

CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE GESTIÓN DE LA CALIDAD 2 ADAPTADA PARA SU APLICACIÓN AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL

La Norma Internacional de Gestión de la Calidad 2 *adaptada para su aplicación al sector público español* (NIGC 2-ES-SP) que se publica, debe aplicarse e interpretarse de forma conjunta con los criterios que seguidamente se exponen:

- 1) Las menciones a las disposiciones legales o reglamentarias de una jurisdicción deben entenderse referidas a la regulación correspondiente del marco jurídico español del sector público que resulte aplicable en cada caso.
- 2) En la aplicación de esta norma de gestión de la calidad por los órganos de control que realizan cualquier modalidad de auditoría pública o revisiones de estados financieros, así como otros trabajos de control de acuerdo con las competencias atribuidas al sector público en España, se tendrá en cuenta la regulación del sector público en aquellos aspectos en los que sea necesario tener presente la estructura, la organización y los procedimientos establecidos.
- 3) Se han eliminado las referencias a la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo por estar fuera del alcance de los órganos de control del sector público. Las alusiones a esta “NIGC” han sido sustituidas por “NIGC 2-ES-SP”.
- 4) La recuperación de las referencias al sector público suprimidas en la NIGC 2-ES aprobada por el ICAC se consideran como adaptación y, por tanto, se encuadran y colorean en gris.
- 5) La terminología y las definiciones incluidas en esta norma se entenderán e interpretarán conforme a lo establecido en la regulación del sector público que resulte de aplicación.

Asimismo, cuando se ha considerado procedente, se han insertado notas aclaratorias que deben observarse para la adecuada aplicación de la norma; bien porque algún aspecto de su contenido se recoge en la regulación del sector público de forma más específica; bien porque se recoge en la NIGC 2-ES-SP de forma distinta o, simplemente, porque no se contempla en la regulación del sector público y se ha de recoger en el futuro en dicha regulación matizada con criterios habituales en esta, a los efectos de facilitar su adecuada comprensión y evitar las dudas que pudieran existir en su interpretación y aplicación.

A tal efecto, se han insertado en los apartados o párrafos correspondientes, consideraciones generales a la regulación del sector público, sin que éstas tengan carácter exhaustivo y sin perjuicio, en su caso, de referencias más específicas en la Nota Explicativa (NE) adjunta a cada norma (NE- NIGC 2-ES-SP). Dichos apartados o párrafos están encuadrados y coloreados en gris.

Por otra parte, en los casos en que se ha considerado necesario, se han suprimido aquellos apartados, párrafos, ejemplos o frases toda vez que sean contrarios a la regulación del sector público en España o se refieren a cuestiones que exceden del ámbito de aplicación de dicha regulación, o no resultan de aplicación en el sector público, identificándolos con la mención “párrafo suprimido”, “apartado suprimido”, “ejemplo suprimido”, “palabra suprimida”, “frase suprimida” “por adaptación al sector público”. Las referencias a las Normas Internacionales de Gestión de la Calidad (NIGC) y a otras normas y pronunciamientos internacionales emitidos por la IFAC, sólo resultarán de aplicación en España en la medida en que se acuerde su incorporación a la regulación del sector público.

- 6) Las referencias a la red se considerarán suprimidas por no ser aplicable dicho concepto al sector público o a la realidad habitual de este.
- 7) Además de las referencias efectuadas en esta norma a la aplicación del juicio y escepticismo profesionales, deberá tenerse en cuenta también lo establecido en la regulación del sector público en relación con el especial celo que ha de tener el auditor público en la revisión de la legalidad.
- 8) Los cambios terminológicos incluidos en el apartado de definiciones obedecen a que las relaciones que se establecen con la entidad auditada tienen su origen en la competencia legal del órgano de control y, por tanto, no hay ámbito para la consideración de otro tipo de relaciones jurídicas.
- 9) Las referencias realizadas en esta NIGC 2-ES-SP, tanto en el cuerpo de la norma como en las notas a pie de página a NIA-ES-SP (Revisada) cuya citada revisión no haya sido adaptada, aprobada e incorporada al corpus normativo aplicable al sector público en España de forma actualizada, mantendrá su referencia renombrada de acuerdo con la terminología aplicable a este sector (NIA-ES-SP). A los efectos de considerar el contenido técnico del texto incluido en dicha referencia revisada se consultará la existencia de ese texto en la NIA-ES-SP vigente y en caso de no figurar en esta norma se aplicará supletoriamente la NIA-ES no adaptada al sector público, siempre que no contradiga la regulación pública vigente.

Por ejemplo, si desde esta norma se hace una referencia a la NIA-ES 315 (Revisada 2019), en la adaptación se renombra como NIA-ES-SP 1315 (Revisada 2019), lo primero que se habrá de comprobar es que el contenido técnico del párrafo referenciado esté en la NIA-ES-SP 1315 vigente. En caso de que no se encontrase se revisará la NIA-ES 315 (Revisada 2019) no adaptada y se aplicará el texto de esta última siempre que no contradiga la regulación vigente.

