 40)

A113. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca un objetivo de calidad que trate el conocimiento y cumplimiento por el equipo del encargo de sus responsabilidades en relación con el encargo. La NIGC 1 también requiere que el objetivo de calidad incluya la responsabilidad global de los socios de los encargos de gestionar y alcanzar la calidad del encargo y de participar de manera suficiente y adecuada durante todo el encargo.

A114. Las consideraciones relevantes al tratar el apartado 40 incluyen determinar el modo en que el socio del encargo ha cumplido los requerimientos de esta NIA, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y el modo en que la documentación de auditoría evidencia la participación del socio del encargo durante todo el encargo, como se describe en el apartado A118.

A115. Algunos indicadores de que el socio del encargo puede no haber participado de manera suficiente y adecuada incluyen, por ejemplo:

- Falta de revisión oportuna por el socio del encargo de la planificación del encargo de auditoría, incluida la revisión de las valoraciones de los riesgos de incorrección material y el diseño de las respuestas a esos riesgos.
- Evidencia de que aquellos a los que se han asignado tareas, actuaciones o procedimientos no han sido adecuadamente informados de la naturaleza de sus responsabilidades y autoridad, del alcance del trabajo que se les ha asignado ni de los objetivos de este, y de que no se les han proporcionado otras instrucciones necesarias e información relevante.
- Una falta de evidencia de la dirección y de la supervisión de los demás miembros del equipo del encargo, así como de la revisión de su trabajo, por el socio del encargo.

A116. Si la participación del socio del encargo no proporciona las bases para determinar que los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas son adecuados, el socio del encargo no podrá realizar la determinación requerida en el apartado 40. Además de tener en cuenta las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría que pueden establecer las medidas requeridas que se deben tomar en dichas circunstancias, algunas medidas adecuadas que puede tomar el socio del encargo incluyen, por ejemplo:

- actualizar y modificar el plan de auditoría;
- evaluar de nuevo el enfoque planificado en relación con la naturaleza y extensión de la revisión y modificar el enfoque planificado para incrementar la participación del socio del encargo; o
- consultar con el personal al que se ha asignado la responsabilidad operativa del aspecto relevante del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

Documentación (Ref: Apartado 41)

A117. De conformidad con la NIA 230⁴⁶, la documentación de auditoría proporciona evidencia de que la auditoría cumple con las NIA. Sin embargo, no es necesario ni factible que el auditor documente cada cuestión considerada, o cada juicio profesional aplicado, en una auditoría. Además, no es necesario que el auditor documente de forma separada (mediante un listado de comprobaciones, por ejemplo) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo de auditoría.

A118. La documentación de la realización de los requerimientos de esta NIA, incluido evidenciar la participación del socio del encargo y la determinación que debe realizar de conformidad con el apartado 40, se puede lograr de distintos modos según la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo:

- la dirección del equipo del encargo se puede documentar mediante la firma del plan de auditoría y de las actividades de gestión de proyectos;
- las actas de las reuniones formales del equipo del encargo pueden proporcionar evidencia de la claridad, congruencia y eficacia de las comunicaciones del socio del encargo y de otras actuaciones con respecto a la cultura y a los comportamientos esperados que reflejan el compromiso de la firma con la calidad;
- las agendas de discusiones entre el socio del encargo y otros miembros del equipo del encargo y, en su caso, el revisor de la calidad del encargo, y las correspondientes firmas y registros del tiempo que el socio del encargo ha empleado en el encargo, pueden proporcionar evidencia de la participación del socio del encargo durante todo el encargo de auditoría y de su supervisión de otros miembros del equipo del encargo; o
- las firmas del socio del encargo y de otros miembros del equipo del encargo proporcionan evidencia de que los papeles de trabajo han sido revisados.

A119. Al tratar las circunstancias que pueden poner en riesgo alcanzar la calidad del encargo de auditoría, la aplicación del escepticismo profesional, y la documentación del auditor al respecto, pueden ser importantes. Por ejemplo, si el socio del encargo obtiene información que podría haber llevado a la firma de auditoría a rehusar el encargo (véase el apartado 24), la documentación puede incluir explicaciones del modo en que el equipo del encargo trató la circunstancia.

A120. Una documentación suficientemente completa y detallada de las consultas realizadas a otros profesionales que impliquen cuestiones complejas o controvertidas contribuye al conocimiento de:

- la naturaleza y el alcance de la cuestión objeto de consulta; y
- los resultados de la consulta, incluida cualquier decisión que se haya tomado, su fundamento y el modo en que se implementó.

⁴⁶ NIA 230, apartado A7

ORDEN ETD/269/2022, de 29 de marzo, por la que se dispone el cese y nombramiento de vocal titular y vocal suplente del Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, regula en su artículo 58 las funciones y composición del Comité de Auditoría en los siguientes términos:

«Artículo 58. El Comité de Auditoría de Cuentas.

1. El Comité de Auditoría de Cuentas es el órgano al que preceptivamente deberán ser sometidos a consideración por el Presidente los asuntos relacionados con las siguientes materias:

a) Determinación de las normas que habrán de seguir los exámenes de aptitud profesional exigidos para el acceso al Registro Oficial de Auditores de cuentas, así como las convocatorias de los mismos aprobadas y publicadas por Orden ministerial.

b) Publicación de las normas de auditoría, de ética y de control de calidad interno que se elaboren, adapten o revisen por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas o, en su caso, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuenta.

c) Propuestas de modificaciones legislativas o reglamentarias que se eleven al Ministro de Economía y Competitividad en relación con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

d) Determinación de las normas de formación continuada a que se refiere el artículo 8.7.

e) Resolución de consultas planteadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por parte de los auditores de cuentas como consecuencia del ejercicio de dicha actividad siempre que se considere que tienen interés general.

f) Cualesquiera otras que se consideren oportunas por la Presidencia de este Instituto, excluidas las relacionadas con el ejercicio de la potestad sancionadora.

2. El Comité de Auditoría estará presidido por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y estará compuesto por un máximo de trece miembros designados por el Ministro de Economía y Competitividad, con la siguiente distribución:

a) Un representante del Ministerio de Economía y Competitividad, a través de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones.

b) Un representante del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a través de la Intervención General de la Administración del Estado.

c) Un representante del Tribunal de Cuentas.

d) Cuatro representantes de las corporaciones representativas de auditores.

e) Un representante del Banco de España.

f) Un representante de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

g) Un abogado del Estado.

h) Un miembro de la carrera judicial o fiscal o registrador mercantil.

i) Un catedrático de universidad.

j) Y un experto de reconocido prestigio en materia contable y de auditoría de cuentas.

No podrán ser miembros del Comité de Auditoría de Cuentas las personas que durante los tres años precedentes:

- 1.^a Hayan realizado auditorías de cuentas.
- 2.^a Hayan sido titulares de derechos de voto en una sociedad de auditoría.
- 3.^a Hayan sido miembros del órgano de administración, dirección o supervisión de una sociedad de auditoría.
- 4.^a Hayan sido socio o mantenido una relación laboral o contractual de otro tipo con una sociedad de auditoría.

Sin perjuicio de otros supuestos de prohibición contemplados en otras leyes, durante los dos años siguientes a la finalización del cargo de miembro del Comité de Auditoría, éstos no podrán incurrir en ninguna de las circunstancias 1.^a a 4.^a a que se refiere el párrafo anterior.

3. La composición, organización y funciones del Comité de Auditoría de Cuentas se desarrollarán reglamentariamente.

4. La asistencia al Comité de Auditoría de Cuentas dará derecho a la correspondiente indemnización.

Por su parte, el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas establece en su artículo 88 Comité de Auditoría de Cuentas, la composición del Comité de Auditoría, en los siguientes términos:

«1. El Comité de Auditoría de Cuentas estará presidido por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, quien tendrá voto de calidad, y compuesto, junto con él, por trece vocales designados por el Ministro de Asuntos Económicos y Transformación Digital, con la siguiente distribución:

- a) A propuesta del Tribunal de Cuentas, un representante de dicho órgano.
- b) A propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, un representante de la Intervención General de la Administración del Estado.
- c) A propuesta del Ministerio de Justicia, un miembro de la carrera judicial o fiscal o registrador mercantil.
- d) A propuesta del Banco de España, un representante de dicha institución.
- e) A propuesta de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, un representante de dicho organismo.
- f) A propuesta de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, un representante de dicha Dirección General.
- g) A propuesta de las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, cuatro representantes de estas.
- h) A propuesta de la Abogacía General del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado, un abogado del Estado, adscrito a la Subsecretaría del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital.
- i) A propuesta del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, un catedrático de universidad y un experto de reconocido prestigio en materia contable y de auditoría de cuentas.

