

NOTA EXPLICATIVA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE GESTIÓN DE LA CALIDAD 2 ADAPTADA PARA SU APLICACIÓN AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL (NE-NIGC 2-ES-SP)

Advertencia Inicial: La lectura de esta nota explicativa no tiene por objeto la sustitución del análisis profundo ni el obligado conocimiento de la NIGC 2-ES-SP correspondiente, por parte del auditor público.

Alcance y objetivos

El trabajo de revisor (se elegirá como después se indica) consiste en la evaluación de los juicios significativos (relevantes) y conclusiones del equipo del trabajo y su informe, antes de ser emitido.

El sistema de gestión de la calidad del órgano de control (o parte especializada de este) y la función de las revisiones de la calidad de los trabajos

Es responsabilidad del órgano de control (o parte especializada de este), diseñar e implementar respuestas a los riesgos de calidad valorados, incluidas las respuestas predeterminadas. El objetivo de la calidad es doble:

- Que se cumplan todas las normas en la realización de los trabajos (incluyendo el escepticismo profesional), tanto en la planificación como en la ejecución y en la emisión de los informes.
- Que los informes emitidos sean adecuados y congruentes en función de los resultados obtenidos en la auditoría.

Características de la revisión de calidad:

- En una revisión de calidad se han de ver los juicios significativos empleados por el equipo aplicando las normas profesionales y los requerimientos legales, sin embargo, no hay que ver si se han aplicado la totalidad de las normas.
- El revisor de la calidad no puede ser un miembro del equipo del trabajo a revisar.
- La revisión de calidad no cambia las responsabilidades de quienes participan en la realización de los trabajos.
- El revisor de calidad no tiene que obtener evidencia para soportar las conclusiones o resultados del trabajo.
- La posibilidad de que el auditor revisado pueda obtener, si lo considera, evidencias adicionales para responder a las cuestiones del revisor del trabajo, lo cual puede a su vez reforzar la propia evidencia del trabajo.

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

- Elección del revisor: Tiene que haber normas que determinen quién o quiénes pueden elegir a los revisores y entre quiénes realizar esta elección; por ello, se requiere la existencia de procedimientos para poder elegir personas con competencia, capacidad y autoridad adecuadas para realizar la revisión de calidad del trabajo o EQR (*engagement quality review*). Estas normas han de incluir la imposibilidad de que participe en la elección del revisor algún miembro del equipo que vaya a ser objeto de revisión de calidad, así como que tampoco pueda ser revisor del trabajo un miembro del equipo de ese trabajo a revisar.

- Criterios: Además de considerar un tiempo suficiente para llevar a cabo la revisión, se determinarán los criterios y características que tiene que tener un revisor:
 - Conocimiento de las normas profesionales.
 - Conocimiento del sector de la actividad.
 - Conocimiento de las responsabilidades de la revisión (de las normas de revisión).
 - La naturaleza de la entidad auditada y el entorno normativo.
 - Experiencia especializada por ejemplo en sistemas informáticos.
 - Tener en sus propios trabajos buenos resultados en las labores de seguimiento (es decir que, si se le han inspeccionado algunos de sus trabajos, esta inspección haya salido bien).
 - Con autoridad suficiente, la cual se potencia con una cultura distinta de la que se extrae de la jerarquía o cuando el revisor no depende del responsable del trabajo revisado.
- Ética: Cumplimiento de requerimientos de éticas adecuados, los cuales pueden incluir criterios de independencia. En su aplicación hay que tener en cuenta:
 - Que pueden variar en función de su dependencia de las características o circunstancias del trabajo o de la entidad auditada, incluso pueden ser aplicables al revisor, pero no al órgano de control (o parte especializada de este).
 - Las amenazas a la independencia del revisor de calidad, pueden originarse por autorrevisión, interés propio, familiaridad o confianza e intimidación.
 - Para reducir las amenazas a la independencia, puede tener que aplicarse un periodo de enfriamiento de dos años en el cambio de papeles de responsable del trabajo y de revisor de calidad del trabajo, pues hay determinados juicios significativos y estrategias que se mantienen en el tiempo en trabajos recurrentes.
- Normativa: Cumplimiento de los procedimientos y la regulación aplicable en la elegibilidad del revisor de calidad.
- Ayudantes del revisor: Fijación de criterios de elegibilidad de los ayudantes del revisor de calidad:
 - Competencia profesional y disponibilidad del tiempo necesario para realizar la revisión de calidad.
 - Criterios de objetividad e independencia similares a los del revisor de calidad.
 - Si el ayudante es externo al órgano de control (o parte especializada de este), los requerimientos de ética e independencia pueden establecerse en el contrato.
- Asignación de responsabilidades: Se fijarán políticas y procedimientos en las que el revisor de calidad asumirá la responsabilidad global de la revisión de calidad, así como los criterios de revisión y supervisión de sus ayudantes.
- Elección de sustitutos: Si la elección del revisor del trabajo se ve afectada negativamente (cambios sobrevenidos después de la elección que afecten negativamente a la elección realizada), habrá de tener criterios para la elección de un sustituto. Si surge alguna circunstancia que afecta negativamente el propio elegido la tiene que comunicar (no iniciar la revisión o interrumpirla si la ha iniciado).