NORMA INTERNACIONAL DE GESTIÓN DE LA CALIDAD 2

REVISIONES DE LA CALIDAD DE LOS ENCARGOS

(NIGC 2-ES)

(NIGC 2-ES adaptada para su aplicación al sector público español, NIGC 2-ES-SP, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, de 22 de mayo de 2023)

Título: Norma Internacional de Gestión de la Calidad 2: revisiones de la calidad de los trabajos de control del sector público en España (NIGC 2-ES-SP)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIGC 2-ES-SP 1-4

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de las revisiones de la calidad de los encargos 5-9

Aplicabilidad de esta NIGC 2-ES-SP 10

Fecha de entrada en vigor 11

Objetivo 12

Definiciones 13

Requerimientos

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables 14-16

Nombramiento y elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos 17-23

Realización de la revisión de la calidad del encargo 24-27

Documentación 28-30

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Nombramiento y elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos A1–A24

Realización de la revisión de la calidad del encargo A25–A49

Documentación A50–A53

La Norma Internacional de Gestión de la Calidad 2: *revisiones de la calidad de los trabajos de control del sector público en España* (NIGC 2-ES-SP), debe interpretarse conjuntamente con la Norma Internacional de Gestión de la Calidad 1: *gestión de la calidad de los órganos de control que realizan auditorías o*

revisiones de estados financieros, así como otros trabajos de control de acuerdo con las competencias atribuidas al sector público en España (NIGC 1-ES-SP).

La Norma Internacional de Gestión de la Calidad 2: *revisiones de la calidad de los trabajos de control del sector público en España (NIGC 2-ES-SP)*, es el resultado de la adaptación al sector público español de la NIGC 2-ES *Revisiones de la calidad de los encargos*, y se publica con el conocimiento de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). La NIGC 2-ES reproduce, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la traducción autorizada al español de la Norma Internacional Gestión de la Calidad NIGC 2 *Revisiones de la calidad de los encargos* del IAASB publicada por IFAC en diciembre de 2020 en inglés. La traducción autorizada fue realizada, con el permiso de IFAC, por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y del Consejo General de Economistas (CGE). Se permite la reproducción en España, en español, exclusivamente para propósitos no comerciales. El texto aprobado de la NIGC 2 es el que ha sido publicado por IFAC en lengua inglesa. IFAC no asume responsabilidad alguna por la exactitud e integridad de la traducción o por las acciones que se pudieran derivar de ello.

Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en www.ifac.org o escribiendo a permissions@ifac.org.”

Introducción

Alcance de esta NIGC

1. Esta Norma Internacional de Gestión de la Calidad adaptada para su aplicación al sector público español (NIGC 2-ES-SP) trata:
 - (a) del nombramiento y elegibilidad del revisor de la calidad del encargo; y
 - (b) de las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo relacionadas con la realización y documentación de una revisión de la calidad del encargo.
2. Esta NIGC 2-ES-SP es aplicable a todos los encargos para los cuales, de conformidad con la NIGC 1-ES-SP¹, se exige que se realice una revisión de la calidad del encargo. Esta NIGC 2-ES-SP parte de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a la NIGC 1-ES-SP o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes. Esta NIGC 2-ES-SP debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.
3. Una revisión de la calidad del encargo realizada de conformidad con esta NIGC 2-ES-SP es una respuesta predeterminada diseñada e implementada por la firma de auditoría de conformidad con la NIGC 1-ES-SP². La realización de una revisión de la calidad de un encargo se lleva a cabo en los encargos por el revisor de la calidad del encargo en nombre de la firma de auditoría.

En la adaptación de esta norma hay que tener presentes variantes denominativas para acomodar su contenido a la terminología empleada en el sector público. Así, ha de entenderse el término “firma de auditoría” como “órgano de control (o una parte especializada de este)”, “socio del encargo” como “responsable del trabajo” y “encargo” como “trabajo”.

La mención a revisiones u otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados, ha de entenderse en el ámbito del sector público como aquellos trabajos que, sin ser auditoría de cuentas, se efectúan por el órgano de control y que tienen el carácter de concomitante o *a posteriori* de la operación de gestión de los recursos públicos. En particular, el control financiero permanente y la auditoría pública (auditoría de regularidad contable, auditoría de cumplimiento y auditoría operativa - la auditoría de cuentas anuales es una modalidad de la auditoría de regularidad contable -), de acuerdo con la implementación operativa de la regulación del sector público que tenga en cuenta las competencias y características del citado órgano de control. La regulación específica del sector público dispondrá (o podrá disponer) en qué supuestos se requiera la revisión de la calidad de dichos trabajos.

Graduación

4. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos del revisor de la calidad del encargo requeridos por esta NIGC 2-ES-SP varía en función de la naturaleza y las circunstancias del encargo o de la entidad. Por ejemplo, los procedimientos del revisor de la calidad del encargo probablemente serán menos extensos en aquellos encargos en los que se apliquen menos juicios significativos por el equipo del encargo.

¹ Norma Internacional de Gestión de la Calidad *de los órganos de control que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros trabajos de control de acuerdo con las competencias atribuidas al sector público en España* (NIGC 1-ES-SP), apartado 34(f).