Actuará como secretario del Comité de Auditoría de Cuentas, con voz y sin voto, el Secretario General del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. El Presidente podrá invitar a las reuniones del Comité de Auditoría de Cuentas a expertos en la materia, cuando así lo considere oportuno.

Mediante Orden ECC/106/2016, de 1 de febrero, por la que se dispone el cese y nombramiento de vocales titulares y suplentes del Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se nombró, a propuesta del Tribunal de Cuentas, a don José Luis Cea Claver como vocal titular y a doña Silvia Alcázar Valladares como vocal suplente.

Con fecha 16 de marzo de 2022, se solicita por el Tribunal de Cuentas, el nombramiento de doña M.^a de la Luz Martín Sanz como vocal titular y de doña M.^a Soledad Fuentes Escribano como vocal suplente del Comité de Auditoría de Cuentas, en sustitución de don José Luis Cea Claver y de doña Silvia Alcázar Valladares respectivamente.

Considerando lo anterior, resuelvo:

Primero. Cese de un vocal titular del Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Cesar como vocal titular del Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a don José Luis Cea Claver.

Segundo. Designación de un vocal titular del Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Designar como vocal titular del Comité de Auditoría de Cuentas de Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a doña M.^a de la Luz Martín Sanz.

Tercero. Cese de un vocal suplente del Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Cesar como vocal suplente del Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a doña Silvia Alcázar Valladares.

Cuarto. Designación de un vocal suplente del Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Designar como vocal suplente del Comité de Auditoría de Cuentas de Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a doña M.^a Soledad Fuentes Escribano.

Quinto. Efectos

La presente Orden producirá efectos desde el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

29 de marzo de 2022

La Vicepresidenta Primera del Gobierno y
Ministra de Asuntos Económicos y Transformación Digital, P.D.
(Orden ECC/1695/2012, de 27 de julio),
la Subsecretaria de Asuntos Económicos y Transformación Digital,
Amparo López Senovilla.

II. REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Albadit Auditores S.L.P.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Albadit Auditores S.L.P., mediante Resolución de 4 de noviembre de 2021, donde se resolvía:

«**PRIMERO.** - Declarar a la sociedad de auditoría Albadit Auditores, S.L.P., con n.º de ROAC S2168, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 73.d) de la LAC por «la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta», cometida por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 03) relativa a la actividad de auditoría de cuentas correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2019 y el 30 de septiembre de 2020, que debía presentarse en el mes de octubre de 2020.

SEGUNDO. - Imponer a la sociedad de auditoría Albadit Auditores, S.L.P., una sanción de multa por importe 12.000 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 76.3 de la LAC, a la que se han aplicado los descuentos establecidos en el artículo 85 de la LPACAP, por lo que la multa ha quedado cuantificada en 7.200 euros.

TERCERO. - Dado que la sociedad ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el ingreso de la deuda con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de la sanción reducida de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la LPACAP, se declara terminado este procedimiento.»

En Madrid, a 3 de marzo de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Ángel Pablo Gallardo Laurel.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Ángel Pablo Gallardo Laurel, mediante Resolución de 25 de enero de 2022, donde se resolvía:

«**PRIMERO.** - Declarar al auditor de cuentas D. Ángel Pablo Gallardo Laurel, con n.º de ROAC 10756, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en la letra m) del artículo 73 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) («el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 8.7 en cuanto al seguimiento de formación continuada»), cometida por el incumplimiento de la obligación de realizar el mínimo de horas de actividades de formación continuada durante el periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2018 y 30 de septiembre de 2019.

SEGUNDO. - Imponer el auditor de cuentas D. Ángel Pablo Gallardo Laurel una sanción de multa por importe de TRES MIL SEISCIENTOS EUROS CON SESENTA CÉNTIMOS (3.600,60,- €), de conformidad con el artículo 75.2 de la LAC, tras la aplicación de las reducciones previstas en el 85 de la LPACAP.

TERCERO. - Dado que el auditor ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el pago de la sanción antes de la emisión de la presente Resolución, por el importe de la sanción reducida, de conformidad con lo establecido en el apartado uno del artículo 85 de la LPACAP, se declara terminado este procedimiento.»

En Madrid, a 3 de marzo de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Antonio José Puerto Llopis.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Antonio José Puerto Llopis, mediante Resolución de 14 de octubre de 2021, donde se resolvía:

«**PRIMERO.** - Declarar al auditor D. Antonio José Puerto Llopis, con n.º de ROAC 11884, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 73.d) de la LAC por «la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta», cometida por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 02) relativa a la actividad de auditoría de cuentas correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2019 y el 30 de septiembre de 2020, que debía presentarse en el mes de octubre de 2020.

SEGUNDO. - Imponer al auditor D. Antonio José Puerto Llopis, una sanción de multa en su grado inferior por importe de 6.001 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 75.2.b) de la LAC, a la que se han aplicado los descuentos establecidos en el artículo 85 de la LPACAP, por lo que la multa ha quedado cuantificada en 3.601 euros.

TERCERO. - El auditor ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el ingreso de la deuda con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de la sanción reducida, de conformidad con el artículo 85 de la LPACAP, por lo que se declara terminado el procedimiento.»

En Madrid, a 3 de marzo de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Audit VF Consultors i Economistes S.L.P.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Audit VF Consultors i Economistes S.L.P., mediante Resolución de 4 de noviembre de 2021, donde se resolvía:

«PRIMERO. - *Declarar a la sociedad de auditoría Audit VF Consultors i Economistes, S.L.P., con n.º de ROAC S2439, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 73.d) de la LAC por «la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta», cometida por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 03) relativa a la actividad de auditoría de cuentas correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2019 y el 30 de septiembre de 2020, que debía presentarse en el mes de octubre de 2020.*

SEGUNDO. - *Imponer a la sociedad de auditoría Audit VF Consultors i Economistes, S.L.P., una sanción de multa por importe 12.000 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 76.3 de la LAC, a la que se han aplicado los descuentos establecidos en el artículo 85 de la LPACAP, por lo que la multa ha quedado cuantificada en 7.200 euros.*

TERCERO. - *Dado que la sociedad ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el ingreso de la deuda con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de la sanción reducida de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la LPACAP, se declara terminado este procedimiento.»*

En Madrid, a 3 de marzo de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la auditora de cuentas D.ª. Beatriz Gil Sánchez.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la auditora de cuentas D.ª. Beatriz Gil Sánchez, mediante Resolución de 14 de octubre de 2021, donde se resolvía:

«PRIMERO. - *Declarar a la auditora D.ª. Beatriz Gil Sánchez, con n.º de ROAC 22983, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 73.d) de la LAC por «la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta», cometida por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 02) relativa a la actividad de auditoría de cuentas correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2019 y el 30 de septiembre de 2020, que debía presentarse en el mes de octubre de 2020.*

SEGUNDO. - *Imponer a la auditora D.ª. Beatriz Gil Sánchez, una sanción de multa en su grado inferior por importe de 6.001 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 75.2.b) de la LAC, a la que se han aplicado los descuentos establecidos en el artículo 85 de la LPACAP, por lo que la multa ha quedado cuantificada en 3.601 euros.*

TERCERO. – *La auditora ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el ingreso de la deuda con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de la sanción reducida, de conformidad con el artículo 85 de la LPACAP, por lo que se declara terminado el procedimiento.»*

En Madrid, a 3 de marzo de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Centium Auditores S.L.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Centium Auditores S.L., mediante Resolución de 4 de noviembre de 2021, donde se resolvía:

«**PRIMERO.**– *Declarar a la sociedad de auditoría Centium Auditores S.L., con n.º de ROAC S1315, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 73.d) de la LAC por «la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta», cometida por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 03) relativa a la actividad de auditoría de cuentas correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2019 y el 30 de septiembre de 2020, que debía presentarse en el mes de octubre de 2020.*

SEGUNDO. – *Imponer a la sociedad de auditoría Centium Auditores, S.L., una sanción de multa por importe 12.000 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 76.3 de la LAC, a la que se han aplicado los descuentos establecidos en el artículo 85 de la LPACAP, por lo que la multa ha quedado cuantificada en 7.200 euros.*

TERCERO. – *Dado que la sociedad ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el ingreso de la deuda con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de la sanción reducida de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la LPACAP, se declara terminado este procedimiento.»*

En Madrid, a 3 de marzo de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas De Ramón Casanova Asesores S.L.U.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas De Ramón Casanova Asesores S.L.U., mediante Resolución de 4 de noviembre de 2021, donde se resolvía:

«**PRIMERO.** - Declarar a la sociedad de auditoría De Ramón Casanova Asesores, S.L.U., con n.º de ROAC S1636, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 73.d) de la LAC por «la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta», cometida por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 03) relativa a la actividad de auditoría de cuentas correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2019 y el 30 de septiembre de 2020, que debía presentarse en el mes de octubre de 2020.

