

*Autor:*

**Esteban Uyarra Encalado**

Socio Director de Audinfor

[@EstebanUya](#)

[www.estebanuyarra.com](http://www.estebanuyarra.com)

# *Cómo superar el* **CONTROL DE** **CALIDAD** *del ICAC y no* *morir en el intento*

*Que se reciba la llamada del ICAC en una firma de auditoría de pequeña dimensión anunciando la visita de uno de sus revisores puede suponer una auténtica conmoción. Pero no hay nada que temer. Lea atentamente el siguiente decálogo de sugerencias para afrontar con éxito esta inspección. Son producto de la experiencia del autor cuya firma fue revisada recientemente.*



**E**ran las 09:00 de un lunes de finales del pasado mes de mayo y lucía una mañana típicamente primaveral. Como las anteriores, la semana se presentaba dura, muy propia de la época, pero agravada por la presión a la que estábamos sometidos tanto los auditores como los clientes. Como es bien sabido, los meses de mayo y junio, constituyen nuestra *busy season*, en los que se intensifica la carga de trabajo y se producen fuertes tensiones provocadas por la necesidad de cumplir con los compromisos asumidos. Esto ha ocurrido todos los años. Pero, en los tres últimos, la crisis ha venido a complicarlo todo provocando una presión adicional agravada por el nerviosismo de muchos clientes que, instigados por sus bancos, presionan para disponer de los informes de auditoría, incluso antes de las fechas pactadas.

Como buena acción de inicio de semana me propuse no dejar que me afectasen las presiones y cumplir con un plan ordenado sin salirme de él; siempre de acuerdo con las prioridades marcadas y definidas en mi agenda. No había hecho más que encender el ordenador y empezaba a revisar el correo cuando me pasaron una llamada de alguien que se identificó como revisor del Instituto de Censores.

- Don Esteban Uyarra, ¿por favor?
- Sí, ¿dígame?
- Me llamo Profundino del Pozo<sup>(1)</sup>, soy revisor del Instituto de Censores Jurados de Cuentas y le llamo para comunicarle que su firma ha sido seleccionada para que sea

(1) Nombre, obviamente inventado, que he tomado del libro que en 1993 me publicó el ICAC sobre "Gestión y desarrollo de una firma de auditoría"

- revisada dentro del convenio de colaboración entre el ICAC y las corporaciones profesionales.
- Sí, sí –llegué a decir, sin poder salir de mi asombro, mientras un ligero sudor caía por mi espina dorsal.
  - Quisiera informarle que la revisión de su sistema de calidad se basará en la inspección de tres trabajos sobre los que le informaré en los próximos días y a la mayor brevedad posible le agradecería me hiciera llegar su manual de calidad para poderlo estudiar con tiempo.
  - Perdone, si no fuera molestia, ¿sería tan amable de indicarme la fecha de su visita a nuestro despacho para la realización de la revisión?
  - Por supuesto; según mi calendario de visitas, tengo previsto estar en su firma a finales del mes de junio, aproximadamente en cuatro semanas.
  - Una pregunta más –la sorpresa no me dejaba articular palabra- ¿cuándo podremos conocer los trabajos a revisar?
  - Bueno, en un par de semanas el Instituto le enviará un escrito comunicándole formalmente el inicio del proceso, las áreas objeto de revisión y los tres trabajos que serán inspeccionados, así que hasta finales de junio. Nos vemos, chao.
  - De acuerdo Sr. Profundino, muchas gracias por su llamada y hasta entonces- –eso fue lo primero que me vino a la mente sin poder dar crédito a lo que estaba pasando.

Durante unos largos minutos estuve recuperándome del *shock* provocado por la llamada. De forma inconsciente me vino a la mente un cartel que vi no hace mucho en un establecimiento que decía: *“Hoy es un buen día, seguro que viene alguien y me lo estropea”*.

Efectivamente, tenía ya pocos problemas para poder cumplir con los compromisos adquiridos en la peor época del año para que, sin comerlo ni beberlo, se nos comunicara el inicio de un control de calidad. El calvario que vino después y que da título a este artículo, fue similar al vivido por otros

compañeros que también fueron “premiados” con esta experiencia y que supuso un esfuerzo titánico no sólo por el proceso en sí, sino y sobre todo por las fechas en las que tuvo lugar.

Han pasado varios meses desde entonces y, a pesar de que cuando lo recuerdo todavía me produce una cierta desazón, creo que ya he conseguido superarlo. Es más, algunos compañeros me han animado a contar mi experiencia durante el proceso de inspección.

**P**or esta razón, en las siguientes páginas voy a abordar los procesos de revisión desde la normativa que lo justifica, pasando por la metodología aplicada por los revisores, para terminar con un decálogo de sugerencias que considero deben ser adoptadas por parte de la firma sujeta a revisión.

Mi objetivo no es otro que transmitir mi experiencia, corroborada y ampliada con la de otros compañeros, también firmas de pequeña dimensión, aportando algunas consideraciones y sugerencias prácticas sobre cómo afrontar una revisión de calidad y sobre todo, cómo obtener el mejor provecho del proceso de inspección.

