



El control de calidad como elemento dinamizador de los pequeños y medianos despachos de auditoría

La nueva norma auditora obliga a instaurar estrictos procedimientos de control de calidad en las firmas de auditoría lo que llevará a los despachos a replantearse muchos de sus actuales esquemas e instaurar nuevos y más eficientes sistemas que optimicen niveles calidad y rentabilidad. No obstante, esto no parece llegar en el mejor momento



6 4

7

3

5

4

3

6

El título de este artículo se corresponde con el de la charla que impartí en el *Día del Auditor de Canarias*, que el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, desde hace ya veinte años, viene celebrando en las Islas. La charla no tenía otra finalidad que la de infundir confianza y tranquilidad a un colectivo preocupado, e incluso un tanto alterado, como consecuencia del cambio adoptado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en su sistema de inspección. A diferencia del aplicado hasta ahora, el nuevo enfoque supone la revisión, no de los aspectos técnicos de ejecución y cumplimentación de las normas técnicas sobre un trabajo previamente seleccionado, sino del nivel y rigor con que los auditores aplican sus sistemas de control de calidad internos.

Este cambio de enfoque ha provocado una cierta alarma sobre todo en los pequeños y medianos despachos que, como se comentará más adelante, no han acogido de buen grado estas novedades al producirse en una época de importantes y casi permanentes cambios legislativos y normativos, con independencia de la actual situación de

crisis económica que está afectando a los profesionales dedicados a la actividad de la auditoría.

Por Resolución de 22 de diciembre de 2010, el ICAC publicó, para su consulta públi-



FICHA RESUMEN

Autores: Esteban Uyarra Encalado

Título: La normativa de calidad como elemento dinamizador de los despachos de auditoría

Fuente: Partida Doble, núm. 232, mayo 2011

Resumen: Este artículo supone una aproximación a los nuevos requerimientos que, como consecuencia de la Ley 12/2010 de 30 de junio, les obliga, con independencia de su tamaño, a disponer de sistemas de control de calidad internos que permitan garantizar el cumplimiento de las normas técnicas y la adecuada emisión de los informes. El proceso de puesta en marcha de dichos sistemas va a suponer un importante esfuerzo sobre todo para los denominados auditores de pequeña dimensión, pero también va a permitir la adopción e implantación de nuevos y más eficientes procedimientos de gestión y ejecución de los trabajos, que permitirán optimizar y dinamizar muchos de estos despachos y firmas de auditoría

Palabras clave: Auditoría. Pequeñas y medianas empresas. Calidad. Normas técnicas de auditoría.

Abstract: This article is an approach to the new requirements as a result of Law 12/2010 of 30 June, forces, regardless of size, to have systems of internal quality control to ensure compliance with appropriate standards and issuing reports. The process of implementation of these systems will involve a major effort called especially for auditors of small size, but also will enable the adoption and implementation of new and more efficient management procedures and performance of the work, which help optimize and streamline many of these firms and auditing firms.

Key words: Audit. Small and Medium Enterprises. Quality. International Standards on Auditing.

« La obligatoriedad de disponer de un sistema interno de control de calidad no es nuevo ya que las normas técnicas emitidas por el ICAC en 1991 mencionaban la necesidad de contar con estos sistemas »»

ca, la *Norma de control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría* (NICC1). Tal y como consta en el Borrador de esta norma, se establece un plazo excepcional de seis meses para presentar alegaciones, en lugar de los dos que indica la nueva Ley de Auditoría de Cuentas (LAC), y su puesta en marcha, como se comentará más adelante, deberá realizarse por los auditores y firmas de auditoría no más tarde del 1 de octubre de 2012.

CONSIDERACIONES PREVIAS

Mi experiencia como director de Auditoría Interna de una gran compañía, Altos Hornos de Vizcaya, me permitió conocer y revisar los sistemas de control interno, así como aplicar y trabajar conceptos, entonces novedosos, como los de *calidad*, *excelencia* y, en concreto, con el que se empezaba a denominar, *coste de la calidad*.

Posteriormente, colaboré como director de Administración en una firma internacional de auditoría. Fruto de esta experiencia, unida a la anterior en auditoría interna y externa, surgió la publicación por el ICAC en el año 1993 de mi libro *“Gestión y desarrollo de una firma de auditoría”*.

La instauración del sistema de gestión de calidad ISO9001⁽¹⁾ en mi firma de auditoría, me ha permitido contrastar la práctica de la gestión de una firma con los estándares de calidad exigidos por una norma.

Por último, señalar que la relación y contacto con muchos despachos, generalmente de pequeña dimensión, me ha permitido conocer de primera mano la casuística y proble-

(1) Este aspecto es especialmente relevante en cuanto a los aspectos formales que debe darse a cualquier normativa interna de control de calidad.

mática de muchos de ellos, a los que están dirigidos muchos de los comentarios y reflexiones que expondré en relación sobre el control de calidad en firmas de auditoría.

EL MARCO NORMATIVO SOBRE EL CONTROL DE CALIDAD

La comentada alarma provocada por las nuevas actuaciones del ICAC puede justificarse por lo inesperado de las medidas, al no estar previamente anunciadas por el propio organismo regulador, ni por las corporaciones profesionales⁽²⁾. Sin embargo, la obligatoriedad de disponer de un sistema interno de control de calidad no es un tema nuevo. Las normas técnicas emitidas por el mismo ICAC en 1991 mencionaban de forma expresa la obligatoriedad de contar con estos sistemas. Dos años más tarde, el 16 de marzo de 1993, se publicó una norma específica sobre control de calidad que desarrollaba y ampliaba los principios generales que sobre este tema se recogían en las normas de 1991.