SEGUNDO. - Imponer a la sociedad de auditoría De Ramón Casanova Asesores, S.L.U., una sanción de multa por importe 12.000 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 76.3 de la LAC, a la que se han aplicado los descuentos establecidos en el artículo 85 de la LPACAP, por lo que la multa ha quedado cuantificada en 7.200 euros.

TERCERO. - Dado que la sociedad ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el ingreso de la deuda con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de la sanción reducida de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la LPACAP, se declara terminado este procedimiento.»

En Madrid, a 3 de marzo de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Francesc Xavier Morato Puigdesens.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Francesc Xavier Morato Puigdesens, mediante Resolución de 13 de diciembre de 2021, donde se resolvía:

«**PRIMERO.** - Declarar al auditor de cuentas D. Francesc Xavier Morato Puigdesens, con n.º de ROAC 17382, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en la letra m) del artículo 73 de la LAC («el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 8.7 en cuanto al seguimiento de formación continuada»), cometida por el incumplimiento de la obligación de realizar el mínimo de horas de actividades de formación continuada durante el periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2018 y 30 de septiembre de 2019.

SEGUNDO. - Imponer al auditor de cuentas D. Francesc Xavier Morato Puigdesens una sanción de multa por importe de TRES MIL SEISCIENTOS EUROS CON SESENTA CÉNTIMOS (3.600,60,- €), de conformidad con la reducción aplicable del artículo 85.1 de la LPACAP y en el artículo 75.2 de la LAC.

TERCERO. - Dado que el auditor ha reconocido voluntariamente su responsabilidad con la imposición de la sanción reducida de conformidad con lo establecido en el apartado uno del artículo 85 de la LPACAP, se declara terminado este procedimiento.»

En Madrid, a 3 de marzo de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. José Ignacio Illán García.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. José Ignacio Illán García, mediante Resolución de 14 de octubre de 2021, donde se resolvía:

«PRIMERO. - *Declarar al auditor D. José Ignacio Illán García, con n.º de ROAC 14253, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 73.d) de la LAC por «la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta», cometida por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 02) relativa a la actividad de auditoría de cuentas correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2019 y el 30 de septiembre de 2020, que debía presentarse en el mes de octubre de 2020.*

SEGUNDO. - *Imponer al auditor D. José Ignacio Illán García, una sanción de multa en su grado inferior por importe de 6.001 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 75.2.b) de la LAC, a la que se han aplicado los descuentos establecidos en el artículo 85 de la LPACAP, por lo que la multa ha quedado cuantificada en 3.601 euros.*

TERCERO. - *El auditor ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el ingreso de la deuda con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de la sanción reducida, de conformidad con el artículo 85 de la LPACAP, por lo que se declara terminado el procedimiento.»*

En Madrid, a 3 de marzo de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. José Manuel Vilchez Casas.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. José Manuel Vilchez Casas, mediante Resolución de 29 de noviembre de 2021, donde se resolvía:

«PRIMERO. - *Declarar al auditor de cuentas D. José Manuel Vilchez Casas, con n.º de ROAC 13.544, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en la letra m) del artículo 73 de la LAC («el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 8.7 en cuanto al seguimiento de formación continuada»), cometida por el incumplimiento de la obligación de realizar el mínimo de horas de actividades de formación continuada durante el periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2018 y 30 de septiembre de 2019.*

SEGUNDO. - *Imponer al auditor de cuentas D. José Manuel Vilchez Casas una sanción de multa por importe de TRES MIL SEISCIENTOS EUROS CON SESENTA CÉNTIMOS (3.600,60,- €), de conformidad con las reducciones aplicables del artículo 85.1 de la LPACAP y en el artículo 75.2 de la LAC.*

TERCERO. - *Dado que el auditor ha reconocido voluntariamente su responsabilidad con la imposición de la sanción reducida de conformidad con lo establecido en el apartado uno del artículo 85 de la LPACAP, se declara terminado este procedimiento.»*

En Madrid, a 3 de marzo de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. José María Eslava Villanueva.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. José María Eslava Villanueva, mediante Resolución de 28 de septiembre de 2021, donde se resolvía:

«**PRIMERO.** - *Declarar al auditor de cuentas D. José María Eslava Villanueva, con n.º de ROAC 02798, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en la letra m) del artículo 73 de la LAC («el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 8.7 en cuanto al seguimiento de formación continuada»), cometida por el incumplimiento de la obligación de realizar el mínimo de horas de actividades de formación continuada durante el periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2018 y 30 de septiembre de 2019.*

SEGUNDO. - *Imponer al auditor de cuentas D. José María Eslava Villanueva una sanción de multa por importe de TRES MIL SEISCIENTOS EUROS CON SESENTA CÉNTIMOS (3.600,60,- €), de conformidad con la reducción aplicable del artículo 85.1 de la LPACAP y en el artículo 75.2 de la LAC.*

TERCERO. - *Dado que el auditor ha reconocido voluntariamente su responsabilidad con la imposición de la sanción reducida de conformidad con lo establecido en el apartado uno del artículo 85 de la LPACAP, se declara terminado este procedimiento.»*

En Madrid, a 3 de marzo de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. José Valcárcel Jiménez.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. José Valcárcel Jiménez, mediante Resolución de 15 de noviembre de 2021, donde se resolvía:

«**PRIMERO.** - *Declarar al auditor de cuentas D. JOSÉ VALCÁRCEL JIMÉNEZ, responsable de la comisión de una infracción grave tipificada en el artículo 73.b) de la LAC, por «incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe», en relación con el trabajo de auditoría de las cuentas anuales a 31 de diciembre de 2018 de la sociedad F&G SUMINISTROS, S.L.*

SEGUNDO.- Imponer al auditor de cuentas D. JOSÉ VALCÁRCEL JIMÉNEZ, por la infracción grave cometida, una sanción de multa por importe de dos veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría, sin que pueda, en ningún caso, ser inferior a 6.001 euros, ni superior a 18.000 euros, de acuerdo con lo establecido en el artículo 75.2.b) de la LAC. Al ser la cantidad resultante superior al límite máximo, se impone una multa por importe de DIECIOCHO MIL EUROS (18.000 €).

TERCERO.- A tenor de lo establecido en el artículo 78.1 de la LAC, dicha sanción lleva aparejada la prohibición, al auditor de cuentas, de realizar la auditoría de cuentas de la mencionada entidad correspondiente a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.»

En Madrid, a 3 de marzo de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la auditora de cuentas D.^a María Elena Castejón Martín.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la auditora de cuentas D.^a María Elena Castejón Martín, mediante Resolución de 20 de enero de 2022, donde se resolvía:

«**PRIMERO.-** Declarar a la auditora de cuentas Dña. María Elena Castejón Martín, con n.º de ROAC 10756, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en la letra m) del artículo 73 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) («el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 8.7 en cuanto al seguimiento de formación continuada»), cometida por el incumplimiento de la obligación de realizar el mínimo de horas de actividades de formación continuada durante el periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2018 y 30 de septiembre de 2019.

SEGUNDO.- Imponer la auditora de cuentas Dña. María Elena Castejón Martín una sanción de multa por importe de TRES MIL SEISCIENTOS EUROS CON SESENTA CÉNTIMOS (3.600,60,- €), de conformidad con el artículo 75.2 de la LAC, tras la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 85 de la LPACAP.

TERCERO.- Dado que la auditora ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el pago de la sanción antes de la emisión de la presente Resolución, por el importe de la sanción reducida, de conformidad con lo establecido en el apartado uno del artículo 85 de la LPACAP, se declara terminado este procedimiento.»

En Madrid, a 3 de marzo de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la auditora de cuentas D.^a María Pilar Martínez Fernández.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial

de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la auditora de cuentas D.^a María Pilar Martínez Fernández, mediante Resolución de 14 de octubre de 2021, donde se resolvía:

«PRIMERO. – Declarar a la auditora D.^a María Pilar Martínez Fernández, con n.º de ROAC 17580, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 73.d) de la LAC por «la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta», cometida por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 02) relativa a la actividad de auditoría de cuentas correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2019 y el 30 de septiembre de 2020, que debía presentarse en el mes de octubre de 2020.

