

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 11 de abril de 2024)

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-A28
Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de las Auditorías	A29-A38
Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con	

la independencia	A39-A49
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría	A50-A59
Recursos para el encargo	A60-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*.

Las Normas “NIA-ES”, “NIGC 1-ES” y “NIGC 2-ES” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente y las modificaciones de concordancia que le afectan emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicadas por la IFAC. 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 dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Gestión de la Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org.“

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades específicas 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, A39)

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

¹ 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*, apartado 14.

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 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 A34-A37)

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 A23-A26)

Fecha de entrada en vigor

10. *(Apartado suprimido).*

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.

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

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:
- (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) n.º 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.

³ (*Nota al pie suprimida*).

- (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-A26)

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 2013), tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 11 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de XX de abril de 2024, por la que se publica esta Norma.

- (e) Firma de auditoría – Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica (*frase suprimida*). (Ref: Apartado A27)

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 28)

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 28)

- (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 12 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de XX de abril de 2024, por la que se publica esta Norma.

- (h) Socio – Cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo (*frase suprimida*).

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.

- (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 aplicación de esta definición en 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 la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de XX de abril de 2024, por la que se publica 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 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) n.º 537/2014, tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 10 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de XX de abril de 2024, por la que se publica 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 A29-A38)
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 A31-A35)

- (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, A38)

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 A39-A43, A49)
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-A26, A41-A45)
- (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 llegan a su conocimiento incumplimientos; y
 - (c) las responsabilidades de los miembros del equipo cuando llega 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.º 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.

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

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 A44-A45)
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 A28)
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 A47)
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 A39 y A48)

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 han aplicado, y que las conclusiones que se han alcanzado al respecto son adecuadas. (Ref: Apartados A50-A53, A59)

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.º 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 A54-A57)
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 A58)

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 A60-A71, A74-A75, 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 A63, A72-A75)
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 A76-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 A64-A70)

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.

⁷ NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 9.

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

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)

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;
 - (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;

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*.

- (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.

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 un grupo. La NIA 600 (Revisada)¹² trata las consideraciones especiales aplicables a una auditoría de estados financieros de un grupo y cuando participan auditores de componentes. La NIA 600 (Revisada), 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 (Revisada) puede ser útil cuando participa una persona de otra firma de auditoría para asistir a un recuento físico de existencias, inspeccionar 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.

¹¹ NIA 230, apartados 8-11 y A6.

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

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 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

¹³ NIGC 1, apartado 49(b).

¹⁴ NIGC 1, apartado 49(a).

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, 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

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

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 A71 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.

Graduación (Ref: Apartados 2, 8)

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

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

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.

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.

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

¹⁸ NIA 200, apartado A31.

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).

- 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.

- A22. Cuando varios auditores actúan conjuntamente en una auditoría, los socios conjuntos del encargo y sus equipos de los encargos constituirán, de forma colectiva, el “socio del encargo” y el “equipo del encargo”, a efectos de las NIA. Esta NIA no trata, sin embargo, ni de la relación entre auditores conjuntos ni del trabajo que realiza uno de los auditores en relación con el trabajo del otro auditor conjunto.

La Resolución de 20 de marzo de 2014, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores” y el art 19 del RLAC establecen los criterios en la actuación conjunta de auditores de cuentas.

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

- A23. 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.

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

- A24. 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

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

cuento 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.

A25. 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 de las que son aplicables al personal para obtener conocimiento de si una persona de otra firma de auditoría:

- 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 26 y A59-A64 de la NIA 600 (Revisada) 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.

A26. 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 auditor del grupo.

²⁵ Véase el apartado 35.

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

A27. *(Apartado suprimido).*

"Red" y *"firma de la red"* (Ref: Apartados 12(f)-12(g))

A28. *(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

A29. 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

A30. 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

A31. 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
- 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

A32. 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:

- (a) 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);
- (b) 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 2013), tal y como se recoge en el criterio de interpretación número 11 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de XX de abril de 2024, por la que se publica esta Norma.
- (c) terceros externos a la firma de auditoría (por ejemplo, la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o las autoridades reguladoras).

A33. 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)

- A34. 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.
- A35. 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 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.