² NIGC 1-ES-SP, apartado 34 (f)

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

5. La NIGC 1-ES-SP establece las responsabilidades de la firma de auditoría con respecto a su sistema de gestión de la calidad y requiere que la firma de auditoría diseñe e implemente respuestas a los riesgos de calidad que estén basadas y respondan a los motivos de las valoraciones asignadas a dichos riesgos³. Las respuestas predeterminadas incluidas en la NIGC 1-ES-SP incluyen establecer políticas o procedimientos que tratan las revisiones de la calidad de los encargos de conformidad con esta NIGC 2-ES-SP.
6. La firma de auditoría es responsable de diseñar, implementar y operar el sistema de gestión de la calidad. Según la NIGC 1-ES-SP, el objetivo de la firma de auditoría es diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad de las auditorías (*frase suprimida*) o revisiones de estados financieros (*frase suprimida*) así como otros trabajos de control de acuerdo con las competencias atribuidas al sector público en España, que le proporcione una seguridad razonable de que:
 - (a) la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y
 - (b) los informes de los encargos emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias⁴.
7. Tal y como se explica en la NIGC 1-ES-SP⁵, se sirve al interés público al realizar encargos de calidad de manera congruente. Se alcanzan encargos de calidad a través de la planificación y ejecución de los encargos y de la emisión de informes sobre estos de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Alcanzar los objetivos de esas normas y cumplir los requerimientos legales y reglamentarios aplicables implica la aplicación de juicio profesional y (*frase suprimida*) del escepticismo profesional.
8. Una revisión de la calidad del encargo es una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas por este. La evaluación por el revisor de la calidad del encargo de los juicios significativos se realiza en el contexto de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Sin embargo, una revisión de la calidad del encargo no pretende ser una evaluación de si todo el encargo cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables o las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría.
9. El revisor de la calidad del encargo no es un miembro del equipo del encargo. La realización de una revisión de la calidad del encargo no cambia las responsabilidades del socio del encargo de gestionar y alcanzar la calidad del encargo o de dirigir y supervisar a los miembros del equipo del encargo y revisar su trabajo. No se requiere que el revisor de la calidad del encargo obtenga evidencia para fundamentar la opinión o la conclusión del encargo, pero el equipo del encargo puede obtener evidencia adicional para responder a las cuestiones puestas de manifiesto durante la revisión de la calidad del encargo.

³ NIGC 1-ES-SP, apartado 26

⁴ NIGC 1-ES-SP, apartado 14

⁵ NIGC 1-ES-SP, apartado 15

Aplicabilidad de esta NIGC 2-ES-SP

10. Esta NIGC 2-ES-SP contiene tanto el objetivo que persigue la firma de auditoría al aplicar esta NIGC 2-ES-SP, como los requerimientos diseñados con la finalidad de permitir a la firma de auditoría y al revisor de la calidad del encargo cumplir dicho objetivo. Adicionalmente, esta NIGC 2-ES-SP contiene las correspondientes orientaciones, bajo la forma de guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, así como anotaciones introductorias, que proporcionan el contexto necesario para una adecuada comprensión de esta NIGC 2-ES-SP, y definiciones. La NIGC 1-ES-SP⁶ explica los términos, objetivo, requerimientos, guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, anotaciones introductorias y definiciones.

Fecha de entrada en vigor

11. *(Apartado suprimido)*

Objetivo

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

Definiciones

13. A efectos de esta NIGC 2-ES-SP, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

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

A efectos de la aplicación de esta definición en esta norma, en la revisión de la gestión de la calidad del trabajo de auditoría se tendrá presente la regulación del sector público. A estos efectos, el órgano de control (o parte especializada de este) deberá establecer y aplicar los procedimientos previstos en esta norma y aquellos otros adicionales no previstos que resulten necesarios para el adecuado cumplimiento de los requerimientos exigidos legal o reglamentariamente en relación con la revisión de la calidad del trabajo.

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

A efectos de la aplicación de esta definición en esta norma, se considerará como tal aquel que se determine de acuerdo con la regulación del sector público, la cual podrá limitar o regular la concurrencia de organizaciones externas como posible alternativa para realizar la revisión de la calidad. En particular, a estos efectos, se considerará como socios a los responsables del trabajo de igual o similar nivel que el responsable del trabajo de la auditoría revisada.

- (c) Requerimientos de ética aplicables: principios de ética profesional y requerimientos de ética aplicables a un profesional de la contabilidad cuando realiza la revisión de la calidad del encargo. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden las disposiciones

⁶ NIGC 1-ES-SP, apartados 12 y A6-A9

del Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia) (Código de ética del IESBA) en relación con las auditorías *(frase suprimida)* o revisiones de estados financieros *(frase suprimida)* o revisiones de estados financieros *(frase suprimida)* así como otros trabajos de control de acuerdo con las competencias atribuidas al Sector Público en España junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos. (Ref.: Apartados A12–A15)

A efectos de la aplicación de esta definición en esta norma, en la referencia a los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, se considerarán los definidos en la regulación sobre independencia y ética en el sector público.

La referencia a “profesional de la contabilidad” ha de entenderse como referida al auditor público.

Requerimientos

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables

14. La firma de auditoría y el revisor de la calidad del encargo tendrán un conocimiento de esta NIGC 2-ES-SP, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, para conocer el objetivo de esta NIGC 2-ES-SP y aplicar correctamente los requerimientos que les son aplicables.
15. La firma de auditoría o el revisor de la calidad del encargo, según corresponda, cumplirán cada uno de los requerimientos de esta NIGC 2-ES-SP salvo que el requerimiento no sea aplicable en las circunstancias del encargo.
16. Se espera que una adecuada aplicación de los requerimientos proporcione una base suficiente para alcanzar el objetivo de esta norma. Sin embargo, si la firma de auditoría o el revisor de la calidad del encargo determinan que la aplicación de los requerimientos aplicables no proporciona una base suficiente para alcanzar el objetivo de esta norma, la firma de auditoría o el revisor de la calidad del encargo, según corresponda, tomarán medidas adicionales para alcanzar el objetivo.