SEGUNDO. – Imponer a la auditora D.^a María Pilar Martínez Fernández, una sanción de multa en su grado inferior por importe de 6.001 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 75.2.b) de la LAC, a la que se han aplicado los descuentos establecidos en el artículo 85 de la LPACAP, por lo que la multa ha quedado cuantificada en 3.601 euros.

TERCERO. – La auditora ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el ingreso de la deuda con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de la sanción reducida, de conformidad con el artículo 85 de la LPACAP, por lo que se declara terminado el procedimiento.»

En Madrid, a 3 de marzo de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de las sanciones impuestas a la sociedad de auditoría de cuentas M.L.B. Consultores S.L.P. y al auditor de cuentas D. Francisco Balón Almeida.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de las sanciones impuestas a la sociedad de auditoría de cuentas M.L.B. Consultores S.L.P. y al auditor de cuentas D. Francisco Balón Almeida, mediante Resolución de 9 de junio de 2020, donde se resolvía:

«PRIMERO. – Declarar a la sociedad de auditoría M.L.B. CONSULTORES, S.L.P. y al auditor firmante D. Francisco Balón Almeida, corresponsables de la comisión de una infracción grave tipificada en el artículo 73.b) de la LAC, por «incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe», en relación con el trabajo de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2016 de la entidad «ANDALUZA DE MONTAJES ELÉCTRICOS Y TELEFÓNICOS, S.A.».

SEGUNDO. – Imponer a la sociedad de auditoría de cuentas M.L.B. CONSULTORES, S.L.P., por la infracción grave cometida, una sanción de multa por importe del 0,4 por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio declarado ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción resultante pueda ser inferior a 12.000 euros, de acuerdo con lo establecido en el artículo 76.3 de la LAC. Al ser la cantidad resultante inferior a esta cantidad, se impone una multa de DOCE MIL EUROS (12.000 euros).

TERCERO. - *Imponer al auditor firmante corresponsable D. Francisco Balón Almeida, por la infracción grave cometida, una sanción de multa por importe de CUATRO MIL DOSCIENTOS EUROS (4.200 euros), de acuerdo con lo establecido en el artículo 76.4.b) de la LAC.*

CUARTO. - *A tenor de lo establecido en el artículo 78.1 de la LAC, dicha sanción lleva aparejada la prohibición, al auditor de cuentas y a la sociedad de auditoría, de realizar la auditoría de cuentas de la mencionada entidad correspondiente a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.»*

En Madrid, a 3 de marzo de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Navarro Pulido Auditores S.L.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Navarro Pulido Auditores S.L., mediante Resolución de 7 de junio de 2021, donde se resolvía:

«**PRIMERO.** - *Declarar a la sociedad de auditoría Navarro Pulido Auditores, S.L., con n.º de ROAC S2276, responsable de la comisión de dos infracciones graves, tipificadas en la letra d) del artículo 73 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas («la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta»), cometidas por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 03) relativa a la actividad de auditoría de cuentas en los meses de octubre de 2018 y de 2019, correspondiente a los periodos comprendidos entre 1 de octubre de 2017 y 30 de septiembre de 2018 y entre 1 de octubre de 2018 y 30 de septiembre de 2019, respectivamente.*

SEGUNDO. - *Imponer a la sociedad de auditoría Navarro Pulido Auditores, S.L., con n.º de ROAC S2276, dos sanciones de multa por importe de 12.000 euros, cada una de ellas, 24.000 euros en total, de conformidad con lo establecido en el artículo 76.3 de la Ley de Auditoría de Cuentas.»*

En Madrid, a 3 de marzo de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Pedro Francisco Tortosa Mondéjar.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Audi-

tores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Pedro Francisco Tortosa Mondéjar, mediante Resolución de 20 de enero de 2022, donde se resolvía:

«**PRIMERO.** - Declarar al auditor de cuentas D. Pedro Francisco Tortosa Mondéjar, con n.º de ROAC 10756, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en la letra m) del artículo 73 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) («el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 8.7 en cuanto al seguimiento de formación continuada»), cometida por el incumplimiento de la obligación de realizar el mínimo de horas de actividades de formación continuada durante el periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2018 y 30 de septiembre de 2019.

SEGUNDO. - Imponer al auditor de cuentas D. Pedro Francisco Tortosa Mondéjar una sanción de multa por importe de TRES MIL SEISCIENTOS EUROS CON SESENTA CÉNTIMOS (3.600,60,- €), de conformidad con el artículo 75.2 de la LAC, tras la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 85 de la LPACAP.

TERCERO. - Dado que el auditor ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el pago de la sanción antes de la emisión de la presente Resolución, por el importe de la sanción reducida, de conformidad con lo establecido en el apartado uno del artículo 85 de la LPACAP, se declara terminado este procedimiento.»

En Madrid, a 3 de marzo de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Pablo Gomeza Alcívar.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Pablo Gomeza Alcívar, mediante Resolución de 14 de octubre de 2021, donde se resolvía:

«**PRIMERO.** - Declarar al auditor D. Pablo Gomeza Alcívar, con n.º de ROAC 16622, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 73.d) de la LAC por «la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta», cometida por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 02) relativa a la actividad de auditoría de cuentas correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2019 y el 30 de septiembre de 2020, que debía presentarse en el mes de octubre de 2020.

SEGUNDO. - Imponer al auditor D. Pablo Gomeza Alcívar, una sanción de multa en su grado inferior por importe de 6.001 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 75.2.b) de la LAC, a la que se han aplicado los descuentos establecidos en el artículo 85 de la LPACAP, por lo que la multa ha quedado cuantificada en 3.601 euros.

TERCERO. - El auditor ha reconocido voluntariamente su responsabilidad y ha efectuado el ingreso de la deuda con anterioridad a la emisión de la presente Resolución, con la imposición de la sanción reducida, de conformidad con el artículo 85 de la LPACAP, por lo que se declara terminado el procedimiento.»

En Madrid, a 3 de marzo de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Procalter Auditores Consultores S.L.P.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Procalter Auditores Consultores S.L.P., mediante Resolución de 8 de octubre de 2021, donde se resolvía:

«PRIMERO. - *Declarar a la sociedad de auditoría Procalter Auditores Consultores, S.L.P., con n.º de ROAC S2184, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 73.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) por «la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta», cometida por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 03) relativa a la actividad de auditoría de cuentas correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2019 y el 30 de septiembre de 2020, que debía presentarse en el mes de octubre de 2020.*

SEGUNDO. - *Imponer a la sociedad de auditoría Procalter Auditores Consultores, S.L.P., una sanción de multa por importe del 0,5% de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio declarado ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas con el resultado de 12.000 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 76.3 de la LAC.»*

En Madrid, a 3 de marzo de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Resolución de 3 de marzo de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Servicios Empresariales Arquímedes S.L.P.

En cumplimiento del artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta a la sociedad de auditoría de cuentas Servicios Empresariales Arquímedes S.L.P., mediante Resolución de 14 de octubre de 2021, donde se resolvía:

«PRIMERO. - *Declarar a la sociedad de auditoría Servicios Empresariales Arquímedes, S.L.P., con n.º de ROAC S2114, responsable de la comisión de una infracción grave, tipificada en el artículo 73.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) por «la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta», cometida por el incumplimiento de la obligación de remitir al Instituto de*

Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información periódica (modelo 03) relativa a la actividad de auditoría de cuentas correspondiente al periodo comprendido entre el 1 de octubre de 2019 y el 30 de septiembre de 2020, que debía presentarse en el mes de octubre de 2020.

SEGUNDO. - *Imponer a la sociedad de auditoría Servicios Empresariales Arquímedes, S.L.P., una sanción de multa por importe del 0,5% de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio declarado ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas con el resultado de 12.000 euros, de conformidad con lo establecido en el artículo 76.3 de la LAC, a la que se han aplicado los descuentos establecidos en el artículo 85 de la LPACAP, por lo que la multa ha quedado cuantificada en 7.200 euros.»*

En Madrid, a 3 de marzo de 2022

EL PRESIDENTE,
Santiago Durán Domínguez

Anuncio por el que se hace pública la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas personas físicas y sociedades de auditoría.

Entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2022 se ha procedido a la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de las personas físicas y sociedades que se relacionan en los Anexos I y II, respectivamente, con el número definitivo de inscripción que se les ha otorgado.