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

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

- 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.
- A36. 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.
- A37. 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:
 - áreas complejas o subjetivas de la auditoría;
 - áreas que plantean riesgos para la consecución de la calidad del encargo de auditoría;
 - áreas con riesgos de fraude; e
 - incumplimientos identificados o existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.
- Establecer expectativas de que:
 - 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
 - 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)

A38. 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)

- A39. 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 (Revisada) 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.
- A40. 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.
- A41. 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 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:
 - 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

²⁸ NIA 200, apartados 14 y A16-A19.

independencia durante el periodo del encargo y durante el periodo cubierto por la materia objeto de análisis.

- 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.
 - Comuniquen inmediatamente cualquier incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia.
- A42. El socio del encargo puede tener en cuenta la información, la comunicación y los recursos descritos en el apartado A41 al determinar si puede confiar en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para cumplir los requerimientos de ética aplicables.
- A43. 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)

- A44. 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.
- A45. 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.

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

- A46. 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)

- A47. 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

²⁹ (*Nota al pie suprimida*).

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)

A48. 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

A49. *(Apartado suprimido).*

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

A50. 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.

A51. 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:

- 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.

A52. 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

³⁰ NIA 700 (Revisada), apartado 28(c).

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.

- A53. 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.
- A54. 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 entidades y unidades de negocio; 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.
- A55. 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;
 - 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 y de su entorno, en el caso de una auditoría de los estados financieros de un grupo de conformidad con la NIA 600 (Revisada), y 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

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

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

- a la estructura de gobierno de la entidad de conformidad con la NIA 260 (Revisada)³³ y la NIA 265³⁴.
- A56. 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*)³⁵.

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.º 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.

- A57. 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.
- A58. 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.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartados 22-24)

A59. (*Apartado suprimido*).

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

A efectos de la aplicación práctica de los apartados A60 a A62 siguientes, véase nota aclaratoria a los apartados 25 a 27 de esta Norma.

A60. 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.

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*.

³⁵ (*Nota al pie suprimida*).

- A61. 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 auditor del grupo³⁶. 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.
- A62. 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

- A63. 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

- A64. 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 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.
- A65. 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.
- A66. 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.

³⁶ NIA 600 (Revisada), apartado A10.

A67. 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.

A68. 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

A69. Los recursos intelectuales incluyen, por ejemplo, metodologías de auditoría, herramientas de implementación, guías de auditoría, programas tipo, plantillas, listados de comprobaciones o formularios.

A70. 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)

A71. 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 A72 a A74 siguientes, véase nota aclaratoria a los apartados 25 a 27 de esta Norma.

A72. 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.

A73. Los auditores internos y un experto externo del auditor no se consideran miembros del equipo del encargo. La NIA 610 (Revisada 2013)³⁷ y la NIA 620³⁸ 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

A74. 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 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.

A75. 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;

³⁷ NIA 610 (Revisada 2013), apartado 15.

³⁸ NIA 620, apartado 9.

- siguiendo el progreso de la auditoría en relación con el plan de auditoría³⁹, 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)

- A76. 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.
- 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 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.

³⁹ NIA 300, apartado 9.

- 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 A36).
- 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:
 - el progreso con respecto al plan de auditoría;
 - si se ha alcanzado el objetivo del trabajo realizado; y
 - 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 revisión⁴⁰.
- 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

⁴⁰ NIA 230, apartado 9(c).

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 importancia relativa.
- La composición del equipo del encargo, incluido:
 - Personal que utiliza su especialización en un área contable o de auditoría específica.
 - 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 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:
 - la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo;
 - decisiones sobre la participación de auditores de componentes, incluido el modo de dirigirlos y supervisarlos y de revisar su trabajo; y
 - la evaluación del trabajo realizado por auditores de componentes y las conclusiones obtenidas de ésta.

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:
 - ser más formales y estructuradas que cuando los miembros del equipo del encargo están ubicados en la misma localización; 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 auditoría⁴¹.

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 NIGC 2⁴², y que requieran que se realice una revisión de la calidad del encargo para determinados tipos de encargos⁴³. 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 financieros⁴⁴. 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

⁴¹ NIA 701, apartados 9 y A14.

⁴² NIGC 2, *Revisiones de la calidad de los encargos*.

⁴³ NIGC 1, apartado 34(f).

⁴⁴ NIA 700 (Revisada), apartado 49.

conclusiones alcanzadas por este no eran adecuadas, entonces la revisión de la calidad del encargo no ha finalizado⁴⁵.

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 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 inmediato⁴⁶. 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.

⁴⁵ NIGC 2, apartado 26.

⁴⁶ NIGC 1, apartado 47.

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.

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 230⁴⁷, 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

⁴⁷ NIA 230, apartado A7.

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.