Realización de la revisión de la calidad del trabajo

- El revisor de calidad aplicará los procedimientos que le proporcionen una base sólida para valorar los juicios significativos y las conclusiones del equipo del trabajo en el trabajo y obtener él mismo sus propias conclusiones sobre la calidad.
- Las relaciones del responsable del trabajo con el encargado de la revisión de calidad también se exponen en la NIA-ES-SP 1220 (Revisada) en el apartado 36 (conocer que se ha nombrado un revisor de calidad, colaborar con él, tanto el responsable del trabajo como su equipo, discutir cuestiones y juicios significativos, no fechar el informe hasta que no haya finalizado la revisión de calidad del trabajo).
- El responsable del trabajo habrá de asumir la responsabilidad de determinar si los criterios de ética se han cumplido (NIA-ES-SP 1220 (Revisada) apartado 21).
- La comunicación entre el revisor de calidad y el equipo del trabajo es algo necesario. Para evitar que esta sea excesiva y tome posiciones previas que luego impidan la actuación objetiva, hay que establecer normas o criterios que lo eviten y, en particular, que el revisor del trabajo tome decisiones en nombre del equipo que corresponden a este.
- El revisor del trabajo analizará:
 - Del responsable (el cual habrá revisado el trabajo de acuerdo con lo establecido en la NIA-ES-SP 1220 (Revisada) o del equipo del trabajo, la naturaleza y circunstancias del trabajo, aplicando su juicio profesional; determinación del momento para aplicar los procedimientos, la revisión de la oportuna documentación y las pruebas y procedimientos de acuerdo con las normas establecidas.
 - Todas las fases de la auditoría, puesto que la revisión de calidad es concomitante con la realización del trabajo, a los efectos de que no se entorpezca la emisión del informe.
 - Los resultados obtenidos por los sistemas de seguimiento (inspecciones de trabajos terminados con informes emitidos) si es que se han producido.
- La extensión de los procedimientos de revisión de la calidad en un trabajo específico dependerá de:
 - Los motivos de la valoración de los riesgos de calidad.
 - Los resultados de los sistemas de seguimiento previos.
 - La complejidad del trabajo y la naturaleza de mayor o menor relevancia de la entidad auditada.
 - Los riesgos identificados por el propio equipo del trabajo.
 - La colaboración del equipo del trabajo con el revisor de calidad.
 - Los resultados que se vayan obteniendo de la propia revisión de calidad, de los cuales puede deducir que es necesario que el equipo del trabajo haga procedimientos adicionales para conseguir más evidencia.
- Para la revisión de calidad de trabajos de un grupo, pueden ser necesarios requerimientos adicionales para la elección del revisor de calidad y el desarrollo de la revisión.
- Las políticas y procedimientos del órgano de control (o parte especializada de este) pueden especificar la documentación que será objeto de revisión al efectuar el trabajo de revisión de calidad, sin perjuicio del criterio profesional del revisor de calidad.
- Prestar especial atención y tomar medidas (estar alerta a cambios y exponer el problema de forma específica al equipo, cambiar su composición, priorizar la experiencia de sus miembros, modificar el momento o la naturaleza de las pruebas a realizar secuencialmente, supervisión más profunda) para superar los impedimentos

tales como, límites presupuestarios o temporales, presiones o falta de colaboración o desconocimiento del auditado, exceso de confianza en las herramientas informáticas, sesgos de disponibilidad (aplicar lo más conocido), de confirmación (buscar solo lo que confirme lo que se piensa), de exceso de confianza en pruebas habituales, riesgo de anclaje o de automatización (utilizar siempre la misma información inicial y demasiada confianza en los automatismos).