ANEXO I
Relación de personas físicas inscritas en el
Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Nº ROAC	AUDITOR
24313	CAMARENA GARCÍA, RAMÓN
24312	CLEMENTE DIEZ, EVA MARIA

ANEXO II
Relación de sociedades de auditoría
inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Nº ROAC	RAZON SOCIAL
S2596	AUDIFACTOR, S.L.
S2594	BOVÉ MONTERO ANDALUCÍA, S.L.P.
S2595	CROWE ADVISORY SP, S.L.P.
S2597	ENTERLID ASESORÍAS, S.L.
S2593	GNC AUDIT & CONSULTANCY, S.L.

Anuncio por el que se hace pública la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de determinadas personas físicas y sociedades de auditoría.

Entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2022 se ha procedido a dar de baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas a las personas físicas y sociedades que se relacionan en los Anexos I y II.

ANEXO I
Relación de personas físicas que han causado baja
en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Nº ROAC	AUDITOR
02139	CABEDO TONEU, MANUEL
02920	FERNÁNDEZ SALLENT, FERNANDO
15173	FOLGADO MARCH, FRANCISCO MANUEL

03378	GONZÁLEZ-CUEVA FERNÁNDEZ, CARMEN
15260	MARTÍNEZ MENOR, JOSÉ
07870	MAYORAL GARCÍA, LUIS
13964	MONSERRAT DELGADO, MARÍA DEL PILAR
14037	PUJOL BATLLÉ, IGNACIO
08885	TOMÉ RODRÍGUEZ, JOSÉ MANUEL
13529	VENDRELL PÉREZ, JUAN
16989	VERGARA TRUJILLO, PEDRO

ANEXO II

Relación de sociedades de auditoría que han causado baja
en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Nº ROAC	RAZON SOCIAL
S1947	AUDIIURE AUDITORES, S.L.P.
S1723	AUDINET ASESORES, S.L.
S1302	C I C AUDIT, S.L.
S0268	CIBERAUDIT, S.L.
S2004	CRUCES Y ASOCIADOS AUDITORES, S.L.P.
S1993	FICOLSA AUDITORES, S.L.P.
S2278	HOMASU Y ASOCIADOS AUDITORES, S.L.P.
S1047	MSG AUDITORES, S.L.

Anuncio por el que se hace público el cambio de denominación de sociedades de auditoría.

En el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, y previa notificación cursada al efecto por las sociedades interesadas, se ha procedido a efectuar los cambios de denominación de las mismas en los términos que a continuación se expresan.

ANEXO

Cambio de denominación de sociedades de auditoría

Nº ROAC	Nombre sociedad actual	Nombre sociedad anterior
S0399	BAKER TILLY A&C, S.L.	EUDITA BURGOS A&C ASOCIADOS, S.L.
S0460	ADN AUDIFIEL, S.L.	AUDIFIEL, S.L.
S0587	ASE AUDIT CONSULTANTS, S.L.P.	ASE AUDITORES, S.L.P.
S0639	MOORE IBERGRUP AUDITORES, S.A.P.	MOORE STEPHENS IBERGRUP, S.A.P.
S0731	SERVEIS PROFESSIONALS D'AUDITORIA I CONSULTORIA, S.L.	SERVEIS PROFESSIONALS D'AUDITORIA I CONSULTORIA, S.L.P.
S1058	ETL & AOB AUDITORES, S.L.	AUDITORIA OPERATIVA BARCINO, S.L.
S1280	CROWE ACR, S.L.P.	ACR AUDITORS GROUP, S.L.

S2114	NETADIA EUROPA, S.L.P	SERVICIOS EMPRESARIALES
		ARQUÍMEDES, S.L.P
S2192	CROSTONE AUDIT, S.L.P.U.	GRANT THORNTON ANDALUCÍA, S.L.P
S2245	DINAMIC AUDITORS, S.L.P	DINAMIC AUDITORS, S.A.P
S2372	3D & DERRY AUDITORES SLP	DERRY AUDITORES, S.L.P
S2492	AUDITICK AUDITORS, SL	VENDRELL-TORRES AUDITORS
		CONSULTORS, S.L.P
S2559	AUDITING HISPANIA, SLP	AUDITING SABADELL, S.L.P

III. COMUNICACIONES Y CONSULTAS

DISPOSICIONES PUBLICADAS EN EL BOE RELACIONADAS CON MATERIA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS

- Resolución de 19 de enero de 2022, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se publica el Acuerdo del Pleno de 17 de enero de 2022, sobre modificación de la Instrucción aprobada por el Pleno del Tribunal de Cuentas en su sesión de 30 de marzo de 2017, por la que se regula la presentación telemática de las cuentas anuales consolidadas de los partidos políticos y de las cuentas anuales de las fundaciones y demás entidades vinculadas o dependientes de ellos, y el formato de dichas cuentas, así como el cumplimiento de las obligaciones de información al Tribunal de Cuentas establecidas por la normativa en relación con las referidas contabilidades (BOE 21-1-22).
- Circular 1/2022, de 24 de enero, del Banco de España, a los establecimientos financieros de crédito, sobre liquidez, normas prudenciales y obligaciones de información, y que modifica la Circular 1/2009, de 18 de diciembre, a entidades de crédito y otras supervisadas, en relación con la información sobre la estructura de capital y cuotas participativas de las entidades de crédito, y sobre sus oficinas, así como sobre los altos cargos de las entidades supervisadas, y la Circular 3/2019, de 22 de octubre, por la que se ejerce la facultad conferida por el Reglamento (UE) 575/2013 de definir el umbral de significatividad de las obligaciones crediticias vencidas (BOE 3-2-22).

CONSULTAS

Contabilidad

Consulta 1

Sobre el tratamiento contable de una subvención para cancelar parcialmente un préstamo ICO.

Respuesta

La consulta versa sobre la contabilización de una subvención recibida para cancelar parcialmente un préstamo ICO concedido con motivo de la pandemia derivada de la COVID-19. Se cuestiona si se debe llevar a ingresos el importe de la ayuda en el ejercicio que se recibe o si se podría diferir el ingreso durante los años que dure el préstamo.

Las subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros, quedan reguladas en la norma de registro y valoración (NRV) 18.^a del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, (NRV 18.^a del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas (PGCPYMES), aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre) que en el apartado 1.1 establece lo siguiente en relación con su reconocimiento:

«Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.»

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.»

De acuerdo con lo indicado, en la medida que la subvención cumpla los requisitos para ser considerada no reintegrable deberá registrarse en el patrimonio neto de la empresa, neta del efecto impositivo. En caso contrario, tal y como establece la norma mencionada, deberá registrarse como un pasivo hasta que adquiera la condición de no reintegrable.

A estos efectos, cabe indicar que la disposición adicional única de la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias, ha regulado con un alcance general, aplicable a todo tipo de empresa, los criterios para calificar una subvención como no reintegrable.

Una vez que la subvención pasa a ser no reintegrable y, por tanto, a contabilizarse directamente en el patrimonio neto, la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias se realizará en función de la finalidad para la que fue concedida aplicando los criterios establecidos en el apartado 1.3 de la citada NRV 18.^a del PGC (apartado 1.3. de la NRV 18.^a del PGCPYMES), que indica:

«La imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.»

En este sentido, el criterio de imputación a resultados de una subvención, donación o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, donación o legado recibido en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo.

A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

a) Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficit de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.

b) Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

(...)

– Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

d) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente.»

En base a la normativa anterior, en la medida que la subvención se reciba para cancelar deudas, en este caso relacionadas con la pandemia, y no se otorgue en relación con una financiación específica de un elemento, circunstancia que deberá valorarse atendiendo a las características de la ayuda concedida, se imputará como ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o ejercicios en los que se efectúe la cancelación de la deuda.

Consulta 2

Sobre la contabilización de una aportación no dineraria como pago de un dividendo pasivo.

Respuesta

Un socio va a abonar un dividendo pasivo mediante una aportación no dineraria consistente en un inmovilizado material. Este activo, en el momento de la suscripción de las acciones tenía un valor razonable superior a su valor contable. Asimismo, se indica que este valor razonable aumenta en el momento de la aportación.

La duda que se plantea es sobre el registro contable de la baja del inmovilizado en el socio. En particular, se cuestiona si la diferencia entre el valor razonable del inmovilizado material y el valor contable del dividendo pasivo que se cancela aumenta el valor de la inversión del socio, de forma análoga a lo que ocurriría en la sociedad en aplicación del artículo 16.3 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital (en adelante, RICAC de sociedades).