En definitiva, la obligatoriedad de disponer de sistemas de control de calidad está en vigor hace dos décadas y si bien es cierto, como veremos, que la nueva normativa es más amplia y exigente, los auditores deberían de disponer, con independencia de su tamaño, de sistemas y procedimientos de control interno⁽³⁾⁻⁽⁴⁾.

El 30 de junio de 2010, mediante la Ley 10/2010, se modificó la ya obsoleta Ley de Auditoría de 1998, concediendo un mayor rango normativo al control de calidad de los auditores. Ya no se trata de una norma técnica a observar por el auditor, sino que la propia Ley de Auditoría establece dicha obligato-

(2) Muchos auditores tuvieron que interrumpir sus vacaciones cuando a primeros de agosto recibieron la comunicación de la inminente revisión de sus sistemas de calidad interno, para lo que debían de poner a disposición de los revisores toda la documentación y papeles de trabajo correspondientes a una serie de auditorías, que podían oscilar entre un mínimo de cuatro a un máximo de nueve trabajos.

(3) De hecho, en el libro *“Gestión y desarrollo de una firma de auditoría”* y en un capítulo específico dedicado a este tema, se abordaba la forma de instaurar y mantener un sistema de calidad interno.

(4) En el libro *“Normas de Auditoría, cómo interpretarlas”* publicado por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) su autor, Agustín López Casuso, señalaba acertadamente en 1995: *“los procedimientos de control que se establecen en relación con una auditoría en concreto deben de estar diseñados en el contexto de los controles de calidad generalmente aceptados por el auditor, lo que indica que éstos últimos aumentan y facilitan los primeros, pero no los reemplazan”*.

riedad como marco jurídico de actuación de los auditores. Ello confiere al control de la calidad una relevancia de la que antes carecía y que obliga a los auditores a tomar las medidas necesarias para cumplir con los nuevos requisitos normativos⁽⁵⁾.

La Ley 10/2010, al referirse al marco jurídico en el que ha de actuar el auditor de cuentas, establece en su artículo 5 apartados 1 y 2, lo siguiente:

5.1. La actividad de auditoría de cuentas se realizará con sujeción a las prescripciones de esta Ley, de su Reglamento de desarrollo, a las normas de auditoría, a las normas de ética y a las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (el subrayado es mío).

5.2. Las normas de auditoría son las contenidas en esta Ley, en su Reglamento de desarrollo, en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las normas técnicas de auditoría, en aquellos aspectos no regulados por las normas internacionales de auditoría citadas⁽⁶⁾.

En consecuencia, el auditor, en el ejercicio de su actividad, deberá contemplar, además de la legislación en vigor y las normas auditoría, las normas éticas y las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría⁽⁷⁾.

Por lo tanto, se considerará falta, no sólo los incumplimientos de las regulaciones y normas técnicas, sino las que el propio auditor, y de forma *interna*, haya establecido para su propio despacho o firma. Concretamente el artículo 16, 3 II) al tratar el régimen sancionador, califica como falta grave “*la inexistencia o falta sustancial de aplicación de sistemas de control de calidad internos*”

(5) Las prescripciones relativas al control de calidad interno, como otras contempladas en la modificación de la Ley de Auditoría de Cuentas, pretenden armonizar y adaptar con las establecidas en la Directiva 2006/43/CE.

(6) Un punto que está creando no poca confusión entre los auditores es la obligatoriedad de las Normas Internacionales (NIAs) frente a las Normas Técnicas locales (NTAs). La lectura del texto legal no deja dudas; las primeras prevalecerán frente a las segundas, quedando éstas relegadas a aquellas situaciones no cubiertas por las Normas Internacionales.

(7) Señalar que las normas éticas, al igual que la de control de calidad, cobran fuerza legal y se las otorga una especial relevancia que se ve confirmada por la atención que el nuevo texto legal concede a la independencia del auditor.

por parte de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría.”

La obligatoriedad de aplicar la nueva normativa lo es a partir del día siguiente de la publicación de la Ley 12/2010 antes citada, es decir, el 2 de julio de 2010.

En el momento de redactar este artículo no se dispone ni del Texto Refundido de la Ley de Auditoría ni del texto reglamentario que la desarrolla, lo que comporta no pocas incertidumbres e imprecisiones que en absoluto ayudan al ejercicio de la profesión. Las estimaciones sobre cuándo podrá estar disponible el Reglamento son contradictorias.

Tampoco se dispone de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría (en adelante NIAs) lo cual crea una cierta confusión normativa entre los que hemos de aplicarlas. De hecho, y como se verá más adelante, la incertidumbre provocada por la actual situación de adaptación va a suponer importantes dificultades prácticas a la hora de implantar los sistemas y procedimientos de control de calidad⁽⁸⁾.

Señalar, a modo de comentario, que las nuevas normas internacionales a las que ya estamos abocados, difieren de las publicadas por el ICAC, no tanto en el fondo sino en la forma. Mientras que las hasta ahora aplicables se caracterizaban por su detalle y a veces exagerada minuciosidad, las NIAs están impregnadas del típico estilo anglosajón, donde prima lo general sobre lo particular, lo que las hace más flexibles y, por ende, más acordes con el espíritu de nuestra profesión.