- Documentar adecuadamente el escepticismo profesional tal como indica, entre otras, la NIA-ES-SP 1230. Por ejemplo, cuando la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo comprende el análisis y evaluación de información contradictoria.
- El revisor de calidad verificará si la documentación del trabajo fundamenta las conclusiones alcanzadas.
- El revisor de calidad comprobará:
 - Si se han cumplido los requerimientos de independencia por parte del responsable del trabajo.
 - Si se han evacuado las consultas necesarias, tanto internas como externas.
 - Si el responsable del trabajo ha participado de forma suficiente en él y ha cumplido con sus responsabilidades según la NIA-ES-SP 1220 (Revisada).
 - Revisar el informe de auditoría, incluido el tema de las cuestiones clave y valorar si se han obtenido todos los juicios significativos o es preciso evidencia adicional.
- El revisor de calidad notificará al responsable del trabajo:
 - Las reservas que tenga sobre los juicios y conclusiones alcanzadas en la revisión de calidad y el órgano de control (o parte especializada de este) tiene que tener normas de cómo, quién o quiénes han de resolver las discrepancias, si existen, a fin de finalizar el trabajo de la revisión de calidad. En relación con estas reservas no resueltas se pueden formular consultas externas o internas.
 - La finalización de la revisión y sus resultados.

Documentación de la revisión de calidad

- El revisor de calidad del trabajo puede determinar la documentación necesaria para soportar la revisión. Esta documentación tiene que ser adecuada para que un tercer auditor experimentado no relacionado con el trabajo ni con la revisión pueda tomar opinión sobre ella. El revisor de calidad determinará que la documentación incluye:
 - El nombre del revisor de calidad y sus ayudantes.
 - La identificación de la documentación del trabajo revisada.
 - Los fundamentos de las decisiones tomadas.
 - La fecha de la revisión de calidad.
- El órgano de control (o parte especializada de este) establecerá los criterios y métodos de documentación de la revisión de calidad, la cual se incluirá en la del trabajo. La estructura y contenido de la documentación de la revisión dependen de:
 - La naturaleza y complejidad del trabajo.
 - La naturaleza de la entidad auditada.
 - La extensión de la documentación del trabajo.
 - Documentar la realización de la revisión de calidad mediante un memorando o una aplicación informática, con actas, discusiones con el equipo del trabajo, etc.

- Siempre y cuando todos los requerimientos con respecto a la realización de la revisión de la calidad del trabajo se hayan cumplido, la documentación de la revisión puede finalizarse después de la fecha del informe del trabajo, pero antes de la compilación del archivo final del trabajo (NIGC 2-ES-SP, A53). Sin embargo, las políticas o los procedimientos del órgano de control (o parte especializada de este) pueden especificar que la documentación de la revisión de la calidad del trabajo ha de finalizarse antes o a la fecha del informe del trabajo.

Referencias al Sector Público en la NIGC 2-ES-SP.

Para facilitar el seguimiento de las especificidades aplicables al Sector Público, y sin perjuicio de los componentes específicos de la adaptación que aparecen recogidos como inclusión de términos, las referencias al Sector Público en esta norma se producen en:

1. Referencia general en el apartado 3 de alcance, a las variantes denominativas utilizadas en la adaptación de la norma a la terminología empleada en el sector público: “firma de auditoría”, “socio del encargo” y “encargo”.
2. Referencia en el apartado 13 (a) a la normativa del sector público sobre la revisión de la calidad de los trabajos, en particular a aquellas que desarrollen 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.
3. Referencia en el apartado 13 (b) a la regulación del sector público sobre todos los aspectos necesarios de los revisores de calidad de los encargos, entre ellos, la elegibilidad y sus funciones; así como, la concurrencia de organizaciones externas como posible alternativa a estos.
4. Referencia en el apartado 13 (c) y en los apartados A12-A15 a los requerimientos de ética aplicables, indicándose que se considerarán los establecidos en la regulación sobre independencia y ética establecida en el sector público, sin perjuicio de lo que se establezca en una norma específica que regule aspectos o circunstancias diferenciales de la actividad de revisión.

En relación con esta cuestión, entre otra normativa se habrá de considerar la Resolución de 20 de septiembre de 2017, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se desarrolla el principio de independencia para el ejercicio de las funciones de control atribuidas a la Intervención General de la Administración del Estado, así como la Instrucción de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2018, sobre la protección de la independencia en los trabajos de Auditoría Pública, Control Financiero Permanente, Control Financiero de Subvenciones y Control de Fondos Europeos (IONAPI) y el Código de Ética para la auditoría pública, aprobado por Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría, de 25 de octubre de 2019.