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

17. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que requieran que se asigne la responsabilidad del nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos a una o varias personas con la competencia, capacidad y autoridad adecuadas dentro de la firma de auditoría para cumplir la responsabilidad. Esas políticas o procedimientos requerirán que dicha persona o personas nombren al revisor de la calidad de los encargos. (Ref.: Apartados A1–A3)
18. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que fijen los criterios de elegibilidad para ser nombrado revisor de la calidad del encargo. Esas políticas o procedimientos requerirán que el revisor de la calidad del encargo no sea un miembro del equipo del encargo y que: (Ref.: Apartado A4)
 - (a) tenga la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente y la autoridad adecuada, para realizar la revisión de la calidad del encargo; (Ref.: Apartados A5–A11)
 - (b) cumpla los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a amenazas a la objetividad e independencia del revisor de la calidad del encargo; y (Ref.: Apartados A12–A15)
 - (c) cumpla las disposiciones legales y reglamentarias, si existen, aplicables a la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo. (Ref.: Apartado A16)

19. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría establecidos de conformidad con el apartado 18(b) también harán frente a las amenazas a la objetividad originadas por una persona que sea nombrada revisor de la calidad del encargo después de haber actuado como socio del encargo. Dichas políticas y procedimientos especificarán un periodo de enfriamiento de dos años, o un periodo más largo si los requerimientos de ética aplicables así lo exigen, antes de que el socio del encargo pueda asumir la función de revisor de la calidad del encargo. (Ref.: Apartados A17–A18)

A efectos de la aplicación de este apartado, cuando en atención a la estructura organizativa del órgano de control no resulte posible establecer un periodo mínimo de enfriamiento de dos años, la normativa del órgano de control (o parte especializada de este) podrá establecer un periodo de enfriamiento distinto, siempre que los requerimientos de ética aplicables lo permitan o la objetividad del revisor quede garantizada aplicando salvaguardas adecuadas.

20. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que fijen los criterios de elegibilidad de las personas que ayudan al revisor de la calidad del encargo. Esas políticas o procedimientos requerirán que dichas personas no sean miembros del equipo del encargo y:
- (a) tengan la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente, para realizar las obligaciones que se les han asignado; y (Ref.: Apartado A19)
 - (b) cumplan los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a amenazas a su objetividad e independencia y, en su caso, las disposiciones legales y reglamentarias. (Ref.: Apartados A20–A21)
21. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que:
- (a) requieran que el revisor de la calidad del encargo asuma la responsabilidad global de la realización de la revisión de la calidad del encargo y;
 - (b) traten la responsabilidad del revisor de la calidad del encargo de determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de las personas que ayudan en la revisión, así como la revisión de su trabajo. (Ref.: Apartado A22)

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

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

Realización de la revisión de la calidad del encargo

24. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos en relación con la realización de la revisión de la calidad del encargo que traten:
- (a) las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo de aplicar procedimientos de conformidad con los apartados 25-26 en momentos adecuados durante el encargo que proporcionen una base adecuada para una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas por este;
 - (b) las responsabilidades del socio del encargo con relación a la revisión de la calidad del encargo, incluido que el socio del encargo no puede fechar el informe del encargo antes de que el revisor de la calidad del encargo le notifique que se ha finalizado dicha revisión, de conformidad con el apartado 27; y (Ref.: Apartados A25–A26)
 - (c) circunstancias en las que la naturaleza y extensión de las discusiones del equipo del encargo con el revisor de la calidad del encargo acerca de un juicio significativo dan lugar a una amenaza a la objetividad del revisor de la calidad del encargo, y las medidas adecuadas a adoptar en esas circunstancias. (Ref.: Apartado A27)
25. Para realizar la revisión de la calidad del encargo, el revisor de la calidad del encargo: (Ref.: Apartados A28–A33)
- (a) Leerá y obtendrá un conocimiento de la información comunicada por: (Ref.: Apartado A34)
 - (i) el equipo del encargo, acerca de la naturaleza y las circunstancias del encargo y la entidad; y
 - (ii) la firma de auditoría, acerca de su proceso de seguimiento y corrección, en concreto, deficiencias identificadas que pueden estar relacionadas o afectar a las áreas en las que se ven implicados juicios significativos aplicados por el equipo del encargo.
 - (b) Discutirá con el socio del encargo y, en su caso, con otros miembros del equipo del encargo, cuestiones y juicios significativos aplicados en la planificación, ejecución y emisión del informe del encargo. (Ref.: Apartados A35–A38)
 - (c) Sobre la base de la información obtenida en (a) y (b), revisará documentación seleccionada del encargo relacionada con los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y evaluará: (Ref.: Apartados A39–A43)
 - (i) la base para los juicios aplicados, incluido (*frase suprimida*) el ejercicio del escepticismo profesional por el equipo del encargo;
 - (ii) si la documentación del encargo fundamenta las conclusiones alcanzadas y;
 - (iii) si las conclusiones alcanzadas son adecuadas.
 - (d) En el caso de auditorías o revisiones de estados financieros (*frase suprimida*) así como otros trabajos de control de acuerdo con las competencias atribuidas al sector público en España evaluará las bases para la determinación por el socio del encargo de que se han cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia. (Ref.: Apartado A44)
 - (e) Evaluará si se han llevado a cabo las consultas adecuadas sobre las cuestiones complejas o controvertidas o sobre cuestiones en las que existan diferencias de opinión y las conclusiones derivadas de dichas consultas. (Ref.: Apartado A45)