El apartado 4 del artículo 8. Aportaciones de los socios al capital social de la RICAC de sociedades dispone que «(...) Las acciones o participaciones suscritas o asumidas a cambio de aportaciones no dinerarias se valorarán en el socio de acuerdo con el criterio indicado en el artículo 15». Dicho artículo 15. Las aportaciones no dinerarias indica lo siguiente:

«1. Los bienes o derechos recibidos en una aportación no dineraria al capital de la sociedad se contabilizarán por su valor razonable en la fecha de suscripción de las acciones o asunción de las participaciones, importe que, con carácter general, será coincidente con la valoración en euros que se les atribuya en la escritura de constitución o en la de ejecución del aumento de capital social.

(...)

2. El aportante contabilizará las acciones o participaciones recibidas por el mismo importe, más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, y reconocerá el correspondiente resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias por diferencia entre dicho importe y el valor en libros del elemento patrimonial aportado, salvo que la transacción hubiera de calificarse como una permuta no comercial en los términos regulados en el Plan General de Contabilidad, en cuyo caso las acciones o participaciones recibidas se valorarán por el valor en libros del elemento entregado. Cuando el aportante adquiera el control de un negocio, los costes de transacción se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

(...)

En caso de desembolsos pendientes, el socio reconocerá los instrumentos de patrimonio suscritos, pero no dará de baja los elementos patrimoniales que serán objeto de aportación. El importe pendiente de desembolso, no exigido, se mostrará en el activo del balance minorando la partida en la que se contabilicen los instrumentos de patrimonio (...).»

Por tanto, el socio reconocerá en el momento en el que se produce la suscripción de las acciones el desembolso pendiente por el valor razonable del elemento patrimonial pendiente de aportación en la fecha de suscripción.

Con posterioridad, cuando se produzca la aportación no dineraria se dará de baja el elemento patrimonial aportado por su valor en libros, se cancelará la cuenta de desembolsos pendientes por su valor en la fecha de suscripción de las acciones y por diferencia surgirá un resultado.

Consulta 3

Sobre la valoración del impuesto diferido en una cooperativa «especialmente protegida».

Respuesta

La consulta se refiere a una cooperativa especialmente protegida dentro del ámbito de aplicación de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas, por lo que tributa al tipo impositivo del 20% por los resultados cooperativos y al 25% por los resultandos extracooperativos, disfrutando asimismo de una bonificación en la cuota íntegra del 50%.

El artículo 7.1 de la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios indica lo siguiente:

«1. Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

(...).»

La cuestión planteada se refiere al tipo de gravamen a aplicar para valorar el activo y/o pasivo por impuesto diferido generado en el ejercicio, el 20% y el 25% respectivamente para los resultados cooperativos y extracooperativos, o bien el tipo de gravamen efectivo del 10% y del 12,5%, teniendo en cuenta la bonificación del 50% en la cuota íntegra, habida cuenta de que los requisitos de la especial protección deben cumplirse y acreditarse en cada ejercicio.

Las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, aprobadas por la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, establecen en su Norma Duodécima. *Gasto por impuesto sobre beneficios* lo siguiente:

«Duodécima. Gasto por impuesto sobre beneficios.

1. El gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios del ejercicio comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

(...)

3. El gasto (ingreso) por impuesto diferido se corresponderá, en general, con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, que se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, conforme a la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

La cuantificación de los respectivos activos y pasivos por impuestos diferidos se realizará teniendo en cuenta el tipo de gravamen, cooperativo o extracooperativo, que corresponda a la naturaleza de los resultados relacionados con dichos créditos y débitos, así como, en su caso, la calificación fiscal de protegida o especialmente protegida de que goce la cooperativa.»

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, la cooperativa deberá tener en cuenta en la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido la bonificación en la cuota íntegra por tratarse de una cooperativa especialmente protegida.

Consulta 4

Sobre el tratamiento contable de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos.

Respuesta

La consulta se refiere al tratamiento contable de dicha bonificación tanto por parte del colaborador como por el beneficiario.

El Real Decreto-ley, 6/2022, de 29 de marzo, *por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania*, dispone lo siguiente en su artículo 15. Objeto y ámbito de aplicación:

“1. Se aprueba una bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos, en los términos establecidos en este capítulo.

2. Serán beneficiarios de esta bonificación las personas y entidades que adquieran los productos a que se refiere el apartado 3, siempre que los adquieran, entre los días 1 de abril y 30 de junio de 2022, ambos incluidos, a los colaboradores en la gestión de esta bonificación.

(...)

4. La bonificación tendrá un importe de 0,20 euros y se aplicará sobre el precio de venta al público por cada una de las siguientes unidades de medida:

a) Por cada litro de los productos previstos en las letras a), b), c), d), e), h), i) y j) del apartado 3, así como del aditivo AdBlue.

b) Por cada kilogramo de los productos previstos en las letras f) y g) del apartado 3.

5. En el caso de los productos adquiridos a los operadores sujetos a la prestación patrimonial de carácter público no tributario regulada en el artículo 21 de este real decreto-ley, la bonificación será de 0,15 euros por litro o por kilogramo, llegando con el correspondiente descuento a un mínimo de 0,20 euros por litro o por kilogramo en total.”

Por su parte, el artículo 16 indica en su apartado 1 las entidades que tienen la condición de entidad colaboradora en la gestión de la bonificación, así como los términos en los que se debe aplicar la bonificación:

“1. Serán colaboradores en la gestión de esta bonificación quienes ostenten la titularidad de los derechos de explotación de las instalaciones de suministro de combustibles y carburantes al por menor, así como las empresas que realicen ventas directas a los consumidores finales de los productos objeto de la bonificación.

La colaboración consistirá en efectuar, en cada suministro que se realice en las condiciones señaladas en el artículo anterior, un descuento sobre el precio de venta al público, impuestos incluidos, equivalente al importe de la bonificación.

Los colaboradores en la gestión de la bonificación podrán solicitar la devolución de las bonificaciones efectuadas, en los términos previstos en el artículo siguiente.

(...)”

Por otro lado, el artículo 21 regula la prestación patrimonial de carácter público no tributario temporal a realizar por los operadores al por mayor de productos petrolíferos:

“1. Los operadores al por mayor de productos petrolíferos con capacidad de refino en España y con una cifra anual de negocios superior a 750 millones de euros deberán satisfacer una prestación patrimonial de carácter público no tributario de periodicidad trimestral, durante el periodo comprendido entre los días 1 de abril y 30 de junio de 2022, ambos incluidos.

No estarán obligados a satisfacer dicha prestación los operadores que se comprometan a realizar de forma inequívoca un descuento en las ventas de los productos a que se refiere el apartado 3 de este artículo a los consumidores finales, directamente o a través de las instalaciones de suministro de combustibles y carburantes al por menor de su red de distribución. Dicho descuento se realizará sobre el precio de venta al público por un importe mínimo equivalente al indicado en el apartado 3 de este artículo. (...)”

Atendiendo al fondo económico de la operación, se desprende que las entidades colaboradoras actúan como intermediarios entre el Estado y el consumidor final, siendo éste el verdadero beneficiario de la bonificación en el carburante.

La Resolución de 10 de febrero de 2021, del ICAC, *por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios* (RICAC de ingresos) indica en la letra b) del apartado 4. Conceptos excluidos de la cifra de negocios, del artículo 34. *Criterios de presentación en la cuenta de pérdidas y ganancias* lo siguiente:

“b) Las subvenciones no integran el importe de la cifra anual de negocios. No obstante, cuando la subvención se otorgue en función de unidades de producto vendidas y forme parte del precio de venta de los bienes y servicios, su importe estará integrado en la cifra de ventas o prestaciones de servicios a las que afecta, por lo que se computará en el importe neto de la cifra anual de negocios.”

Por tanto, el distribuidor registrará un crédito frente a la Hacienda Pública por la bonificación al consumidor final, no teniendo impacto el descuento en su cifra de negocios. Registrando por tanto un ingreso por ventas por el importe cobrado al cliente más el crédito frente a la Hacienda Pública.

En el supuesto previsto en el artículo 21 la bonificación al consumidor final será de 0,15 euros, y si el operador al por mayor de productos petrolíferos incluido en el alcance opta por conceder un descuento adicional al consumidor final de 0,05 euros, éste será menor cifra de negocios. En concreto, el apartado 3. *Componentes negativos de la cifra de negocios* del artículo 34 de la RICAC ingresos dispone lo siguiente:

“Para obtener el importe neto de la cifra anual de negocios, del importe obtenido conforme a lo previsto en el apartado 2 anterior, se deducirán en todo caso las siguientes partidas:

(...)”

c) Los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de negocios.