Señalar que el presente artículo está dirigido a las pequeñas y medianas firmas de auditoría a las que están referidos los comentarios que se exponen en las siguientes páginas.

## EL CONTROL DEL ICAC EN LA NUEVA REGULACIÓN DE LA AUDITORÍA

Como es bien sabido por todos los auditores en España, desde la primera Ley de Auditoría, el control de la actividad auditora es asumida por el Ministerio de Hacienda a través del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, lo cual supuso un gol en toda la escuadra contra las firmas y las corporaciones profesionales que defendían, por analogía con otros países, el autocontrol de la profesión a realizar por las corporaciones representativas de los auditores.

La nueva legislación, concretada en el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC<sup>(2)</sup>) así como en el Reglamento que la desarrolla (RLAC<sup>(3)</sup>), emitidas a lo largo del pasado año, mantiene la función del ICAC como controlador de la profesión auditora en su doble función de revisor y sancionador. A tal efecto el Capítulo IV del TRLAC aborda todo lo relacionado con el sistema de supervisión de la auditoría de cuentas y en concreto, el artículo 27.4 establece:

“Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además de las funciones que legalmente tiene atribuidas, el control de la actividad de auditoría de cuentas, el ejercicio de la potestad disciplinaria de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas, y la cooperación internacional en el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas”.

El control de la actividad puede ser llevado a cabo mediante dos modalidades diferentes (art.28):

CONTROL TÉCNICO	CONTROL DE CALIDAD
Consistirá en la investigación de determinados trabajos de auditoría de cuentas o aspectos de la actividad de auditoría, al objeto de determinar hechos o circunstancias que puedan suponer la falta de conformidad de la actividad de auditoría o de los trabajos de auditoría con lo dispuesto en esta ley, su reglamento y el resto de la normativa que regula la actividad de auditoría de cuentas.	Consistirá en la inspección o revisión periódica de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, cuyo objetivo es mejorar la calidad de los trabajos de auditoría, principalmente mediante la formulación de requerimientos de mejora. El control de calidad comprenderá, al menos, la verificación del sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría y la revisión de los procedimientos documentados en los archivos de auditoría, con la finalidad de comprobar la eficiencia de dicho sistema de control.

Hasta la publicación de la nueva Ley de Auditoría en el año 2010, la actuación del ICAC se centraba en los ahora llamados controles técnicos que consistían en la selección de un trabajo y su examen exhaustivo a fin de identificar las no conformidades con las normas y regulaciones aplicables.

(2) Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas  
(3) Reglamento que desarrolla el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas

La novedad aportada por la nueva legislación del control de calidad modifica sustancialmente la actuación de control realizada hasta entonces por el ICAC, centrándola ahora en la verificación de los sistemas de control interno de los auditores y sobre su aplicación real en los trabajos de auditoría de cuentas.

El TRLAC, en su disposición adicional tercera relativa a la *ejecución del control de calidad*, no sólo contempla la posibilidad de contar con la colaboración de las corporaciones profesionales para la realización de los procesos de revisión, sino que establece las condiciones que han de cumplir los revisores que realicen las labores de control de calidad:

## **LA ACTUACIÓN DEL ICAC SE CENTRA EN LA VERIFICACIÓN DE LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO DE LOS AUDITORES Y SOBRE SU APLICACIÓN REAL EN LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA**

*“1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá acordar la ejecución del control de calidad con las corporaciones representativas de los auditores, las cuales actuarán bajo la supervisión de dicho Organismo.*

*Asimismo, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá acordar con terceros, seleccionados mediante un procedimiento objetivo, la ejecución del control de calidad, siempre y cuando éstos cumplan los siguientes requisitos:*

- a) *Que sean auditores de cuentas no ejercientes y que no pertenezcan a sociedades de auditoría.*
- b) *Que sean independientes de los auditores de cuentas sometidos a control de calidad y estén libres de cualquier posible in-*



*fluencia o conflicto de intereses por parte de éstos.*

- c) *Que tengan la formación profesional apropiada y experiencia adecuada en auditoría de cuentas e información financiera, así como formación específica sobre controles de calidad.*

*En la ejecución del control de calidad podrán participar, igualmente, personas con conocimientos específicos en alguna de las materias o sectores especializados relacionados con la auditoría de cuentas, las cuales deberán cumplir los requisitos establecidos en el párrafo b) de este apartado.*

2. *Al objeto de lo establecido en el apartado anterior, quienes participen en la ejecución del control de calidad podrán acceder a la documentación que sea necesaria referente a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría quedando sujetos al deber de secreto establecido en el artículo 25.*

3. *Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 1 anterior, la supervisión y dirección del control de calidad serán realizadas por empleados públicos que presten sus servicios en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.*

## ASPECTOS PRÁCTICOS DEL CONTROL DE CALIDAD DEL ICAC

A estas alturas del artículo, algunos compañeros, responsables de pequeñas y medianas firmas de auditoría, sobre todo aquellos que no han pasado aún por vicaría, tendrán preguntas que formular, así que voy a intentar contestarlas basándome para ello en los conocimientos adquiridos tanto en la experiencia de nuestra firma, como en la de otros compañeros que han tenido la amabilidad de trasladarme sus opiniones e incluso me han remitido copia de los informes emitidos por sus respectivos revisores.