- (f) En el caso de auditorías (*frase suprimida*) o revisiones de estados financieros (*frase suprimida*) así como otros trabajos de control de acuerdo con las competencias atribuidas al sector público en España, evaluará la base para la determinación por el socio del encargo de que su participación ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría, de manera que el socio del encargo tenga el fundamento para determinar que los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuadas dada la naturaleza y las circunstancias del encargo. (Ref.: Apartado A46)
- (g) Revisará:
- (i) en el caso de auditorías de estados financieros, los estados financieros y el informe de auditoría correspondiente, incluido, en su caso, la descripción de las cuestiones clave de la auditoría; (Ref.: Apartado A47)
- (ii) (*Apartado suprimido*)
- Para los trabajos de revisión, los estados financieros o la información financiera y el informe del trabajo correspondiente.
- (iii) (*Apartado suprimido*).
- Para otros trabajos de control que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados, el informe del trabajo y, en su caso, la información sobre la materia objeto de análisis. (Ref.: Apartado A48).

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

Finalización de la revisión de la calidad del encargo

27. El revisor de la calidad del encargo determinará si se han cumplido los requerimientos de esta NIGC 2-ES-SP con respecto a la realización de la revisión de la calidad del encargo y si la revisión de la calidad del encargo ha finalizado. En ese caso, el revisor de la calidad del encargo notificará al socio del encargo que la revisión de la calidad del encargo ha finalizado.

Documentación

28. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que requieran que el revisor de la calidad del encargo asuma la responsabilidad de documentar la revisión de la calidad del encargo. (Ref.: Apartado A50)
29. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que requieran que la revisión de la calidad del encargo se documente de conformidad con el apartado 30, y que dicha documentación se incluya junto con la documentación del encargo.
30. El revisor de la calidad del encargo determinará que la documentación de la revisión de la calidad del encargo es suficiente para permitir a un profesional ejerciente experimentado, sin conexión previa con el encargo, conocer la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo y, en su caso, por las personas que ayudaron al revisor, así como las conclusiones alcanzadas en la realización de la revisión. El revisor de la calidad

del encargo también determinará que la documentación de la revisión de la calidad del encargo incluye: (Ref.: Apartados A51–A53)

- (a) los nombres del revisor de la calidad del encargo y de las personas que le ayudaron en la revisión de la calidad del encargo;
- (b) una identificación de la documentación del encargo revisada;
- (c) el fundamento para la decisión por el revisor de la calidad del encargo de conformidad con el apartado 27;
- (d) las notificaciones requeridas de conformidad con los apartados 26 y 27 y
- (e) la fecha de finalización de la revisión de la calidad del encargo.

A efectos de la aplicación de este apartado, la interpretación de “profesional ejerciente” ha de entenderse en los mismos términos que ha sido definido el concepto “firma de auditoría” en el recuadro del apartado 3 de esta norma. Como profesional ejerciente individual se entenderá a aquellos órganos de control compuestos por una sola persona o un número muy reducido de personas.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

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

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

- A1. La competencia y capacidad que son relevantes respecto a la aptitud de la persona para cumplir la responsabilidad del nombramiento del revisor de la calidad del encargo puede incluir un conocimiento adecuado de:
- las responsabilidades de un revisor de la calidad del encargo;
 - los criterios incluidos en los apartados 18 y 19 acerca de la elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos; y
 - la naturaleza y las circunstancias del encargo o de la entidad sujeta a una revisión de la calidad del encargo, incluida la composición del equipo del encargo.
- A2. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar que la persona responsable del nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos no sea un miembro del equipo del encargo para el cual se va a realizar una revisión de la calidad del encargo. Sin embargo, en algunas circunstancias (por ejemplo, en el caso de una firma de auditoría de pequeña dimensión o de un profesional ejerciente individual), puede no ser factible que una persona distinta a un miembro del equipo del encargo nombre al revisor de la calidad del encargo.
- A3. La firma de auditoría puede asignar a más de una persona como responsable del nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos. Por ejemplo, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar un proceso distinto de nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos en el caso de una auditoría de entidades cotizadas, o no cotizadas (*frase suprimida*), con responsables diferentes para cada proceso.

A efectos de la aplicación de esta norma y de las normas de gestión de la calidad, "entidad cotizada" ha de entenderse como "entidad de especial relevancia" (EER). Se consideran EER aquellas que presenten una serie de características permanentes o temporales que hayan sido definidas previamente por la regulación del sector público. Estas características pueden tener que ver con el tamaño de la entidad o con alguno de sus componentes de riesgo y pueden emplearse criterios similares o semejantes, teniendo en cuenta las diferencias regulatorias, a las denominadas entidades cotizadas o de interés público en el contexto de las auditorías de cuentas desarrolladas por el sector privado en la legislación mercantil y comunitaria.

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

- A4. En algunas circunstancias, por ejemplo, en el caso de una firma de auditoría de pequeña dimensión o de un profesional ejerciente individual, puede no haber un socio u otra persona en la firma de auditoría elegible para realizar la revisión de la calidad del encargo. En esas circunstancias, la firma de auditoría puede contratar u obtener los servicios de personas externas a la firma de auditoría para llevar a cabo la revisión de la calidad del encargo. Una persona externa a la firma de auditoría puede ser un socio o un empleado de una firma (*Párrafo suprimido por adaptación al sector público*) distinta o de un proveedor de servicios. (*Párrafo suprimido por adaptación al sector público*).