Dicho de otro modo, enfatizan lo general pero dejan en manos del auditor la forma en que han de ser aplicadas⁽⁹⁾. Esto puede suponer un importante avance al estar menos *tutelados* por el Estado Todopoderoso, pero también puede provocar cierta indefensión ante las particulares interpretaciones que sobre di-

(8) Recientemente, una persona relevante de la auditoría en España me comentaba que la publicación en los próximos meses de las NIAs va a suponer un auténtico tsunami normativo.

(9) Durante mis primeros años de auditor en una firma internacional de auditoría, pude conocer este estilo de norma que, lejos de ser una limitación sobre nuestra forma de actuar, impregnaba todo el proceso de auditoría. Aquellas normas marcaban los objetivos a seguir mediante la utilización de procedimientos generales mientras que la aplicación práctica quedaba bajo la responsabilidad exclusiva del profesional.



chas normas puedan hacer los supervisores del ICAC.

CAMBIO FUNDAMENTAL EN EL MARCO REGULADOR

De acuerdo con lo comentado anteriormente, la Ley 12/2010 antes citada, en concordancia con la normativa internacional, atribuye al sistema de control de calidad el marco obligatorio sobre el que ha de pivotar la actuación del auditor y que ha de permitirle garantizar de forma razonable el cumplimiento de las normas de auditoría, así como asegurar que los informes se emitan de forma adecuada.

Los objetivos del sistema de control de calidad quedan claramente definidos en el requerimiento n°11 del Borrador de Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (NICC1) publicada el pasado 22 de diciembre al indicar:

El objetivo de la firma de auditoría es el establecimiento y el mantenimiento de un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:

(a) La firma de auditoría y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables; y

(b) Los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias.

En base a lo anterior y conforme con lo establecido en el artículo 5.1. de la Ley 12/2010 de Auditoría comentado anteriormente, la normativa de control interno prevalece sobre las normas de auditoría, en cuanto que estas se encuentran contenidas en aquella. Dicho de otro modo, la observancia de las políticas y procedimientos de calidad de la firma conlleva el cumplimiento de las normas técnicas de auditoría y, por supuesto, la correcta elaboración y emisión de los informes de auditoría.

La obligación de contar con un sistema de control de calidad lo es con independencia del tamaño de la firma de auditoría, lo que supone que todos, incluso los auditores individuales, deberán contar con un manual de calidad en el que consten sus políticas y procedimientos de calidad. Manual que deberá ser comunicado y aplicado, sin excepción alguna, a todo el personal de la firma o despacho.

La reciente norma de calidad (NICC1) que se somete a información pública y tal como el propio texto reconoce, es una traducción literal al castellano de la correspondiente norma internacional ISQC1 (en sus siglas al inglés), emitida por la *International Federation of Accountants* (IFAC), con las excepciones de dos aspectos que se han eliminado respecto de la norma de referencia como son:

“las referencias a las organizaciones de auditoría del sector público, así como a otros servicios distintos de la auditoría de cuentas, en la medida en que dichas organizaciones y servicios no están dentro del ámbito de aplicación de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas”⁽¹⁰⁾.

El texto con las exclusiones citadas y las referencias a la normativa, de aplicación conforme a la Ley de Auditoría, consta de pocas páginas; sin embargo, su lectura resulta densa por el número y complejidad de los conceptos que en ella se explicitan, todos ellos de gran calado y que requieren ser interpretados minuciosamente para poder trasladarlos a los despachos y firmas de auditoría.

Antes de abordar el texto normativo, deben destacarse dos aspectos de especial relevancia:

1. Que, a diferencia de lo que establece la Ley de Auditoría respecto al plazo de dos meses previsto para la presentación de alegaciones sobre los borradores de normas publicadas por el ICAC, en este caso ha sido ampliado a seis meses, es decir, junio de 2011⁽¹¹⁾.
2. Que la aplicación y obligatoriedad de la norma que se somete a exposición pú-

⁽¹⁰⁾ En cuanto a la exclusión de la auditoría del Sector Público, y como he tenido ocasión de comentar al referirme a las lagunas de la Ley de Auditoría, supone una ocasión perdida para poner orden en un sector tan necesitado de transparencia y credibilidad. En cuanto a lo segundo, es decir, los trabajos no contemplados en dicha Ley, creo que es otro error, si bien se ha de entender que al no estar regulada legislativamente, no procede regularla en la Norma y por lo tanto no será sancionado caso de inobservancia en los citados trabajos, Mi consejo es incluirlos dentro de los procedimientos internos de calidad con independencia de lo que diga la norma. No cabe en ninguna lógica, más que en la del regulador, tener procedimientos de calidad en unos trabajos y permitir chapuzas en otros.

⁽¹¹⁾ Dudo que se hagan alegaciones y cambios en el texto del borrador de norma. Al tratarse de una traducción literal de una norma internacional, las modificaciones serán probablemente de terminología y de redacción.

blica en lugar de serlo a partir del día siguiente se difiere al 1 de octubre de 2012 cuando indica que *“los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán haber implementado sistemas de control de calidad en cumplimiento de esta Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría antes del 1 de octubre de 2012”*. (El resaltado es de la propia Norma). Hasta entonces, el ICAC continuará con sus actuaciones en cuanto a la revisión de los sistemas de control de calidad pero sin que las deficiencias detectadas supongan acciones sancionadoras, salvo que, en el transcurso de la revisión, se detecten hechos o circunstancias que supongan el incumplimiento de la normativa técnica que le sea de aplicación.