### El procedimiento de control, ¿es el mismo para todos los auditores?

En principio sí, al menos en cuanto a los objetivos y las áreas a revisar, sin embargo el ICAC distingue entre las grandes firmas y las que realizan trabajos para empresas de interés público, de aquellas otras que, por su tamaño, son consideradas como de pequeña dimensión.

Respecto a las primeras, los revisores son normalmente personal adscrito al ICAC, mientras que para las segundas, es decir para los llamados *hobbys* de la auditoría, los revisores son contratados por las corporaciones profesionales de acuerdo a convenios de colaboración suscritos con el ICAC.

### ¿Cuándo y bajo qué circunstancias se realizará un control técnico en lugar de un control de calidad?

Como se ha comentado anteriormente al tratar sobre la normativa legal aplicable, el control de la actividad auditora por parte del ICAC se centrará en lo que se denomina

control de calidad. El control técnico se realizará en los supuestos previstos en el artículo 64 del RLAC y, en concreto, los siguientes:

1. Las situaciones que como consecuencia de las deficiencias detectadas en las inspecciones realizadas en los controles de calidad, exijan incoar expedientes disciplinarios relativos a los trabajos en los que se hayan identificado incumplimientos u omisiones en la aplicación de la normativa vigente.
2. Cuando se identifiquen situaciones que requieran la inspección técnica en base a los datos objetivos que resulten de la información suministrada al ICAC por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.
3. Los surgidos de denuncias presentadas por terceros o de cualquier otro tipo de información que pueda conocer el Instituto, incluidas las procedentes de las corporaciones de derecho público representativas de auditores y de otros organismos o instituciones públicas

#### **¿Cada cuánto tiempo se supone que será revisado por el ICAC?**

Obviamente no se puede determinar con total seguridad pero tal y como indica el artículo 74 del Reglamento, *“todos los auditores de cuentas en la situación de ejercientes y sociedades de auditoría serán sometidos a una revisión de control de calidad de forma periódica”*, y su periodicidad será de tres años para las firmas que auditen empresas de interés público y de seis para el resto de los auditores.

Sin embargo, y como era de temer, queda a juicio del ICAC modificar dicha periodicidad al decir que: *“las inspecciones podrán realizarse con una periodicidad inferior a la establecida en el párrafo anterior cuando, a juicio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la dimensión de la actividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría o el volumen de la actividad de auditoría u otras circunstancias lo requieran”*.

#### **Si he sido revisado el año pasado o el anterior, ¿puedo entrar en el bombo y ser nuevamente objeto de inspección?**

Según la disposición transitoria quinta del RLAC, la periodicidad de tres o seis años antes comentada, se empezará a contar a partir del siguiente año de la publicación del Reglamento, lo que supone en principio que todos los auditores entrarían en el bombo, incluidos los que ya pasaron por ese calvario. Sin embargo, y según la circular G03/2012 del 22 de marzo emitida por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas relativa al nuevo Convenio de colaboración suscrito con el ICAC para la campaña 2012 y a los únicos efectos del sorteo, parece que estarán excluidos aquellos que ya hayan sido revisados en las dos campañas anteriores.

## **CON UN MARGEN DE UN MES APROXIMADAMENTE ENTRE CAMPAÑAS DE REVISIÓN, LOS CONTROLES SE INICIAN UNA VEZ FORMALIZADOS LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN DE LAS CORPORACIONES CON EL ICAC**

#### **¿Se tiene en cuenta la carga de trabajo de las firmas auditoras a la hora de elegir las fechas en las que llevar a cabo las revisiones?**

En ninguna de las campañas de control de calidad se ha tenido en consideración la carga de trabajo de los auditores. Con un margen de un mes aproximadamente entre unas campañas y otras, los controles se inician una vez formalizados los convenios de colaboración de las corporaciones con el ICAC.

En la presente campaña 2012, las primeras comunicaciones se realizaron a primeros de abril, de forma que las actuaciones co-

menzaron en mayo y se espera terminen a mediados de octubre. Lo cierto es que, el grueso de los controles se ha llevado a cabo durante los meses de mayo y julio, justo cuando nos encontramos al borde de un ataque de nervios.

Salvo casos de fuerza mayor, los cambios de fechas de revisión no suelen ser aceptados. La elección de estas fechas, como bien sabemos los que la hemos sufrido, supone un importante trastorno en nuestro normal funcionamiento del despacho. Cuando he preguntado sobre las razones de elegir estas fechas, me han dado la muy convincente explicación de que el ICAC necesita disponer del resultado de los controles antes de diciembre para poder confeccionar su memoria anual.