Criterios de elegibilidad del revisor de la calidad del encargo

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

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

⁷ NIGC 1-ES-SP, apartado A88

⁸ NIGC 1-ES-SP, apartado A134

incluido el tiempo suficiente, necesarios para evaluar los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas por este incluyen:

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

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

Autoridad adecuada (Ref.: Apartado 18(a))

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

Consideraciones para el sector público

A11. (*Apartado suprimido*)

En el sector público, en su caso, un auditor público u otra persona debidamente cualificada nombrada en representación del órgano de control puede desempeñar una función equivalente a la del socio del trabajo con responsabilidad general relativa a las auditorías de dicho órgano. En
--

dichas circunstancias, la selección del revisor de la calidad del trabajo puede hacerse atendiendo a la necesidad de independencia y su capacidad para proporcionar una evaluación objetiva.

Requerimientos de ética aplicables (Ref.: Apartados 13(c), 18(b))

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

Amenazas a la objetividad del revisor de la calidad del encargo

- A14. Las amenazas a la objetividad del revisor de la calidad del encargo se pueden originar por una amplia gama de hechos y circunstancias. Por ejemplo:
- Se puede originar una amenaza de autorrevisión cuando el revisor de la calidad del encargo participó previamente en los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo, en concreto, como socio del encargo o como otro miembro del equipo del encargo.
 - Se puede originar una amenaza de interés propio o de familiaridad cuando el revisor de la calidad del encargo es familiar próximo o un miembro de la familia inmediata del socio del encargo o de otro miembro del equipo del encargo, o cuando existen relaciones personales estrechas con miembros del equipo del encargo.
 - Se puede originar una amenaza de intimidación cuando se ejercen presiones reales o aparentes sobre el revisor de la calidad del encargo (por ejemplo, cuando el socio del encargo es una persona agresiva o dominante, o cuando el revisor de la calidad del encargo depende jerárquicamente del socio del encargo).
- A15. Los requerimientos de ética aplicables pueden incluir requerimientos y orientación para identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas a la objetividad. (*Ejemplos suprimidos*)

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

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

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

- A17. En encargos recurrentes, a menudo, las cuestiones sobre las que se aplican juicios significativos no cambian. Por lo tanto, los juicios significativos aplicados en periodos anteriores pueden afectar los juicios del equipo del encargo en periodos posteriores. La aptitud de un revisor de la calidad del encargo para realizar una evaluación objetiva de los juicios significativos, por tanto, se ve afectada cuando la persona participó previamente en esos juicios como socio del encargo. En dichas circunstancias, es importante que existan salvaguardas adecuadas para reducir las amenazas a la objetividad a un nivel aceptable, en particular la amenaza de autorrevisión. En consecuencia, esta NIGC 2-ES-SP requiere que la firma de auditoría establezca políticas o procedimientos que especifiquen un periodo de enfriamiento durante el cual el socio del encargo no puede ser nombrado revisor de la calidad del encargo.
- A18. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría también pueden tratar si es adecuado un periodo de enfriamiento para una persona distinta del socio del encargo antes de ser elegible para ser nombrado como revisor de la calidad de dicho encargo. En este sentido, la firma de auditoría puede considerar la naturaleza de la función de dicha persona y su participación previa en los juicios significativos aplicados en el encargo. Por ejemplo, la firma puede determinar que un socio del encargo responsable de la aplicación de procedimientos de auditoría con relación a la información financiera de un componente en un encargo de auditoría de un grupo puede no ser elegible para ser nombrado revisor de la calidad del encargo del grupo debido a la participación de ese socio de auditoría en los juicios significativos que afectan al encargo de auditoría del grupo.

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

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

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

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

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

A24. En circunstancias en las que la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo para realizar la revisión de la calidad del encargo se ve afectada negativamente, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer un proceso para identificar revisores elegibles alternativos. Las políticas o los procedimientos también pueden tratar la responsabilidad de la persona nombrada para sustituir al revisor de la calidad del encargo de aplicar procedimientos que sean suficientes para cumplir con los requerimientos de esta NIGC 2-ES-SP relativos a la realización de la revisión de la calidad del encargo. Dichas políticas o procedimientos pueden además tratar la necesidad de consulta en dichas circunstancias.

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

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

A25. La NIA-ES-SP 1220 (Revisada)⁹ establece los requerimientos para el socio del encargo en aquellos encargos de auditoría para los que se requiere una revisión de la calidad del encargo, incluido:

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

A26. ¹⁰ *(Apartado suprimido)*

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

A27. Una comunicación frecuente durante todo el encargo entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo puede facilitar una revisión de la calidad del encargo eficaz y oportuna. Sin

⁹ Norma Internacional de Auditoría adaptada para su aplicación al sector público español (NIA-ES-SP) 1220 (Revisada) *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, apartado 36

¹⁰ *(Nota al pie de página suprimida)*

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

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

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

¹¹ NIGC 1-ES-SP, apartado A49

- (Frase suprimida) la identificación, la valoración y las respuestas a los riesgos de incorrección material en el encargo por parte del equipo del encargo.
- Si los miembros del equipo del encargo han colaborado con el revisor de la calidad del encargo. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden tratar las medidas a tomar por el revisor de la calidad del encargo si el equipo del encargo no ha colaborado con el revisor de la calidad del encargo, por ejemplo, informar a una persona adecuada de la firma de auditoría de forma que se puedan tomar las medidas adecuadas para resolver la cuestión.