(...)”

No obstante, en el caso de que el operador al por mayor satisfaga la prestación patrimonial prevista en el apartado 1 del artículo 21, tendrá que registrar un gasto por naturaleza, si bien sería razonable un tratamiento análogo al del descuento adicional en la medida que la variación ocasionada por este registro sea poco significativa en términos de importancia relativa.

Respecto al beneficiario o consumidor final, cabe indicar que desde el punto de vista contable la bonificación que se hace efectiva a través de una reducción del precio del producto tiene naturaleza de subvención. No obstante, puede admitirse que dicho importe minore el gasto ocasionado por este concepto, siempre y cuando de acuerdo con el principio de importancia relativa la variación que ocasione este registro contable sea poco significativa, en línea con lo señalado en la consulta 5 del BOICAC N° 94/2013 *Sobre el reflejo contable de los desembolsos incurridos por cursos de formación de los trabajadores de una empresa que disfrutan de una bonificación en las cotizaciones de la seguridad social*, o bien la Consulta 1 del BOICAC N° 122/2020 *Sobre el adecuado tratamiento contable de las decisiones adoptadas por el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, en relación con los costes a asumir por las empresas en los expedientes de reducción temporal de empleo*.

IV. ÁMBITO INTERNACIONAL

REGLAMENTO (UE) 2022/357 DE LA COMISIÓN de 2 de marzo de 2022 que modifica el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a las Normas Internacionales de Contabilidad 1 y 8

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

Visto el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad⁽¹⁾, y en particular su artículo 3, apartado 1,

Considerando lo siguiente:

- (1) Mediante el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 de la Comisión⁽²⁾ se adoptaron determinadas normas internacionales de contabilidad e interpretaciones existentes a 15 de octubre de 2008.
- (2) El 12 de febrero de 2021, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad publicó modificaciones de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 *Presentación de estados financieros* y de la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*. Estas modificaciones aclaran las diferencias entre las políticas contables y las estimaciones contables para garantizar una mayor coherencia en la aplicación de las normas contables y la comparabilidad de los estados financieros.
- (3) Tras consultar al Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera, la Comisión concluye que las modificaciones de la NIC 1 y la NIC 8 cumplen los criterios para su adopción, establecidos en el artículo 3, apartado 2, del Reglamento (CE) n.º 1606/2002.
- (4) Procede, por tanto, modificar el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 en consecuencia.
- (5) Las medidas previstas en el presente Reglamento se ajustan al dictamen del Comité de Reglamentación Contable.

HA ADOPTADO EL PRESENTE REGLAMENTO:

Artículo 1

El anexo del Reglamento (CE) n.º 1126/2008 queda modificado como sigue:

- a) la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 *Presentación de estados financieros* queda modificada con arreglo a lo establecido en el anexo del presente Reglamento;

(1) DO L 243 de 11.9.2002, p. 1.

(2) Reglamento (CE) n.º 1126/2008, de 3 de noviembre de 2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 320 de 29.11.2008, p. 1).

- b) la NIC 8 *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores* queda modificada con arreglo a lo establecido en el anexo del presente Reglamento.

Artículo 2

Todas las empresas aplicarán las modificaciones a que se refiere el artículo 1 a más tardar desde la fecha de inicio de su primer ejercicio a partir del 1 de enero de 2023.

Artículo 3

El presente Reglamento entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*. El presente Reglamento será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro. Hecho en Bruselas, el 2 de marzo de 2022.

Por la Comisión
La Presidenta
Ursula VON DER LEYEN

ANEXO

Modificaciones de la NIC 1
Presentación de estados financieros

Se modifican los párrafos 7, 10, 114, 117 y 122. Se añaden los párrafos 117A–117E y 139V. Se suprimen los párrafos 118, 119 y 121.

DEFINICIONES

- 7. En la presente norma se usan los siguientes términos con el significado que a continuación se especifica:**

Las políticas contables se definen en el párrafo 5 de la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores, y el término se utiliza en esta Norma con el mismo significado.

...

ESTADOS FINANCIEROS

...

Conjunto completo de estados financieros

- 10. Un conjunto completo de estados financieros incluirá los siguientes componentes:**

...

- e) notas, en las que se incluye información de importancia relativa sobre la política contable y demás información explicativa;**

...

ESTRUCTURA Y CONTENIDO

...

Notas

Estructura

...

- 114. Son ejemplos de ordenación o agrupación sistemática de las notas los siguientes:**

...

- c) seguir el orden de las partidas del estado o estados de resultados y de otro resultado global y del estado de situación financiera, por ejemplo**

...

- ii) información de importancia relativa sobre política contable (véase el párrafo 117);**

...

Información a revelar sobre políticas contables

- 117 Una entidad revelará información material o de importancia relativa sobre sus políticas contables (véase el párrafo 7). La información sobre políticas contables tendrá importancia relativa si, con-**

siderada junto con otras informaciones incluidas en los estados financieros de la entidad, puede esperarse razonablemente que influya en las decisiones que tomen los usuarios principales de los estados financieros con fines generales sobre la base de dichos estados financieros.

- 117A La información sobre políticas contables que se refiera a transacciones sin importancia relativa, otros eventos o condiciones, es irrelevante y no necesita ser revelada. No obstante, la información sobre políticas contables puede ser de importancia relativa debido a la naturaleza de las transacciones afines, otros eventos o condiciones, aunque los importes no tengan importancia relativa. Sin embargo, no toda la información sobre políticas contables relativa a transacciones de importancia relativa y otros eventos o condiciones tiene importancia relativa en sí misma.
- 117B Se espera que la información sobre políticas contables sea de importancia relativa si los usuarios de los estados financieros de una entidad la necesitan para comprender otra información de importancia relativa de los estados financieros. Por ejemplo, es probable que una entidad considere que la información sobre políticas contables es significativa para sus estados financieros, si dicha información está relacionada con transacciones y otros eventos o condiciones de importancia relativa y:
- a) la entidad cambió su política contable durante el período contable sobre el que se informa y este cambio dio lugar a una modificación de importancia relativa en la información reflejada en los estados financieros;
 - b) la entidad eligió la política contable entre una o varias opciones permitidas por las NIIF; esta situación podría surgir si la entidad optara por valorar las inversiones inmobiliarias al coste histórico en lugar de al valor razonable;
 - c) la política contable se desarrolló de acuerdo con la NIC 8 en ausencia de una NIIF que se aplique específicamente;
 - d) la política contable se refiere a un ámbito para el que la entidad está obligada a realizar juicios o supuestos de importancia relativa al aplicar una política contable, y la entidad revela dichos juicios o supuestos de acuerdo con los párrafos 122 y 125; o
 - e) la contabilidad requerida para esas transacciones, esos otros eventos o esas condiciones de importancia relativa es compleja y, de otro modo, los usuarios de los estados financieros de la entidad no los entenderían; esta situación podría surgir si la entidad aplicara más de una NIIF a una clase de transacciones de importancia relativa.
- 117C La información sobre políticas contables que se centra en el modo en que una entidad ha aplicado los requisitos exigidos por las NIIF a sus propias circunstancias proporciona información específica para cada entidad que es más útil para los usuarios de los estados financieros que la información normalizada, o una información que solo duplique o resuma los requisitos de las NIIF.
- 117D Si la entidad revela información sin importancia relativa en materia de política contable, dicha información no ocultará la información de importancia relativa en dicha materia.
- 117E La conclusión de una entidad de que la información sobre políticas contables no tiene importancia relativa no afectará a los requisitos de revelación correspondientes establecidos en otras NIIF.
- 118 [Eliminado]
- 119 [Eliminado]
- 120 [Eliminado]
- 121 [Eliminado]

- 122 La entidad revelará, junto con la información de importancia relativa sobre políticas contables u otras notas, los juicios –diferentes de los relativos a las estimaciones (véase el párrafo 125)– que la dirección haya realizado al aplicar las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.**

...

TRANSICIÓN Y FECHA DE VIGENCIA

...

- 139V El documento *Revelación de Políticas Contables*, publicado en febrero de 2021, modificó los párrafos 7, 10, 114, 117 y 122, añadió los párrafos 117A a 117E y eliminó los párrafos 118, 119 y 121. También modificó el Documento de práctica de las NIIF 2 Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa. Las entidades aplicarán las modificaciones a la NIIF 1 en los períodos contables anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las referidas modificaciones en un período contable anterior, revelará este hecho.