Respecto a la Seguridad Social, se deberá tener en cuenta el Real Decreto 706/1997, de 16 de mayo, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Seguridad Social.

En el ámbito del Ministerio de Defensa, el artículo 38 de la Ley 39/2007, de la Carrera Militar otorga el ejercicio del control interno de la gestión económico-financiera, al Cuerpo Militar de Intervención, dependiendo funcionalmente de la Intervención General de la Administración del Estado.

En su aplicación a las Entidades Locales, el artículo 4 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, establece la independencia funcional del órgano de control de la entidad local respecto de los titulares de las entidades controladas.

5. Referencia en el apartado 19 a los efectos de flexibilizar el plazo en él indicado, en atención a la estructura organizativa del órgano de control (o parte especializada de este) y su regulación. En este sentido, se tendrá en cuenta, entre otros, lo dispuesto en el Código de Ética para la auditoría pública, aprobado por Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría, de 25 de octubre de 2019; la Resolución de 20 de septiembre de 2017, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se desarrolla el principio de independencia para el ejercicio de las funciones de control atribuidas a la Intervención General de la Administración del Estado; así como en la Instrucción de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2018, sobre la protección de la independencia en los trabajos de Auditoría Pública, Control Financiero Permanente, Control Financiero de Subvenciones y Control de Fondos Europeos (IONAPI); y

Respecto a la Seguridad Social, se deberá tener en cuenta el Real Decreto 706/1997, de 16 de mayo, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Seguridad Social.

En el ámbito del Ministerio de Defensa, el artículo 38 de la Ley 39/2007, de la Carrera Militar otorga el ejercicio del control interno de la gestión económico-financiera, al Cuerpo Militar de Intervención, dependiendo funcionalmente de la Intervención General de la Administración del Estado.

En su aplicación a las Entidades Locales, el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

6. Referencia en el apartado A3 al término “cotizada”, equiparándolo en su aplicación práctica en el sistema de gestión de la calidad al de “entidad de especial relevancia” (EER), conforme sea definida en la regulación del sector público. A este respecto, la NIA-ES-SP 1220 *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, aprobada por Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, *por la que se aprueba la adaptación de las Normas de Auditoría del Sector Público a las Normas Internacionales de Auditoría*, de 25 de octubre de 2019, recoge en su apartado 7 (g) la definición de entidad cotizada. Esta definición está incluida en similares términos en el apartado 12 (n) del borrador de la NIA-ES-SP 1220 Revisada *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, aprobado por la Comisión de Normas de Auditoría del Sector Público en diciembre de 2022 y expuesta posteriormente a información pública previa a su aprobación y publicación mediante Resolución de la IGAE.

7. Referencia en el apartado A30 a la regulación del sector público que disponga la realización de diferentes tipos de control sobre el sujeto auditado, además de la auditoría de cuentas, lo que habrá de considerarse a efectos de la práctica de la revisión, en cuanto que afecte a la naturaleza y extensión de los procedimientos a aplicar. Señala además la sustitución del término “Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y trabajos de auditoría” por “Inicio y continuidad de los trabajos de auditoría, debido a la competencia legal del ejercicio de control establecida en el artículo 168 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, que implica la imposibilidad de renuncia al trabajo de auditor.

En el ámbito del sector público estatal considerar, entre otros, los artículos 142.2, 149, 158 y 168 de la citada Ley 47/2003.

Para el ámbito de la Seguridad Social se tendrá en cuenta lo dispuesto en el Real Decreto 706/1997, de 16 de mayo, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Seguridad Social.

En el ámbito del Ministerio de Defensa, el art.38 de la Ley 39/2007, de la Carrera Militar otorga el ejercicio del control interno de la gestión económico-financiera, al Cuerpo Militar de Intervención, dependiendo funcionalmente de la Intervención General de la Administración del Estado.

En su aplicación a las Entidades Locales, el artículo 3 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

8. Se adaptan a las características generales del sector público español las referencias existentes en la NIGC 2 de IFAC relativas a las Consideraciones para el sector público que figuran suprimidas en la norma del ICAC. Estas referencias están recogidas en el apartado A11. Además, se recuperan, adaptándolos al sector público, los siguientes apartados que habían sido suprimidos en la adaptación realizada por el ICAC de la NIGC 2 de IFAC: 25 (g) (ii) (iii), A37 y A48.