### ¿Cuál es el margen de tiempo concedido entre el aviso de la revisión y su realización?

Por norma general, el plazo concedido desde la comunicación telefónica a la visita del revisor es de un mes. Sin embargo, y excepto en algunas ocasiones, desde el primer aviso hasta el envío de la comunicación formal, transcurren unos quince días, siendo entonces cuando se informa al revisado de los trabajos objeto de inspección. Es conveniente, y así lo hicimos, no enviar el manual de calidad, hasta no recibir la comunicación formal de la corporación.

### ¿Qué tiempo dedican los revisores en sus actuaciones de control?

Depende de los auditores; no obstante, conviene indicar que las horas asignadas para cada control se sitúan entre las 30 y 40, durante las cuales han de revisar el manual, examinar e inspeccionar in situ la documentación de auditoría y registros de calidad, reunirse con los revisados, confeccionar el informe y, en su caso, contestar las alegaciones que pueda formular el revisado. Tiempo que, en mi siempre modesta opinión, considero totalmente insuficiente.

En base a nuestra experiencia y a la de otros compañeros, la presencia física del revisor en el despacho viene a durar entre uno y tres días. Ha habido algún caso excepcional donde el revisor estuvo cinco días para desgracia del desafortunado auditor que necesitó una terapia de rehabilitación posterior para recuperarse<sup>(4)</sup>.

### ¿Quiénes realizan las revisiones?

De forma similar a las ediciones anteriores, la visita y todo el proceso de revisión, se realiza por un revisor contratado por las corporaciones profesionales, que ha de cumplir las condiciones de homologación establecidas en el convenio de colaboración suscrito con el ICAC.

Es posible, aunque nada habitual, que durante la visita del revisor participen uno o dos miembros del ICAC. Su presencia no afecta al proceso, ni en principio debe afectar a las conclusiones que emita el revisor designado.

### ¿Cuáles son las áreas que son objeto de revisión en las actuaciones de control?

Los aspectos a revisar, tal y como consta en los avisos del inicio de los controles son los siguientes:

Revisión del sistema	Verificación y revisión del contenido del manual de calidad interno que todo auditor ha de disponer. Revisión del funcionamiento de determinadas políticas y procedimientos de control como por ejemplo, formación y evaluación del personal.
Inspección de encargos	Selección previa de tres trabajos. Sobre los trabajos seleccionados se revisa el cumplimiento de los procedimientos de control de calidad interno instaurados por el auditor contenidos en su manual de calidad.

(4) Recuerdo un viernes tarde cuando me llamó el auditor; justo después de despedirse del revisor con el que estuvo cinco días intensos de examen continuo, y la profunda impresión que me causó al comprobar el estado anímico y emocional provocado por la experiencia, máxime cuando con anterioridad ya había sido inspeccionado por el ICAC en tres ocasiones. Afortunadamente para el resto de los auditores y para la salud mental de éstos, no es nada frecuente la presencia del revisor durante un período de tiempo tan dilatado.

Es importante destacar que, a diferencia de las inspecciones técnicas que hacía el ICAC, en los controles de calidad actuales no se revisan todos los papeles de trabajo de los encargos seleccionados, al centrarse la revisión sobre determinadas áreas como:

- a) Cuentas Anuales.
- b) Planificación.
- c) Pruebas de circularización en las distintas áreas en las que sea aplicable.
- d) Hechos posteriores y contingencias.
- e) Existencias o inmovilizado material (el área elegida le será comunicada oportunamente por el revisor).
- f) Aplicación del sistema de control de calidad del auditor en los trabajos revisados.

Las cuentas anuales, planificación y hechos posteriores son examinadas de forma exhaustiva en todos los encargos inspeccionados, mientras que la circularización, existencias e inmovilizado, lo son a criterio del revisor.

En el caso de firmas que participen en una red de auditores, se deberá identificar entregando al revisor cuanta información y documentación se requiera para justificar la pertenencia a la red, los términos y el alcance de los acuerdos suscritos y los procedimientos de control de calidad comunes y de forma especial al control e identificación de las incompatibilidades para la aceptación de los encargos.

### ¿Cuántos encargos se seleccionan para la inspección y qué criterios se utiliza para su selección?

Durante la campaña 2010 en la que el ICAC estrenó esta nueva modalidad de control, se solicitaban entre un mínimo de tres trabajos hasta un máximo de nueve, lo cual a todas luces parece desproporcionado. Por el con-

trario, en las dos últimas campañas, el número de encargos a inspeccionar se ha limitado a tres.

La selección, salvo raras excepciones, se basa casi de forma exclusiva en la relevancia de cifra de negocio, lo cual constituye un criterio excesivamente simplista ya que, como todo profesional sabe, el volumen de las ventas no equivale necesariamente a riesgo de auditoría. Este criterio, de continuar con él, podría provocar una reacción perversa entre los profesionales que centrarían la calidad de los trabajos en aquellos con una elevada cifra de negocios, en detrimento de otros de menor volumen pero de más alto riesgo de auditoría.