A efectos de la aplicación de este apartado se tendrá en cuenta la regulación del sector público, que prevé la realización de diferentes tipos de control en relación con la misma entidad, lo cual puede tener efectos en la naturaleza y extensión de los procedimientos de calidad aplicados. Asimismo, se han de considerar equivalentes a estos efectos, los siguientes términos: "Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y encargos de auditoría" por "Inicio y continuidad de los trabajos de auditoría".

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

Consideraciones para auditorías de un grupo

- A32. La realización de una revisión de la calidad de un encargo de auditoría de los estados financieros de un grupo puede implicar consideraciones adicionales para la persona nombrada como revisor de la calidad de la auditoría del grupo dependiendo de la dimensión y complejidad de este. El apartado 21(a) requiere que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría exijan que el revisor de la calidad del encargo asuma la responsabilidad global de la realización de la revisión de la calidad del encargo. Al hacerlo, en el caso de auditorías de un grupo más amplias y complejas, es posible que el revisor de la calidad del encargo necesite discutir cuestiones y juicios significativos con miembros clave del equipo del encargo distintos a los del equipo del encargo del grupo (por ejemplo, los responsables de la aplicación de procedimientos de auditoría con relación a la información financiera de un componente). En esas circunstancias, al revisor de la calidad del encargo pueden ayudarle otras personas de conformidad con el apartado 20. Las orientaciones del apartado A22 pueden ser de ayuda cuando el revisor de la calidad del encargo de auditoría del grupo utiliza asistentes.
- A33. En algunos casos, se puede nombrar a un revisor de la calidad del encargo para una auditoría de una entidad o unidad de negocio que forma parte de un grupo, por ejemplo, cuando se requiera dicha auditoría por las disposiciones legales o reglamentarias o por otros motivos. En estas circunstancias, la comunicación entre el revisor de la calidad del encargo de la auditoría del grupo y el de la auditoría de esa entidad o unidad de negocio puede ayudar al revisor de la calidad del encargo del grupo a cumplir las responsabilidades de conformidad con el apartado 21(a). Por ejemplo, esto puede darse cuando la entidad o unidad de negocio se ha identificado como un componente a los efectos de la auditoría del grupo y se han aplicado juicios significativos en el componente relacionados con la auditoría del grupo.

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

- A34. La obtención de un conocimiento de la información comunicada por el equipo del encargo y por la firma de auditoría de conformidad con el apartado 25(a) puede ayudar al revisor de la calidad del

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

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

- A35. En el caso de auditorías de estados financieros, la NIA-ES-SP 1220 (Revisada)¹² requiere que el socio del encargo revise documentación de auditoría relacionada con las cuestiones significativas¹³ y con los juicios significativos, incluidos aquellos relacionados con cuestiones complejas o controvertidas identificadas durante el encargo, y las conclusiones alcanzadas.
- A36. En el caso de auditorías de estados financieros, la NIA-ES-SP 1220 (Revisada)¹⁴ proporciona ejemplos de juicios significativos que el socio del encargo puede identificar relacionados con la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría para la realización del encargo, su ejecución y las conclusiones globales alcanzadas por el equipo del encargo.
- A37. (*Apartado suprimido*)

Para otros trabajos distintos de las auditorías de estados financieros, los juicios significativos realizados por el equipo del trabajo pueden depender de la naturaleza y las circunstancias del trabajo o de la entidad.

- A38. Al realizar la revisión de la calidad del encargo, pueden llegar a conocimiento del revisor de la calidad del encargo otras áreas en las que se esperaría que el equipo del encargo aplicase juicios significativos para los que es posible que se necesite información adicional acerca de los procedimientos aplicados o los fundamentos de las conclusiones alcanzadas por el equipo del encargo. En esas circunstancias, las discusiones con el revisor de la calidad del encargo pueden producir que el equipo del encargo concluya que es necesario aplicar procedimientos adicionales.
- A39. La información obtenida de conformidad con los apartados 25(a) y 25 (b) y la revisión de documentación del encargo seleccionada ayuda al revisor de la calidad del encargo a evaluar la base del equipo del encargo para aplicar los juicios significativos. Otras consideraciones que pueden ser relevantes para la evaluación del revisor de la calidad del encargo incluyen, por ejemplo:
- permanecer alerta ante cambios en la naturaleza y las circunstancias del encargo o de la entidad que pueden producir cambios en los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo;
 - aplicar un punto de vista libre de sesgo en la evaluación de las respuestas del equipo del encargo y;

¹² NIA-ES-SP 1220 (Revisada), apartado 31

¹³ NIA-ES-SP 1230, *Documentación de auditoría*, apartado 8(c)

¹⁴ NIA-ES-SP 1220 (Revisada), apartado A92

- realizar un seguimiento de las incongruencias identificadas en la revisión de la documentación del encargo, o de las respuestas incongruentes del equipo del encargo a cuestiones relativas a los juicios significativos aplicados.