CONTENIDO DE LA NORMA

La norma consta de cuatro partes claramente diferenciadas:

- 1ª. Un texto introductorio que no figura en la ISQC1 Internacional original y que, bajo el título *“Criterios de interpretación de la norma internacional de control de calidad 1 para su aplicación en España”*, tiene por objeto adecuar el contenido de la norma a la legislación y regulación de la auditoría en España, así como la mención expresa a las especiales consideraciones a tener en cuenta para los auditores y despachos de pequeña dimensión⁽¹²⁾.
- 2ª. Un preámbulo en el que se definen los objetivos, así como un glosario y definición de términos usados en la norma a fin de evitar confusiones interpretativas.
- 3ª. Unos pronunciamientos, traducidos como requerimientos, que constituyen realmente el texto normativo del documento.
- 4ª. Unos puntos aclaratorios denominados *“material de aplicación”* que, sobre los pronunciamientos anteriores, completan e

⁽¹²⁾ Hasta ahora, en todos los textos e incluso en las traducciones de normativa internacional, se utilizaba el término de pequeñas y medianas firmas de auditoría., que al parecer pasan a llamarse *“de pequeña dimensión”*, lo que particularmente considero desafortunado en cuanto que responde a un mero e injustificado modismo semántico que no se corresponde con la realidad del sector de la auditoría en España.

CUADRO 1

OBJETIVOS FUNDAMENTALES DE LOS REQUERIMIENTOS DE CALIDAD DE LA NICC1

APARTADO / SECCIÓN	CONTENIDO / OBJETIVOS
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables	Establece la obligatoriedad de cumplir la norma de calidad por todo el personal de la firma.
Elementos de un sistema de control de calidad	Descripción de los aspectos relevantes sobre los que se sustenta el sistema y la necesidad de documentarlo.
Responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma de auditoría	Para describir las responsabilidades de implantar, promover y mantener una cultura interna basada en el control de calidad.
Requerimientos de ética aplicables	Para establecer los principios fundamentales que conforman el Código de Ética Profesional de la firma.
Aceptación y continuidad de clientes	Para establecer las políticas y procedimientos adecuados para la aceptación de nuevos clientes y continuidad de los existentes.
Recursos humanos	Fijar las políticas y procedimientos efectivos relacionados con los recursos humanos para dotar a la firma del personal adecuado y asignarlo apropiadamente a los encargos.
Realización de los encargos	Establecer las políticas y procedimientos orientados a la ejecución de los encargos con especial mención al papel del socio responsable, la planificación, la supervisión, las consultas, la resolución de las diferencias de opinión y la Revisión de Control de calidad de un encargo.
Seguimiento	Establecer las políticas y procedimientos suficientes y necesarios en la firma, relativos al seguimiento del sistema de control de calidad, incluyendo el Programa de Vigilancia, Procedimientos de Inspección, informes del inspector, tratamiento y eliminación de deficiencias y la respuesta a quejas y alegaciones.
Documentación del sistema de control de calidad	Establecer los requisitos de documentación de la firma, tanto a nivel del compromiso (incluyendo la Revisión de Control de calidad de un encargo), como al del sistema de control de calidad de la firma.

incluso clarifican mediante ejemplos su aplicación práctica.

Los requerimientos se abordan en nueve grandes apartados:

- 1ª. Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables.
- 2ª. Elementos de un sistema de control de calidad.
- 3ª. Responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma de auditoría.
- 4ª. Requerimientos de ética aplicables.
- 5ª. Aceptación y continuidad de clientes.
- 6ª. Recursos humanos.
- 7ª. Realización de los encargos.

8ª. Seguimiento.

9ª. Documentación del sistema de control de calidad.

En los apartados siguientes, se aborda esquemáticamente el contenido (objetivos) de cada uno de ellos, con expresa mención a los aspectos más relevantes a tener en cuenta en la confección del manual de calidad antes aludido.

Los requerimientos de calidad que constan en la NICC1 han de ser asumidos por todos los auditores, cualquiera que sea su tamaño, y estarán recogidos en un manual de calidad en el que constarán las políticas y los procedimientos establecidos para la consecución de los objetivos de la norma.

Los 46 requerimientos de los que consta se desarrollan desde el número 13 al 59 y se exponen en tan sólo 10 páginas. El denominado *material de aplicación*, que aclara y desarrolla dichos pronunciamientos, consta de 75 apartados y cubren las restantes 18 páginas.

En el Cuadro 1, y a modo meramente enunciativo, se describen los objetivos fundamentales de las diferentes secciones en las que se clasifican los requerimientos contenidos en la norma⁽¹³⁾:

Una precaución importante a tener en cuenta por todos los auditores que implementen sistemas de control de calidad es la de incorporar al manual todos aquellos aspectos, tareas y procedimientos que se apliquen o vayan a ser aplicados de forma inmediata, por lo tanto, han de excluirse los que no sean de aplicación, y aquellos otros sobre los que no se disponga de los medios necesarios para su consecución.