### ¿Qué documentación previa nos pueden solicitar?

La relación de la documentación que nos soliciten en la comunicación formal remitida por el revisor, es la siguiente:

- Una copia del manual, procedimientos y cualesquiera otros documentos relacionados, que integran el sistema de control de calidad interno del auditor.
- Una copia del informe de auditoría y cuentas anuales de cada una de las auditorías indicadas.
- La totalidad de los papeles de trabajo de las auditorías antes indicados, de los cuales serán objeto de revisión y separación para su numeración correlativa los papeles de trabajo que soportan las áreas objeto de revisión<sup>(5)</sup>.

(5) También aquí se producen diferencias en el tratamiento dado por los revisores. Algunos solicitan la totalidad de la documentación de los encargos a inspeccionar, mientras que otros requieren únicamente aquella que esté relacionada con las áreas objeto de examen y verificación. En cuanto al envío hay revisores que piden, antes de realizar la visita, que les sea enviada la documentación de auditoría en formato PDF u otro compatible, por el contrario, en la mayoría de los casos basta con que el día de la visita del revisor, se tengan los papeles debidamente preparados y numerados.



La documentación solicitada puede remitirse en formato PDF aunque este punto, como en anteriores ediciones, dependía del criterio del revisor (espero que para la próxima campaña se establezca de forma clara el formato o soporte a utilizar).

## ¿Cómo se hace la revisión?

La revisión del sistema y la inspección de calidad sobre los trabajos seleccionados se realiza mediante la utilización de cuestionarios especialmente diseñados para verificar tanto la adecuación de las políticas y procedimientos establecidos por el auditor, como su correcta aplicación en los encargos objeto de inspección.

## LA REVISIÓN DE LOS TRABAJOS SE REALIZA MEDIANTE LA UTILIZACIÓN DE CUESTIONARIOS ESPECIALMENTE DISEÑADOS PARA VERIFICAR LOS PROCEDIMIENTOS Y SU CORRECTA APLICACIÓN

Los cuestionarios, como ocurre con los informes emitidos, son de dos tipos:

- Los relacionados con el sistema de control de calidad interno de la firma o despacho de auditores, y en concreto, si el correspondiente manual de calidad contempla o no tanto los requerimientos de la Norma NICCA como los recogidos en la legislación en vigor (TRLAC y RLAC).
- Los diseñados para verificar, sobre los encargos a inspeccionar y sobre las áreas seleccionadas, el adecuado cumplimiento de la normativa vigente y de los procedimientos establecidos en el manual de control de calidad interno de cada firma.

Como puede apreciarse, es importante disponer del manual de control de calidad interno en el que se recojan las políticas y procedimientos asumidos por la firma y cuyo cumplimiento ha de estar debidamente acreditado, bien en los papeles de trabajo o en otros registros de calidad.

La realización práctica de las revisiones depende en gran medida de la metodología utilizada por el revisor que, en algunos casos, requerirá ser asistido por el socio o responsable del encargo inspeccionado. En cambio, otros revisores, tras la primera reunión de presentación y toma de contacto, realizan su labor en solitario. Una vez que terminan su labor de revisión, presentan las conclusiones alcanzadas en una reunión final con el responsable de la firma.

## ¿Cuál es el formato y contenido de los informes de revisión?

El formato de los informes es común para todas las revisiones y todas las corporaciones profesionales participantes en el convenio. Los informes constan de dos documentos, uno referido a los resultados obtenidos del examen de los sistemas y procedimientos de control de calidad establecidos por la firma (revisión de firma y aplicación del sistema CC), y otro el otro (revisión de áreas de trabajo), para exponer el resultado de la revisión técnica llevada a cabo sobre los encargos inspeccionados.

Aunque el formato es el mismo, su cumplimentación, es decir, su extensión y grado de detalle varía de unos revisores a otros. Algunos escriben tipo *tweet* y van al grano, otros se pierden en disertaciones y descripciones de los sistemas aplicados por la firma, y en algún caso aislado, totalmente excepcional, algún revisor llega a formular aseveraciones fuera de lugar, con un fuerte contenido subjetivo y apreciaciones personales no demasiado afortunadas.

La estructura de los dos informes responde al siguiente esquema:

- Una introducción con las referencias al despacho o firma revisada.
- Un objetivo y alcance en donde se estable la finalidad de la revisión y mención de la documentación entregada al revisor:
- Relación de las deficiencias con mención de aquellos aspectos y hechos que necesiten requerimientos de mejora.
- Otros aspectos detectados con las recomendaciones para su perfeccionamiento o mejora.
- Conclusión final.

Los informes son remitidos al revisado para su conocimiento y presentación, en su caso, de las alegaciones que se considere conveniente formular<sup>(6)</sup>.

Los informes son remitidos al revisado para su conocimiento y presentación, en su caso, de las alegaciones que se considere conveniente formular

**¿Pueden presentarse alegaciones sobre las conclusiones y afirmaciones vertidas por el revisor y contenidas en su informe?**

Desde luego; de hecho, es el propio revisor quien, al exponer el resultado de su actuación, comenta la posibilidad de presentar las alegaciones que se consideren oportunas en el formulario diseñado al efecto.