Modificaciones de otras normas NIIF y publicaciones

Modificaciones de la NIIF 7 *Instrumentos financieros: Información a revelar*

Se modifican los párrafos 21 y B5 Se añade el párrafo 44II.

RELEVANCIA DE LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS EN LA SITUACIÓN FINANCIERA Y EN EL RENDIMIENTO

...

Otra información a revelar

Políticas contables

21. De conformidad con el párrafo 117 de la NIC 1 *Presentación de estados financieros* (revisada en 2007), la entidad revelará información de importancia relativa sobre las políticas contables. Se espera que la información sobre la base (o bases) de valoración de los instrumentos financieros utilizados en la elaboración de los estados financieros sea información significativa sobre las políticas contables.

...

FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN

...

- 44II El documento *Revelación de Políticas Contables*, que modifica la NIC 1 y el Documento de práctica de las NIIF 2 Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa, y que se publicó en febrero de 2021, modificó los párrafos 21 y B5. Las entidades aplicarán esa modificación a los períodos contables anuales sobre los que se informe que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un período contable que comience con anterioridad, revelará este hecho.

...

Apéndice B

Guía de aplicación

...

Clases de instrumentos financieros y nivel de detalle de la información a revelar (párrafo 6)

...

Otra información a revelar — políticas contables (párrafo 21)

- B5 El párrafo 21 exige que se revele información de importancia relativa sobre las políticas contables, que se espera que incluya información sobre la base o bases de valoración de los instrumentos financieros utilizados en la preparación de los estados financieros. Para los instrumentos financieros, esta información podrá incluir:

...

El párrafo 122 de la NIC 1 (revisada en 2007) también requiere que las entidades revelen, junto con la información significativa sobre las políticas contables u otras notas, los juicios, diferentes de los que impliquen estimaciones, que la dirección haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

Modificaciones de la NIC 26 *Contabilización e información financiera sobre planes de prestaciones por retiro*

Se modifica el párrafo 34 y se añade el párrafo 38.

REFERENTE A TODOS LOS PLANES

Información a revelar

- 34. En los estados financieros acerca de un plan de prestaciones por retiro, ya sea de aportaciones o de prestaciones definidas, deben incluirse también los siguientes extremos:**

...

b) información de importancia relativa sobre las políticas contables; y

...

FECHA DE VIGENCIA

...

38. El documento *Revelación de Políticas Contables*, que modifica la NIC 1 *Presentación de estados financieros* y el Documento de práctica de las NIIF 2 *Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa*, y que se publicó en febrero de 2021, modificó el párrafo 34. Las entidades aplicarán esa modificación a los períodos contables anuales sobre los que se informe que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un período contable que comience con anterioridad, revelará este hecho.

Modificaciones de la NIC 34 *Información financiera intermedia*

Se modifica el párrafo 5 y se añade el párrafo 60.

CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA

5. La NIC 1 define un conjunto de estados financieros completos, conteniendo los siguientes componentes:

...

- e) notas, en las que se incluye información de importancia relativa sobre la política contable y demás información explicativa;

...

FECHA DE VIGENCIA

...

60. El documento *Revelación de Políticas Contables*, que modifica la NIC 1 y el Documento de práctica de las NIIF 2 *Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa*, y que se publicó en febrero de 2021, modificó el párrafo 5. Las entidades aplicarán esa modificación a los períodos contables anuales sobre los que se informe que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un ejercicio que comience con anterioridad, revelará este hecho.

Modificaciones de la NIC 8

Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores

Se modifican los párrafos 5, 32, 34, 38 y 48 y el encabezamiento del párrafo 32. Se añaden los párrafos 32A a 32B, 34.^a y 54I y los encabezamientos de los párrafos 34 y 36. El encabezamiento del párrafo 39 se modifica para convertirse en subrúbrica del encabezamiento añadido del párrafo 34.

DEFINICIONES

- 5. Los siguientes términos se usan, en la presente norma, con el significado que a continuación se especifica:**

...

Las estimaciones contables son importes monetarios de los estados financieros sujetos a incertidumbre de valoración.

...

ESTIMACIONES CONTABLES

32. Una política contable puede exigir que las partidas de los estados financieros se valoren de forma que suponga una incertidumbre de valoración, es decir, la política contable puede exigir que dichas partidas se valoren por importes monetarios que no puedan observarse directamente y que, en su lugar, deban estimarse. En tal caso, la entidad elaborará una estimación contable para alcanzar el objetivo establecido por la política contable. La elaboración de estimaciones contables implica el uso de juicios o supuestos basados en la información más reciente y fiable disponible. Entre los ejemplos de estimaciones contables cabe citar:
- a) una corrección de valor por pérdidas teniendo en cuenta las pérdidas crediticias previstas, aplicando la NIIF 9 *Instrumentos financieros*;
 - b) el valor neto realizable de una partida de las existencias, aplicando la NIC 2 *Existencias*;
 - c) el valor razonable de un activo o pasivo, aplicando la NIIF 13 *Valoración del valor razonable*;
 - d) el gasto por depreciación de un elemento del inmovilizado material, aplicando la NIC 16; y
 - e) una provisión por obligaciones de garantía, aplicando la NIC 37 *Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*.
- 32A Las entidades utilizan técnicas de valoración y variables para elaborar las estimaciones contables. Las técnicas de valoración incluyen técnicas de estimación (por ejemplo, las técnicas utilizadas para medir una corrección de valor por las pérdidas crediticias esperadas aplicando la NIIF 9) y técnicas de valoración (por ejemplo, las técnicas utilizadas para medir el valor razonable de un activo o pasivo aplicando la NIIF 13).

- 32B El término «estimación» que aparece en las NIIF se refiere a veces a una estimación que no es una estimación contable, tal como se define en esta Norma. Por ejemplo, a veces se refiere a una variable utilizada en la elaboración de estimaciones contables.

...

Cambios en las estimaciones contables

34. Puede que las entidades tengan que cambiar una estimación contable si se producen cambios en las circunstancias en las que se basó o como resultado de nueva información, nuevos acontecimientos o más experiencia. El cambio de una estimación contable, por su propia naturaleza, no está relacionado con ejercicios anteriores ni tampoco consiste en la corrección de un error.
- 34A Los efectos sobre una estimación contable de un cambio en una variable o de un cambio en una técnica de valoración son cambios en las estimaciones contables, a menos que se deriven de la corrección de errores de ejercicios anteriores.

...

Aplicación de cambios en las estimaciones contables

...

38. El reconocimiento prospectivo del efecto de un cambio en una estimación contable significa que el cambio se aplica a las transacciones, otros eventos y condiciones, desde la fecha de dicho cambio. Un cambio en una estimación contable podría afectar al resultado del ejercicio corriente, o bien al de este y al de ejercicios futuros. Por ejemplo, un cambio en una corrección de valor por pérdidas previstas afecta solo al resultado del ejercicio corriente y, por tanto, se reconocerá en el ejercicio corriente. Sin embargo, un cambio en la vida útil estimada, o en los patrones de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados a un activo amortizable, afectará al gasto por amortización del ejercicio corriente y de cada uno de los ejercicios de vida útil restante del activo. En ambos casos, el efecto del cambio relativo al ejercicio corriente se reconocerá como ingreso o gasto en el ejercicio corriente. El efecto, en su caso, sobre los ejercicios futuros se reconocerá como ingreso o gasto en esos ejercicios futuros.

Información a revelar

...

ERRORES

...

48. La corrección de errores puede distinguirse con facilidad de los cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones contables son, por su naturaleza, aproximaciones que pueden necesitar cambios cuando se tenga conocimiento de información adicional. Por ejemplo, las pérdidas o ganancias reconocidas como resultado del desenlace de una contingencia, no constituye corrección de un error.

...

FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN

...

- 54I El documento *Definición de estimaciones contables*, publicado en febrero de 2021, modificó los párrafos 5, 32, 34, 38 y 48, y añadió los párrafos 32A, 32B y 34A. Las entidades aplicarán estas modificaciones en los

períodos contables anuales sobre los que se informe que comiencen a partir del 1 de enero de 2023. Se permite su aplicación anticipada. Las entidades aplicarán estas modificaciones a los cambios en las estimaciones contables y los cambios en las políticas contables que se produzcan a partir del comienzo del primer período contable anual sobre el que se informe en el que apliquen las modificaciones.