COMENTARIOS SOBRE EL BORRADOR DE LA NORMA

La publicación del borrador de norma ha supuesto para muchos una cierta decepción que nos ha dejado más bien fríos; se trata de un documento en el que continuamente, y como casi única aportación, nos recuerda de forma machacona las referencias a la nueva Ley de Auditoría, pero no así respecto a las

(13) Tomado de "Guía de Control de Calidad para Prácticas Pequeñas y Medianas" emitido por el Comité de Prácticas Pequeñas y Medianas.

normas técnicas que regulan muchos de los aspectos contemplados en la NICC1, tal vez debido a la inminente publicación de las que, por adaptación o mera traducción de las internacionales, van a ir sustituyendo a las actualmente en vigor.

La norma propuesta no es fácil de interpretar ni de implementar, al carecer de una plataforma normativa correctamente estructurada. A mayor abundamiento, y tal y como se ha comentado al principio de este artículo, no se dispone ni del Texto Refundido de la Ley de Auditoría ni del Reglamento que la ha de desarrollar.

Respecto a determinados aspectos de la norma, indicar que en su apartado relativo a los *Criterios de interpretación de la Norma Internacional de Control de Calidad 1 para su aplicación en España*, y de forma similar a lo que señala la propia NICC1, se concede un tratamiento especial y *consideraciones específicas* para los “*despachos y auditores de pequeña dimensión*”; sin embargo, matiza que dichas especiales consideraciones no les serán de aplicación cuando dichos auditores:

- Auditen entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales.
- Auditen otras entidades que tengan la consideración de interés público de conformidad con lo establecido en la Ley 19/1988, de 12 de julio de Auditoría de Cuentas.
- Que estén sometidos al régimen de rotación obligatoria a que se refiere el artículo octavo del citado texto legal.

Ello va a conllevar problemas para algunos despachos que realicen por ejemplo la auditoría de una SIMCAV o que tengan la suerte de contar con un cliente importante que se corresponda con los que para la nueva ley exige la rotación de auditores. Una posible salida, no la única, será la de renunciar a dichos trabajos o cambiar su estructura y organización para dar cumplimiento a los requisitos de la norma de calidad.

Otro aspecto nada desdeñable y que ya ha sido debatido en varios foros organizados por pequeños y medianos despachos, se refiere a la consideración y alcance que el Re-

glamento de la Ley de Auditoría de Cuentas concederá al término de *entidades de interés público*, y que puede suponer la imposibilidad de realización de determinados trabajos por estos auditores para beneficio de las grandes firmas de auditoría.

Respecto a la problemática de lo que ha empezado a denominarse “auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión”, señalar que, a diferencia de lo que ocurre en nuestro país, el IFAC dispone de una comisión encargada de abordar los problemas de las pequeñas y medianas firmas. Esta Comisión ha desarrollado diversas guías, algunas de gran calidad y dotadas de un gran contenido práctico de gran utilidad para este tipo de firmas. Dichas guías abordan diferentes temas, desde la aplicación práctica en ese tipo de firmas de las normas internacionales, a los aspectos relacionados con la gestión de despachos y sobre todo, a la puesta en marcha del sistema de calidad interno en este tipo de firma, lectura que recomiendo encarecidamente⁽¹⁴⁾.

En nuestro entorno, y a la fecha de escribir este artículo, se dispone de un documento que, de forma similar al citado del IFAC, publicó en su 3ª edición revisada (octubre 2006) el REA (Registro de Economistas Auditores) bajo el título de *Modelo de Manual de Organización y Control de Calidad*. Documento que, con las limitaciones derivadas de no contemplar la normativa internacional, aporta importantes y útiles sugerencias a tener en cuenta a la hora de confeccionar nuestro propio Manual Interno de Calidad.⁽¹⁵⁾

ACTUACIONES DEL ICAC EN RELACIÓN CON EL CONTROL DE CALIDAD

Aunque no se dispone de información pública sobre los resultados de las actuaciones realizadas por el ICAC en sus revisiones de

(14) La guía para la implantación de un sistema de control interno en pequeñas y medianas firmas se puede descargar de <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>. Este documento consta de dos secciones: una dedicada a despachos que cuenten con dos a cinco socios y otra para aquellos con un único socio

(15) Confío en que las corporaciones profesionales en España, denominadas representativas de los auditores, asuman la tarea de apoyar mediante publicaciones y guías a las pequeñas y medianas firmas de auditoría, y cumplan con lo indicado en la propia norma cuando señala que las corporaciones “*podrán elaborar conjuntamente una guía orientativa sobre las consideraciones específicas previstas en la norma para los auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión*”.

control de calidad, si se conoce la forma en que han actuado sobre todo en despachos de pequeña dimensión.

El procedimiento aplicado consistía en el envío de una comunicación desde el propio ICAC o desde la corporación a la que pertenece el auditor elegido. La comunicación, aunque puede variar, constaba de los siguientes elementos:

- Informar del inicio del procedimiento de revisión del sistema interno de control de calidad.
- Que para realizarlo se revisarán los archivos y documentación de auditoría correspondientes a una serie de trabajos que se relacionan y que pueden variar de entre cuatro hasta nueve encargos.
- Mención del objetivo de la revisión que no es otro que; *“de acuerdo con lo establecido en el art. 22 de la Ley 19-1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, es mejorar calidad de los trabajos de auditoría, principalmente mediante la formulación de requerimientos de mejora. En este sentido, el alcance del 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”*.
- Se solicita *copia del manual y procedimientos y cualesquiera otros documentos relacionados que integran el control de calidad interno del auditor*.
- También se pide *copia del Informe de Auditoría y de las Cuentas Anuales de cada una de las auditorías indicadas*.
- Se pide *la totalidad de los papeles de trabajo de las auditorías antes relacionadas, de los cuales serán objeto de revisión y separación para su numeración correlativa y visado o identificación por parte del auditor o responsable de la sociedad de auditoría*.
- Por último se piden *los papeles de trabajo que soportan diferentes áreas, como por ejemplo, planificación, confirmación*

de terceros, revisión de cuentas anuales, hechos posteriores y contingencias. Las áreas sobre las que realizar la revisión se aplican a todos los trabajos seleccionados, si bien pueden variar de un despacho a otro.