- A40. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar la documentación del encargo a revisar por el revisor de la calidad del encargo. Además, dichas políticas o procedimientos pueden indicar que el revisor de la calidad del encargo aplique el juicio profesional para seleccionar documentación del encargo adicional a revisar relacionada con juicios significativos aplicados por el equipo del encargo.
- A41. Las discusiones con el socio del encargo y, en su caso, con otros miembros del equipo del encargo acerca de juicios significativos, junto con la documentación del equipo del encargo, pueden ayudar al revisor de la calidad del encargo en la evaluación de la aplicación del escepticismo profesional por el equipo del encargo con relación a esos juicios significativos (*frase suprimida*).
- A42. En el caso de auditorías de estados financieros, la NIA-ES-SP 1220 (Revisada)¹⁵ proporciona ejemplos de los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en un encargo, los sesgos inconscientes del auditor que pueden impedirle aplicar el escepticismo profesional, y las posibles medidas que puede tomar el equipo del encargo para mitigar dichos impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en el encargo.
- A43. En el caso de auditorías de estados financieros, los requerimientos y guía de aplicación de la NIA-ES-SP 1315 (Revisada 2019)¹⁶, la NIA-ES-SP 1540 (Revisada)¹⁷ y otras NIA también proporcionan ejemplos de áreas de una auditoría en las que el auditor aplica el escepticismo profesional o ejemplos en que una documentación adecuada puede ayudar a proporcionar evidencia acerca de cómo el auditor aplicó escepticismo profesional. Dichas orientaciones pueden también ayudar al revisor de la calidad del encargo a evaluar la aplicación del escepticismo profesional por el equipo del encargo.

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

- A44. La NIA-ES-SP 1220 (Revisada)¹⁸ requiere que el socio del encargo, antes de fechar el informe de auditoría, asuma la responsabilidad de determinar si los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, se han cumplido.

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

- A45. La NIGC 1-ES-SP¹⁹ trata las consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas y diferencias de opinión dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo o con personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

¹⁵ NIA-ES-SP 1220 (Revisada), apartados A34-A36.

¹⁶ NIA-ES-SP 1315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado A238.

¹⁷ NIA-ES-SP 1540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado A11.

¹⁸ NIA -ES-SP 1220 (Revisada), apartado 21.

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

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

A46. La NIA-ES-SP 1220 (Revisada)²⁰ requiere que el socio del encargo determine, antes de fechar el informe de auditoría, que su participación ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría, de manera que el socio del encargo tiene la base para determinar que los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuadas dada la naturaleza y las circunstancias del encargo. La NIA-ES-SP 1220 (Revisada)²¹ también indica que la documentación de la participación del socio del encargo puede cumplirse de diferentes maneras. Las discusiones con el equipo del encargo y la revisión de dicha documentación del encargo pueden ayudar en la evaluación del revisor de la calidad del encargo del fundamento de la determinación por el socio del encargo de que su participación ha sido suficiente y adecuada.

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

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

A48. (*Apartado suprimido*)

En el caso de otros trabajos de control, la revisión de la calidad del informe del trabajo y, en su caso, de la información sobre la materia objetivo de análisis puede incluir consideraciones similares a las descritas en el apartado A47 (por ejemplo, si la presentación o descripción de cuestiones relacionadas con juicios significativos aplicados por el equipo del trabajo son congruentes con el conocimiento del revisor sobre la base de los procedimientos aplicados con respecto a la revisión).

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

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

Documentación (Ref.: Apartados 28-30)

²⁰ NIA-ES-SP 1220 (Revisada), apartado 40(a).

²¹ NIA-ES-SP 1220 (Revisada), apartado A118.

- A50. Los apartados 57 a 60 de la NIGC 1-ES-SP tratan la documentación del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. Una revisión de la calidad del encargo realizada de conformidad con esta NIGC 2-ES-SP está, por lo tanto, sujeta a los requerimientos de documentación de la NIGC 1-ES-SP.
- A51. La estructura, contenido y extensión de la documentación de la revisión de la calidad del encargo dependerá de factores tales como:
- la naturaleza y la complejidad del encargo;
 - la naturaleza de la entidad;
 - la naturaleza y complejidad de las cuestiones sujetas a la revisión de la calidad del encargo; y
 - la extensión de la documentación del encargo revisada.
- A52. La realización y notificación de la finalización de la revisión de la calidad del encargo puede documentarse de varias maneras. Por ejemplo, el revisor de la calidad del encargo puede documentar la revisión de la documentación del encargo de manera electrónica en la aplicación de TI para la realización del encargo. De forma alternativa, el revisor de la calidad del encargo puede documentar la revisión a través de un memorando. Los procedimientos del revisor de la calidad del encargo también se pueden documentar de otras formas, por ejemplo, en las actas de las discusiones del equipo del encargo en las que estuvo presente el revisor de la calidad del encargo.
- A53. El apartado 24(b) requiere que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría impidan al socio del encargo fechar el informe del encargo antes de que se haya finalizado la revisión de la calidad del encargo, lo cual incluye resolver las cuestiones puestas de manifiesto por el revisor de la calidad del encargo. Siempre y cuando todos los requerimientos con respecto a la realización de la revisión de la calidad del encargo se hayan cumplido, la documentación de la revisión puede finalizarse después de la fecha del informe del encargo, pero antes de la compilación del archivo final del encargo. Sin embargo, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar que la documentación de la revisión de la calidad del encargo ha de finalizarse antes o a la fecha del informe del encargo.