No es frecuente la presentación de alegaciones, ni tampoco el que sean tenidas en cuenta por el revisor; en mi caso, no he recibido respuesta por parte del revisor a las alegaciones que hace cuatro meses le fueron formuladas. Las alegaciones no tenidas en cuenta

<sup>(6)</sup> El todos los informes examinados las conclusiones tanto técnicas como de calidad se exponen en unas tablas en las que se indica el área, deficiencia detectada, su eventual efecto y el requerimiento de mejora, todo ello con referencia al texto legal o normativa que ha sido incumplido o simplemente omitido.

por el revisor puede que lo sean por el ICAC cuando éste emita el informe final<sup>(7)</sup>.

**¿Qué tipo de infracciones pueden darse?**

El resultado de la revisión sólo puede ser; (ver circular de ICJCE antes citada) Sin o Con Deficiencias:

Sin deficiencias	Cuando el sistema de control de calidad interno establecido por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría es razonable y se ha aplicado adecuadamente en los trabajos revisados, sin que se hayan detectado deficiencias en los distintos aspectos previstos en el alcance del Convenio.
Con deficiencias	Cuando se han apreciado deficiencias en el sistema de control de calidad interno establecido por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría, en aplicación de los procedimientos previstos en el mismo con relación a los trabajos de auditoría revisados y/o en los distintos aspectos previstos en el alcance del Convenio. Asimismo, el revisor deberá proponer los requerimientos provisionales de mejora para subsanar las deficiencias observadas. En todo caso, se considerará que se han apreciado deficiencias en el sistema de control de calidad interno establecido por el auditor; cuando el equipo de revisión constate hechos o circunstancias que afecten a la independencia del auditor de cuentas o sociedad de auditoría o carezca de los elementos necesarios para salvaguardar la independencia o que imposibiliten la realización de los objetivos del control de calidad por ausencia o falta sustancial de documentación evidenciadora de los sistemas de control de calidad en las áreas o aspectos revisados de los trabajos de auditoría seleccionados.

El informe de calidad provisional elaborado por el revisor; conteniendo los resultados de la revisión y los correspondientes requerimientos de mejora, será remitido al ICAC, quien enviará al interesado el informe definitivo con las fechas en las que los requerimientos de mejora han de estar implementados.

**D**e acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 II del RLAC la infracción podría calificarse como grave en el supuesto de “la inexistencia o falta sustancial de aplicación de sistemas de control de calidad internos por parte de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría”. La falta grave podría suponer para el infractor la eventual suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de hasta dos años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, o bien una multa por

<sup>(7)</sup> Considero interesante la presentación de alegaciones, bien para exponer nuestra disconformidad o simplemente para matizar los comentarios o las conclusiones presentadas por el revisor. Alegaciones que han de ser expuestas en un tono adecuado y siempre debidamente soportadas mediante argumentos sólidos o, en su caso, de acuerdo a comentarios o aclaraciones ya expuestas al revisor pero que no fueron tenidas en cuenta en la redacción de su informe.

un importe mínimo de 6.001 euros y máximo de 12.000 euros (art. 36).

## ¿Qué consecuencias tiene el informe de la revisión de calidad?

Como se indica en el propio informe, al tratar el objetivo y alcance de la actuación inspectora, la finalidad de ésta no es otra que *la de mejorar la calidad de los trabajos de auditoría, principalmente mediante la formulación de requerimientos de mejora.*

Las responsabilidades y sus posibles sanciones surgirán caso de que los citados requerimientos de mejora no sean implementados o cuando a juicio del ICAC lo hayan sido de forma inadecuada.

Las sugerencias de perfeccionamiento o mejora propuestas por el revisor, no son exigibles, quedando a criterio del revisado la conveniencia o no de ponerlas en práctica.

## LAS RESPONSABILIDADES Y SUS POSIBLES SANCIONES SURGIRÁN EN CASO DE QUE LOS REQUERIMIENTOS DE MEJORA NO SEAN IMPLEMENTADOS O CUANDO LO HAYAN SIDO DE FORMA INADECUADA

### ¿Son homogéneos los informes y las actuaciones de los revisores de calidad?

Partiendo de la base de la diferente extracción y experiencia de los revisores contratados en el convenio, puede explicarse las discrepancias y diferencias de criterio entre ellos. Quien suscribe ha podido constatar estas discrepancias en los más de veinte informes a los que he tenido acceso, correspondientes a otras tantas revisiones realizadas por las corporaciones en esta campaña, a los que deben añadirse otros tantos informes de anteriores campañas.

Entre las diferencias más llamativas podrían enumerarse las siguientes:

- Diferente calificación de un mismo hecho o situación (incumplimiento), tratado por unos como “deficiencia” y sujeto a un requerimiento de mejora, mientras que otros lo consideran como “otros hechos” y objeto de una mera recomendación de perfeccionamiento.
- No mención, por improcedente, de omisiones de la norma NICC no relevantes o simplemente no aplicables, mientras que otros revisores las califican como claras deficiencias que exige la emisión del correspondiente requerimiento de mejora.
- Diferente descripción y contenido de requerimientos de mejora surgidos ante un mismo hecho. En este sentido hay muchos ejemplos, uno típico es el relativo a la evaluación del desempeño del personal sobre el que unos sugieren realizarlo para cada encargo y otros al menos una vez al año.
- Especial confusión crea en las firmas revisadas el tratamiento dado a la no realización del seguimiento del sistema de control de calidad. Unos, a los que denomino puristas, consideran que se trata de una deficiencia en cuanto que su obligatoriedad estaba contemplada en la caduca norma de calidad emitida por el ICAC en 1993. En cambio, otros revisores, con mejor criterio, consideran acertadamente que de acuerdo con la NICC publicada en diciembre de 2010 la exigencia del seguimiento del sistema de calidad lo es a partir de los trabajos realizados a partir de dicha fecha, por lo que su cumplimiento deberá llevarse a cabo con posterioridad a la publicación de la citada norma de calidad.
- En algunos casos se ha podido constatar el diferente tratamiento dado a dos sistemas de control de calidad prácticamente iguales, con manuales similares e idénticas estructuras y volúmenes de facturación parecidos. Según un revisor del sistema de control de calidad lo califica como: “razonable y se ha

aplicado adecuadamente en los trabajos revisados, sin que se hayan detectado deficiencias en los distintos aspectos previstos en el alcance del Convenio” mientras que la conclusión del otro revisor, como digo, sobre un sistema similar, concluye diciendo que: “se han apreciado deficiencias en el sistema de control de calidad interno establecido por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría”. Lo cual llevar a la conclusión errónea de que los sistemas de calidad son correctos o no dependiendo del criterio del revisor que los examine.

## DECÁLOGO A TENER EN CUENTA EN LOS CONTROLES DE CALIDAD

Entre las muchas sugerencias que podrían proponerse para no sucumbir y, dentro de lo posible, salir airoso en los procesos de revisión de calidad, he seleccionado a modo de decálogo, diez recomendaciones que espero sean de utilidad para los pocos compañeros que están actualmente viviendo este proceso, y muy especialmente para aquellos otros que serán revisados en próximas campañas.

	CONSEJO	DESCRIPCIÓN - COMENTARIOS
1	No dejarse llevar por el pánico.	Se ha de evitar que el proceso afecte negativamente al funcionamiento del despacho y provoque un ambiente de tensión interna que perjudique la realización de los trabajos. Se sugiere que desde el anuncio del control, se planifiquen las tareas a realizar y las personas que participarán en el proceso.
2	No pretender montar el sistema de control de calidad en un mes.	No es posible, ni aconsejable, confeccionar un manual en tan poco tiempo. El <i>copy paste</i> utilizado por algunos no da ni puede dar buenos resultados. Los revisores enseguida detectarán que el sistema de calidad ha sido diseñado de forma apresurada.
3	Organizar la documentación de los encargos a inspeccionar.	No se puede, ni deben modificarse las evidencias de auditoría de los encargos a inspeccionar. Por el contrario, es apropiado organizar la documentación a fin de facilitar la tarea del revisor sobre las áreas objeto de inspección, eliminando la que no sea relevante y no sirva como evidencia de auditoría.
4	Revisar el manual de control de calidad.	El manual no debe contemplar procedimientos pendientes de instaurar: En este sentido, el manual entregado al revisor debe contener aquellos procedimientos de control de calidad efectivamente implantados. Las omisiones ya serán puestas de manifiesto en su informe. Es preferible una omisión, que el incumplimiento de un procedimiento incluido en el manual de calidad.
5	Adoptar una actitud respetuosa y receptiva en las relaciones con el revisor.	Como decía un compañero, se ha de poner cara de póker; no inmutarse ante los comentarios formulados por el revisor; que en algún caso excepcional, pudieran estar fuera de lugar o ser claramente ofensivos. La actitud de respeto mutuo entre el revisor y el revisado ha de constituir un principio fundamental sobre el que basar la relación entre ambos y sobre todo, aconsejo asumir una posición receptiva para aprovechar los consejos y sugerencias que, consecuencia de su dilatada experiencia, puedan aportar los revisores <sup>(8)</sup> .
6	Atender adecuadamente al revisor.	No sólo se ha de mostrar al revisor cuanta documentación requiera, siempre relativa a los trabajos y áreas objeto de inspección, sino que ha de contar con la colaboración debida para dar respuesta a cualquier consulta o aclaración que solicite. En este sentido, el socio o socios responsables de los encargos, así como los jefes de equipo, deberán estar permanentemente disponibles durante todo el proceso de inspección.
7	Comprobar el contenido del borrador del informe y formular las alegaciones que sean precisas.	La dirección de la firma examinará su contenido y cotejará las conclusiones con los responsables de los encargos inspeccionados y con el responsable de calidad a fin de evaluar las conclusiones y comentarios del revisor y, en su caso, proceder a la formulación de las alegaciones.
8	Comunicar de forma inmediata a la corporación respecto a cualquier incidencia surgida con el revisor.	No es en absoluto frecuente pero sí conviene advertir que, caso de producirse cualquier actuación inadecuada del revisor; bien por sus comentarios, por las peticiones extemporáneas de información o por cualquier circunstancia que lo justifique, se han de poner estos hechos en conocimiento del departamento técnico de la corporación profesional.
9	Considerar los aspectos positivos para beneficio de la propia firma.	Aconsejo encarecidamente adoptar una actitud positiva para aprovechar la revisión como una magnífica, aunque inoportuna y a veces desagradable, ocasión para implantar mejoras tanto en nuestra práctica profesional como en el diseño y funcionamiento de nuestro sistema de control de calidad interno.
10	Comunicar adecuadamente al personal del despacho sobre los resultados del control.	Es importante transmitir al personal de la firma, tanto productivo como administrativo, de las conclusiones y resultados del control, haciendo énfasis sobre la importancia de la cultura de calidad y sobre todo sobre la necesidad de adoptar una actitud permanente de mejora en todas las actuaciones profesionales que realice el personal de la firma.

(8) Algunos compañeros me han transmitido la utilidad y sentido práctico de las recomendaciones técnicas hechas por los revisores, muchas de las cuales no constan en sus informes pero que, a la vista de los trabajos y de los procedimientos de auditoría examinados, son comunicadas verbalmente al inspeccionado a fin de mejorar su práctica profesional. Animo al ICAC y a las corporaciones a desarrollar este espíritu de ayuda y apoyo entre los revisores que puede resultar de un gran valor y utilidad para los despachos y firmas de pequeña dimensión.

## CONCLUSIONES

Como indicaba al inicio de este artículo, la experiencia de la revisión de calidad, especialmente por el momento en que fue realizada, supuso un importante esfuerzo tanto para los responsables de los trabajos como para todo el personal de la firma, que tuvo que ser asumido justo cuando teníamos la mayor carga de trabajo del año. El paso del tiempo pone en perspectiva aquellos días y quedan, además de un cierto regusto amargo, los aspectos positivos que han servido para mejorar algunos de nuestros procedimientos técnicos y sobre todo para ratificarnos en nuestra apuesta por la calidad integral.

## NO PRETENDER MONTAR EL SISTEMA DE CONTROL EN UN MES O COMPROBAR EL CONTENIDO DEL BORRADOR DEL INFORME Y FORMULAR ALEGACIONES SON DOS DE LAS RECOMENDACIONES BÁSICAS DEL DECÁLOGO


Resultado de este nuestro compromiso por la calidad, fue el inicio del proyecto de consecución de la certificación de la ISO 9001, la cual y tras la revisión llevada a cabo por la firma certificadora SGS, conseguimos al mes siguiente del control de calidad del ICAC al que antes se ha aludido.

La diferencia básica entre ambas revisiones está en el enfoque y metodología aplicada. Mientras el ICAC centra sus verificaciones en aspectos técnicos de cumplimiento de normas y la inclusión o no de los requerimientos en el manual de calidad, los certificadores de calidad persiguen la consecución de la excelencia mediante los sistemas de control y gestión de la calidad. Este aspecto de la gestión es principio fundamental que los responsables de pequeñas firmas no debemos olvidar nunca.

El objetivo de las revisiones realizadas por el ICAC no es otro que *mejorar la calidad de los trabajos de auditoría, principalmente mediante la formulación de requerimientos de mejora*, lo que conlleva un elemento de tutelaje y de apoyo que debe ser tenido en cuenta por las firmas cuando vayan a ser revisadas. La actitud a adoptar ante estos procesos de revisión debe ser receptiva y positiva a fin de implantar nuevos o y más eficaces procedimientos internos, para lo cual es importante asumir los consejos y recomendaciones aportados por los revisores para la consecución de unos adecuados y eficientes sistemas de control de calidad interno, de cuyas ventajas soy un firme convencido.

Metidos en los temas de calidad, tengo una sugerencia para las corporaciones encargadas, por convenio con el ICAC, de realizar las revisiones de calidad, que no es otra que solicitar para que evalúen la calidad del desempeño y actuación de sus revisores. Considero que el concepto de la Calidad, con C mayúscula, supone que todos han de estar sujetos a procedimientos de verificación, no sólo los revisados sino también los revisores. Ello podría lograrse mediante una encuesta, que como ocurre con los cursos de formación que imparten, se solicitaría a las firmas respecto a la actuación de los revisores. Esta práctica permitiría a los responsables de calidad de las corporaciones medir y evaluar las actuaciones de las personas designadas para la realización de los controles de calidad.

Por último, elevar el clamor popular de muchos profesionales que, como en mi caso, han pasado el control de calidad en la peor época del año y solicitar al ICAC que tome en consideración las circunstancias de la actividad de auditoría y la carga de trabajo de los auditores para la elección de una fechas más razonable que permita evitar los graves perjuicios que provoca la práctica actual. ♦

SÓLO EN www.revistacon- table.es	Acceda a:	
		La serie de artículos de Esteban Uyarra sobre control de calidad.