Las conclusiones recogidas en el informe a emitir por el revisor constan de las deficiencias observadas en relación con las áreas y trabajos examinados, así como de las recomendaciones para su corrección y regularización.

Señalar que, si como consecuencia de la revisión, se evidenciara el incumplimiento en la aplicación de las normas técnicas en la ejecución técnica, se procedería a incoar el expediente disciplinario correspondiente como si se tratara de una inspección técnica a la que estábamos habituados.

Las actuaciones del ICAC van a continuar, si bien, y como se indica en el borrador de norma que se ha publicado para su exposición pública, no será sancionable hasta el 1 de octubre de 2012, fecha límite para la puesta en marcha de los sistemas de control de calidad.

EL CONTROL DE CALIDAD COMO ELEMENTO DINAMIZADOR DE LOS DESPACHOS PEQUEÑOS Y MEDIANOS

El título hace referencia a un comentario del artículo publicado en Partida Doble el pasado mes de octubre de 2010 bajo el título de *“Medidas y estrategias a seguir por las pequeñas y medianas firmas de auditoría ante la crisis”* en el que expuse las siguientes reflexiones:

- *El concepto de calidad lejos de ser una exigencia externa susceptible de revisión periódica y por lo tanto, un coste adicional que asumir, se ha de considerar como el medio más adecuado para el logro de una adecuada rentabilidad del despacho, y alcanzar los niveles de eficiencia y control requerida.*
- *La calidad no es tanto un concepto abstracto de difícil concreción, sino que por el contrario, ha de impregnar todas y cada una de las actividades del despacho, desde la selección de personal, ejecu-*

ción de trabajos, presentación de los mismos, hasta los relacionados con la supervisión y control de los equipos profesionales

La calidad y la gestión son dos conceptos que se encuentran estrechamente relacionados e interconectados. Por lo tanto, la norma recién publicada, y sobre la que se ha concedido un plazo de casi dos años para su implantación, puede ser de gran utilidad para el fortalecimiento y consolidación de los despachos de auditoría, sobre todo de los de pequeña dimensión. En definitiva, las nuevas exigencias de calidad nos van a permitir, por las razones que expongo a continuación, *optimizar* los despachos y firmas de auditoría.

Algunas de las siguientes consideraciones suponen factores positivos que permitirán, no sólo unos niveles superiores de calidad, sino y sobre todo, optimizar los sistemas de gestión y, por ende, la rentabilidad de los despachos de auditoría:

- La instauración de las nuevas políticas y procedimientos va a obligar a cuestionar todos nuestros métodos de trabajo, procedimientos, enfoque de negocio, dimensión y organización del despacho. Como consecuencia, se eliminarán y modificarán antiguos esquemas por otros más eficientes.
- Como respuesta a este proceso de catarsis interna, se rediseñarán viejos e ineficientes esquemas de trabajo para adaptarlos a los nuevos requerimientos normativos, lo que supondrá importantes mejoras, medidas en términos de eficacia y eficiencia.
- La implantación de la nueva normativa y lo que ello comporta va a suponer un cambio de cultura en los despachos al primar la calidad sobre cualquier otra consideración. Para lograrlo, es imprescindible implicar a todo el personal de la firma con el fin de facilitar la asunción por parte de éste de las mayores responsabilidades derivadas de los nuevos requisitos de calidad.
- Como resultado directo de los puntos anteriores se profesionalizarán muchas de las actuaciones y comportamientos en los despachos al aportar más rigor y cui-

« Es probable que en el proceso de revisión de los procedimientos internos se evidencie la falta de sistemas de medición de gestión y la necesidad de implantar adecuados indicadores e informes »

dado en la ejecución y revisión de los encargos.

- Es probable que en el proceso de revisión de los procedimientos internos se evidencie la falta de sistemas de medición de la gestión y la necesidad de implantar adecuados indicadores e informes.
- La instauración paulatina de nuevos y más sofisticados sistemas de calidad permitirá mejorar de forma espectacular aspectos tales como, la planificación, la realización de pruebas, la obtención de evidencias y supervisión de los trabajos, que redundará en una mayor confianza sobre los informes emitidos.
- La necesidad de implantar unos más exigentes niveles de calidad y de supervisión deberá formar parte de la evaluación del personal, lo que puede incentivar y motivar su participación en el proceso de instauración del sistema de control de calidad.

Muchos socios de despachos, como consecuencia de los nuevos esquemas de calidad, se plantearán cuestiones como las siguientes:

- ¿Conviene mantener a determinados clientes dada la responsabilidad asumida y/o la falta de rentabilidad?
- ¿Dispongo del personal adecuado en número y calidad para asumir los compromisos con la debida calidad?
- ¿Tengo claras las líneas de negocio?
- ¿Dispongo de las herramientas adecuadas para la eficiente ejecución de los trabajos?

« El proceso de implementación de los nuevos esquemas de trabajo es largo, ha de ser asimilado por personal y clientes, acomodarlo a la operativa del despacho y planificarlo de forma ordenada »»

- ¿Las funciones se encuentran debidamente repartidas entre el personal o, por el contrario, la mayoría recaen sobre mi persona?
- ¿El ambiente de trabajo es el más adecuado para el logro de los niveles de calidad exigidos por la normativa?
- ¿Debo de externalizar el control y seguimiento del sistema de calidad?
- ¿Conviene seguir solo o, por el contrario, he de buscar alianzas?

La respuesta a las cuestiones anteriores dependerán de muchas circunstancias, pero lo que sí parece una tendencia clara es la creación de redes de auditores que, entre otras ventajas, permitirán cumplimentar determinados requerimientos establecidos en la norma y que sin dicha colaboración no sería posible.

En definitiva, los nuevos sistemas permitirán optimizar la calidad y la gestión de los despachos.

Soy un firme convencido de las ventajas de la implantación de la NIC1, a pesar del gran esfuerzo que va a suponer en la gran mayoría de los despachos de auditoría. Proceso que ha de ser considerado como una gran oportunidad para organizar nuestros despachos y conferirles de los sistemas y procedimientos que mejoren la calidad y rentabilidad de los trabajos.

Desde la publicación de la NIC1 el pasado 22 de diciembre, hasta la fecha tope del 1 de octubre de 2012, se abre todo un proceso para la puesta en marcha del sistema de control de calidad interno, durante el cual deberían tenerse en cuenta las siguientes consideraciones:

- 1ª. No esperar a la emisión de la norma definitiva, ni a las guías que puedan publicar las corporaciones profesionales, para iniciar el proceso de implantación y adaptación de la NIC1. Caso de publicarse dichas guías, su contenido servirá para contrastar o completar los cambios y procedimientos diseñados. Si lo hacemos así habremos ganado tiempo, seguridad y experiencia en el proceso.
- 2ª. Se ha de tener claro que el control de calidad no se limita a un mero manual. Supone algo más. Es una forma más rigurosa y sistemática de enfocar y realizar el trabajo del auditor. Se trata de una filosofía global que ha de impregnar todos los estamentos de la organización de la firma y por lo tanto no se ha de limitar a un compendio de procedimientos teóricos mal comunicados, peor comprendidos y de difícil o imposible puesta en práctica.
- 3ª. El proceso de implementación de los nuevos esquemas de trabajo es largo, ha de ser asimilado tanto por nuestro personal como por los clientes, acomodarlo a la operativa normal del despacho.



El control de calidad como elemento dinamizador de los pequeños y medianos despachos de auditoría

cho, y planificarlo de forma ordenada en el medio plazo.

- 4ª. Conviene, con carácter previo, analizar y replantear los sistemas y procedimientos internos actualmente en uso. Valorar y decidir si han de sustituirse por otros o, por el contrario, pueden aceptarse como razonables dentro de los esquemas de calidad requeridos por la norma.
- 5ª. En aquellos procedimientos mejorables, considerarlos como válidos y establecer las fechas previstas para su instauración, dejando constancia de este hecho en el manual.
- 6ª. Establecer prioridades respecto a qué áreas o secciones de la NICC1 han de abordarse en primer lugar; se debe diseñar el proceso de forma realista y prudente evitando que se colapse el funcionamiento normal de la firma al tratar de modificar todos los sistemas.
- 7ª. Sobre la base de los procedimientos que se asuman como propios, plasmarlos por escrito al objeto que formen parte del manual interno de control de calidad. Elaborar borradores con todo aquello que se hace bien, pasarlo al equipo profesional para que lo revise y proponga modificaciones de mejora.
- 8ª. No incluir en el manual, al menos de momento, ningún procedimiento que no esté instaurado o sobre el que no exista seguridad sobre su correcta aplicación, con excepción de aquellos sobre los que se disponga de fecha de puesta en marcha.
- 9ª. En la línea de lo indicado en los puntos anteriores, es fundamental involucrar al equipo profesional, especialmente de aquellos que asuman labores de dirección y supervisión, al objeto que aporten sus comentarios y sugerencias.
- 10ª. El sistema de control de calidad, del que el manual no es más que su materialización documental, se ha de adaptar a la dimensión, características y actividades del despacho. Se ha de crear el manual de calidad específico para el despacho, huyendo de manuales estándares o de otras organizaciones, aunque pueden servir de guía e incluso de punto de partida.



« No hay que esperar al 1 de octubre de 2012, fecha tope para la implantación del sistema de calidad; éste es un proceso largo que requiere de un proyecto dilatado que puede durar meses »»

- 11^a. Uno de los aspectos, no demasiado complicado, pero relativamente fácil dada la documentación disponible sobre el tema, es el relativo a la confección del Código de Ética de la firma, que deberá ser acompañado, y esto sí que puede suponer ciertas dificultades, de las medidas de salvaguarda e identificación de conflictos de intereses que puedan afectar a la independencia del auditor.
- 12^a. Establecer calendarios y fechas previstas de terminación para la elaboración y confección del manual interno de control de calidad, asignando los recursos que sean necesarios e incorporar este proceso dentro de los objetivos de la firma para los ejercicios 2011 y 2012.
- 13^a. En línea con lo anterior, establecer un calendario de reuniones en las que se revisen los logros alcanzados y el grado de cumplimiento de los compromisos adquiridos.
- 14^a. Como se ha indicado antes, no esperar a los meses previos al 1 de octubre de 2012, fecha tope para la implantación del sistema. Este es un proceso largo que requiere un proyecto dilatado que puede durar bastantes meses.
- 15^a. A medida que se vayan definiendo los procedimientos de calidad, implantarlos de forma paulatina, salvo aquellos relacionados con la ejecución de trabajos sobre los que, dado el grado de avance de los mismos, no fuera posible su aplicación inmediata y deba esperarse al fin de la campaña para ponerlos en práctica.
- 16^a. Durante el proceso de diseño del sistema de control de calidad y confección del manual, es más que posible que se publiquen nuevas normativas que modifiquen las existentes y exijan reformular los procedimientos ya diseñados o simplemente modificar la normativa aplicable. Caso de ocurrir, se evaluará el impacto y se harán los cambios necesarios informando al equipo profesional de los cambios recogidos en el procedimiento afectado.
- 17^a. El contenido de la norma, cuyo redactado difiere al que estábamos acostumbrados, exige una lectura atenta y se ha de completar con las aclaraciones y puntualizaciones que, para cada “requerimiento”, se describen en la parte final de la norma. Los requerimientos generalistas, tienen su detalle y sugerencias de aplicación en dicha sección (de A1 a A75) a las que se recomienda acudir para encontrar ideas prácticas de gran utilidad para la confección del manual de calidad.
- 18^a. Con independencia de lo anterior, el borrador de Norma publicada por el ICAC, como también ocurrirá con el texto definitivo, recoge “requerimientos” mínimos, no máximos, por lo tanto cada firma deberá incluir en sus procedimientos de control y organización interna no sólo los requeridos por dicha norma, sino aquellos otros que le sean de aplicación y que formen parte de su sistema propio de funcionamiento, siempre y cuando que dichos procedimientos internos no contravengan los principios establecidos en la norma.
- 19^a. Es importante incluir el logro de los objetivos de calidad en la evaluación del personal profesional. Para ello se ha de instaurar sistemas de revisiones permanentes de los trabajos, mediante controles del grado de avance y cumplimentación de los trabajos, no esperando al final de los encargos para efectuar las revisiones.
- 20^a. Los sistemas de supervisión de trabajos y de seguimiento del sistema suponen uno de los aspectos más delicados y comprometidos a implementar en los despachos. Se aconseja ser inicialmente muy prudente y realista en los requisitos y procedimientos de forma que se

establezcan aquellos sobre los que hay seguridad que serán aplicados en la firma.

21ª. Por último, y tal vez lo más importante, se ha transmitir a todo el personal de la firma la importancia de la calidad, no como un mero cumplimiento de una norma externa, sino como medio fundamental para alcanzar los niveles de profesionalidad y servicio exigidos.

CONCLUSIONES

A modo de conclusiones, podrían indicarse las siguientes:

- a) La nueva Ley de Auditoría de 30 de junio de 2010 confiere al control de calidad interno un rango normativo que todos los auditores han de observar, independientemente de su tamaño. Los aspectos y requerimientos a cumplimentar se encuentran definidos en la norma NICC1, publicada el pasado 22 de diciembre, y que deberá ser puesta en práctica no más tarde del 1 de octubre de 2012.
- b) La norma es inoportuna en cuanto que el marco legislativo y normativo está inmerso en un convulso proceso de cambio y adaptación a la normativa comunitaria, por lo que hubiera sido más práctico el esperar a terminar este proceso de armonización para, posteriormente, instaurar los sistemas de control de calidad.
- c) La norma resulta también inoportuna no sólo por lo comentado, sino por el momento por el que atraviesa la economía española y, por ende, la actividad audito-

ra. La implantación de los sistemas de control de calidad en los despachos y firmas de auditoría va a suponer unos no desdeñables costes adicionales tanto en términos económicos como de horas de dedicación que van a pesar como una nueva losa sobre las ya castigadas espaldas de los auditores y firmas ahora denominadas de pequeña dimensión.

- d) Las actuaciones del ICAC respecto a la revisión de los sistemas de calidad no han contribuido a tranquilizar a un colectivo de profesionales que se encuentra aturrido por los continuos cambios y la acumulación de nuevas normativas en un momento de crisis económica generalizada.
- e) Con independencia de los comentarios anteriores, el proceso de instauración de la nueva normativa sobre control de calidad supone una incuestionable oportunidad para que las pequeñas y medianas firmas replanteen sus actuales esquemas e instauren nuevos y más eficientes sistemas que optimicen sus niveles de calidad y rentabilidad.
- f) En definitiva, la implantación de la cultura de la calidad en muchos despachos va a actuar a modo de revulsivo lo que permitirá no sólo dinamizarlos sino, y sobre todo, amortiguar los efectos provocados por la actual crisis económica. ■

COMENTE ESTE ARTÍCULO

En www.partidadoble.es

Uyarra Encalado, Esteban

- "*Gestión y desarrollo de una firma de auditoría*". Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuenta (1993).

- "Medidas y estrategias a seguir por las pequeñas y medianas firmas de auditoría ante la crisis." Partida Doble nº 225. Octubre 2010.

López Casuso, Agustín. "*Normas de Auditoría, cómo interpretarlas*". Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

BIBLIOGRAFÍA

Guía de Control de Calidad para Prácticas Pequeñas y Medianas (International Federation of Accountants (IFAC).

Guide to Practice Management for Small and Medium-sized Practices. International Federation of Accountants (IFAC).

Resolución de 22 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se hace pública la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría