



La puesta en marcha de la norma interna de control de calidad en los despachos de auditoría (II)

Este artículo es la segunda parte de una serie dedicada a la puesta en marcha de la Norma para el Control de Calidad interno de los despachos, emitida por el ICAC el pasado mes de diciembre para su exposición pública. El objetivo de este trabajo es servir de guía para la implementación del espíritu y exigencias de la norma sobre dos secciones vitales: la gestión de los recursos humanos y la ejecución práctica de los trabajos de auditoría



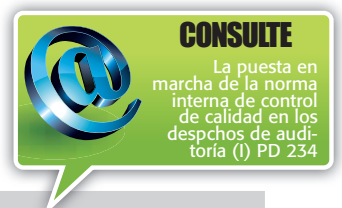
Solo, a modo de recordatorio, señalar que la norma de referencia (NICC1), traducción casi literal de la internacional (ISQC1), contempla las siguientes áreas o secciones:

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

Los apartados 1 a 5 se trataron en el artículo anterior, el 6 y 7 lo serán en éste y en una tercera entrega se desarrollarán los restantes 8 y 9.

RECURSOS HUMANOS

En el libro publicado por el ICAC en el año 1993 sobre "Gestión y Desarrollo de una fir-



FICHA RESUMEN

Autores: Esteban Uyarra Encalado

Título: La puesta en marcha de la norma interna de control de calidad en los despachos de auditoría (II)

URL: <http://partidadoble.wke.es/bba8b2b>

Resumen: Este artículo, continuación del publicado en el mes de julio sobre la nueva normativa de control de calidad en los despachos y firmas de auditoría (NICC1), aborda de forma práctica el proceso de instauración de esta norma, examinando los aspectos principales que ha de recoger el manual de calidad, especialmente en relación con las políticas y procedimientos aplicables a la gestión de recursos humanos y a la ejecución de los encargos.

Palabras clave: Auditoría. Pequeñas y medianas firmas. Calidad. Normas de auditoría. NICC1.

Abstract: This article, following the one then published in the month of July on the new quality control standards in offices and auditing firms (NICC1) addresses in a practical way the process of creating such a standard, examining the main aspects that the quality manual must include, especially regarding policies and procedures relating to human resources management and engagement performance.

Key words: Audit. Small and medium firms. Quality. International standards on auditing. NICC1. ISQC1.

ma de auditoría”, al abordar el tema del Personal y Recursos Humanos⁽¹⁾ y, en concreto, al comentar el factor humano como elemento clave en un despacho de auditoría, indiqué lo siguiente:

“Las firmas y despachos de auditoría no fabrican ni venden tornillos, sino servicios profesionales. Éstos, mientras no se invente otro procedimiento, solamente pueden aportarlo las personas con la cualificación y profesionalidad adecuada. La forma de lograrlo no es otra que mediante una adecuada integración y motivación en el trabajo.

Por ello se ha de tener un exquisito cuidado en todo lo que concierne a las relaciones humanas. El acierto conseguido en la selección del personal, formación continuada del mismo, definición y oferta de una auténtica carrera profesional, establecimiento de unos niveles de remuneración adecuados y en la consecución de un adecuado clima de trabajo, determinará el éxito de una firma. Dichos factores suponen la auténtica base sobre la que se fundamenta el éxito y rentabilidad de la firma”.

La gestión de los recursos humanos siempre ha sido una tarea importante y no siempre sencilla. Los que hemos asumido y seguimos asumiendo responsabilidades en esta área, sabemos las dificultades que entraña el dirigir a personas y profesionales.

La NICC1 aborda el control de la calidad relativo al personal de la firma de auditoría en tan sólo tres requerimientos, 29, 30 y 31, complementándolos con material adicional en 8 puntos que van desde el A24 al A31, ambos inclusive. Requerimientos que no aportan demasiado detalle, de hecho, se limitan a dar ideas genéricas y aparentemente simplistas como en el caso del requerimiento 29 cuando indica:⁽²⁾

“La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que dispone de suficiente personal con la competencia, capacidad y compromiso con los principios de ética necesarios para: (a)

Realizar los encargos de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos normativos aplicables; y (b) Permitir a la firma de auditoría o a los socios de los encargos la emisión de informes adecuados a las circunstancias” (Ref: Apartados A24-A29).

Esto supone una reiteración de lo establecido en el requerimiento 11 donde define el objetivo del sistema de control interno de calidad de la firma. Sin embargo, es en el material complementario (A24) en el que se relacionan los siguientes aspectos que la firma ha de tener convenientemente instaurados:

- Selección de personal.
- Evaluación del desempeño.
- Capacidad, incluido el tiempo para realizar el trabajo asignado.
- Competencia.
- Desarrollo de la carrera profesional.
- Promoción.
- Remuneración.
- Estimación de las necesidades de personal.

Está claro que todas las firmas, en función de su tamaño, deberán contar con procedimientos específicos. En el apartado A3, cuando se refiere a las políticas y procedimientos de documentación y de comunicación en las firmas de auditoría de pequeña dimensión, señala que pueden ser menos formales y exhaustivos que en las firmas de auditoría de mayor dimensión. También el apartado A29, al referirse a los recursos humanos, señala:

“El tamaño y las circunstancias de la firma de auditoría influyen en la estructura de su proceso de evaluación del desempeño. En particular, las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden emplear métodos de evaluación del desempeño de su personal menos formales”.

Es más, en los despachos individuales en los que prácticamente no se dispone de personal en plantilla, no serán de aplicación muchos de los aspectos relacionados con la ges-

(1) Capítulo VI sobre “El personal en una firma de auditoría” del Libro publicado por el ICAC (1993) “Gestión y desarrollo de una firma de auditoría” (Esteban Uyarra Encalado.)

(2) Los otros dos requerimientos (30 y 31) se refieren a los criterios a utilizar para la asignación de personas a los encargos de auditoría que serán tratados al abordar este tema.

ción de recursos humanos. Sin embargo, cuando un auditor individual cuenta con colaboradores externos en la realización de sus encargos de auditoría, los controles relativos a la asignación, capacitación, formación continuada así como la evaluación del desempeño, le serán aplicables como si se tratara de personal contratado.⁽³⁾

La secuencia de los diferentes procesos a incluir en el sistema de gestión y control de calidad a incorporar en el manual serían los siguientes:

NOMBRE FUNCIÓN	DESCRIPCIÓN
Definición de perfiles	Dependiendo del tamaño de cada firma y conforme a unos perfiles determinados, se definirán las características y condiciones a cumplir por los profesionales.
Identificación de las necesidades de personal	En relación con la cartera de pedidos, se identificarán las necesidades de personal para el ejercicio en curso teniendo en cuenta las bajas, promociones previstas del personal, las horas previstas de formación, etc. Necesidades que pueden surgir también durante el desarrollo o ejecución de los encargos.
Selección de personal	De acuerdo a cada tipo de perfil y número de nuevos empleados a contratar, se iniciará el proceso, bien mediante subcontratación o medios propios. ⁽⁴⁾
Contratación	Formalización de las condiciones contractuales que vinculen al nuevo empleado con la firma, entre las que obviamente se encuentra la remuneración, duración, etc.
Régimen de acogida	Dependiendo de la complejidad, tamaño y características de la firma, se dispondrá de un protocolo de acogida a utilizar con el nuevo personal de reciente incorporación.
Formación al nuevo personal	Formación y adiestramiento tanto sobre la organización de la firma y su sistema de gestión y control de la calidad.
Formación continuada	Tanto la actual Ley de Auditoría como el proyecto de Reglamento de reciente publicación conceden una importancia relevante a la formación continuada. En consecuencia, se ha de disponer de políticas y procedimientos bien definidos que garanticen el cumplimiento de las obligaciones formativas en términos de horas y materias.
Políticas retributivas	Con las formalidades que dependiendo del tamaño de la firma sean de aplicación, se ha de comunicar al personal las políticas retributivas, de incentivos y de promoción.
Asignación de recursos a los encargos	Se han de definir tanto los criterios a aplicar para la asignación de personas a trabajos, como la verificación de que efectivamente los encargos son ejecutados por personal con la experiencia, conocimientos y disponibilidad suficientes.
Otros aspectos	Dependiendo del tamaño de la firma, conviene tener definidos determinados aspectos relativos a control de tiempos, horarios de trabajo, vacaciones, dietas, seguros, prevención de riesgos laborales, etc.
Evaluación del desempeño	Su objetivo no es otro que medir el grado de cumplimiento con lo que, de acuerdo al perfil del puesto, se espera del empleado. También, y unido al futuro profesional de cada empleado, se ha de verificar si han alcanzado las expectativas tanto del empleado como de la firma.
Régimen sancionador	Medidas y acciones a adoptar en caso de incumplimientos.
Rotación del personal	Ya se trate de bajas voluntarias o no, y al igual que ocurre con el régimen de acogida para las nuevas incorporaciones, deberá contemplarse un procedimiento similar que refleje la salida de empleados de la organización.
Documentación	Expedientes de personal con la información relevante de cada empleado (evolución salarial, cursos recibidos, evaluación del desempeño, etc.).

⁽³⁾ Para los casos de despachos individuales (propietario único sin Personal Profesional), aconsejo la lectura del capítulo dedicado a éstos de la Guía de Implantación publicada en marzo de 2009 por el IFAC traducido y titulado Guía de Control de Calidad para Prácticas Pequeñas y Medianas, página 115 y ss.

⁽⁴⁾ No aconsejo ser prolijo en este aspecto ya que cada situación puede requerir procedimientos más o menos extensos.

« En despachos de tamaño medio se sugiere que se diseñe un procedimiento con las fases de selección, identificando cuestiones como las necesidades de personal o la fuente de captación »»

De todos los puntos anteriores, únicamente se van a abordar los que considero de especial significación y cuya inclusión en el manual es imprescindible:

- Selección.
- Contratación y acogida.
- Formación continuada.
- Control de horas.
- Asignación a trabajos

Selección

La contratación de colaboradores adecuados depende de lo eficaz que haya sido el proceso de selección, muy complejo en el caso de grandes firmas, o informal en las ahora denominadas *de pequeña dimensión*. En ambos casos, es evidente que el candidato deberá pasar por una serie de pruebas mediante entrevistas u otro tipo de métodos de evaluación.

En despachos de tamaño medio se sugiere que se diseñe un procedimiento específico que recoja las diferentes fases del proceso como son:

- Identificación de las necesidades de personal, por puestos y número de empleados.
- Fuente de obtención o captación de candidatos.
- Publicación de anuncios.
- Recepción y examen de candidaturas.
- Proceso de selección.

- Entrevistas.
- Pruebas.
- Reuniones.

- Comunicación de resultados a los candidatos.
- Procedimientos a aplicar para la selección del personal colaborador.
- Documentación del proceso de selección.

En la selección del personal se ha de atender no sólo a consideraciones de tipo técnico, como pueden ser las cualificaciones académicas o la experiencia profesional adquirida, sino también otros aspectos personales relacionados con la actitud hacia el trabajo, capacidad de trabajar en equipo, dotes de mando, organización,⁽⁵⁾ etc. También se aconseja que en el manual se incluyan instrucciones que permitan identificar posibles incompatibilidades en la que el empleado pudiera incurrir, bien por sus vinculaciones financieras con empresas cliente, o de tipo familiar con el personal directivo de éstas.

Contratación y acogida

La política de contratación, íntimamente relacionada con la de retribución, dependerá de cada firma y sobre todo de su tamaño. Sin embargo, en todos los casos, ya se trate de personal en plantilla o colaboradores subcontratados, el contrato que se suscriba entre las partes deberá estar conforme con el marco legal que regule las relaciones laborales, en un caso, o mercantiles, en el otro.

Incluir en el manual modelos de contratos puede ser una buena práctica. No obstante, dichos modelos pueden sufrir frecuentes cambios, razón por la que sugiero referirse a ellos de forma genérica mediante la referen-

(5) Como responsable de personal en una gran firma de auditoría, pude comprobar el exquisito cuidado que se prestaba a los procesos de selección de nuevo personal y ello con independencia de los perfiles profesionales solicitados. Cuidados que se aplicaban tanto sobre el contenido de los anuncios en prensa, como en el trato aplicado en las entrevistas personales, o en la comunicación de los resultados del proceso tanto a los seleccionados como, y sobre todo, a los rechazados. Los procesos de reclutamiento de personal eran considerados como una oportunidad para mostrar la imagen y excelencia de la firma ante los profesionales que se incorporaban o para aquellos otros que no habiendo superado las pruebas, podrían convertirse en futuros clientes.

cia al convenio regulador, o a la legislación que en su caso sea aplicable.

El denominado régimen o protocolo de acogida del nuevo personal, que incluye obviamente la firma del contrato, recoge una serie de aspectos entre los que destacan los siguientes:

- Dar a conocer la filosofía, historia, organización y cultura de la firma.
- Dar a conocer y entregar el código de conducta y buenas prácticas.
- Informar sobre las políticas de calidad de la firma.
- Formar e informar sobre el sistema de gestión y control de calidad.
- Entrega de recursos asignados a los nuevos contratados.
- Informar sobre los derechos y obligaciones laborales del personal.
- Comunicar horario, calendario laboral, vacaciones y régimen interno.
- Diseñar el plan formativo inicial del nuevo empleado.
- Informar sobre los productos de la firma.
- Comunicar aspectos relacionados con la confidencialidad, seguridad, dietas y desplazamientos, asistencia social y régimen disciplinario.

Los puntos anteriores pueden estar o no descritos en el manual de calidad, lo que sí es del todo punto necesario es mencionar el documento por el que los nuevos empleados declaran recibir determinados recursos como portátiles (modelo y número de serie), teléfonos móviles, licencias de programas, llaves del despacho, material de consulta, libros, etc.⁽⁶⁾

(6) Recuerdo mi primer día de trabajo en Price Waterhouse, cuando una vez informado de que me habían aceptado en la firma, me entrevisté con el responsable de la oficina, quien me puso al corriente de lo que hacía la firma y de lo que ésta esperaba de mí. Me hicieron firmar el contrato y un documento en el que constaba el material que me habían entregado, que se componía (eran los años 70) de lápices, sacapuntas, goma de borrar y de una agenda pequeña, de color negro y con el anagrama de la firma, donde anotar las horas trabajadas que después reportábamos en los denominados time reports, además de algunos manuales de auditoría y libros de contabilidad.

Experiencias de otros despachos hacen aconsejable que el nuevo candidato en el momento de firmar la recepción del material recibido, reconozca haber sido informado de que el material entregado es para uso exclusivo en los trabajos de la firma, no estando autorizado para otros fines. Este tema es especialmente importante con respecto a los equipos informáticos cedidos, así como en la utilización privada de la cuenta de correo asignada.

La información del nuevo empleado contratado al igual que la del resto del personal, se registrará en una ficha individualizada (expediente personal) en la que consten los datos más relevantes y adjuntando las acreditaciones académicas, relación de cursos recibidos, resultados de las pruebas, resumen de las entrevistas realizadas y copia del contrato.⁽⁷⁾

Formación continuada

Este aspecto ha tomado una especial relevancia en la nueva Ley de Auditoría en su artículo 7.7. así como en su desarrollo reglamentario según consta en el proyecto de Reglamento publicado el 1 de julio de 2011⁽⁸⁾ que en su artículo 40.1. del citado proyecto establece que *todos los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de ejercientes, o prestando servicios por cuenta ajena deberán realizar actividades de formación continuada por un tiempo equivalente, al menos, a ciento veinte horas en un periodo de tres años, con un mínimo de treinta horas anuales*⁽⁹⁾.

El artículo 41.2., en relación a las horas mencionadas en el párrafo anterior, indica que al menos 20 horas de formación continuada en un año y 85 horas en el periodo de tres años, deben realizarse en materias relativas a la contabilidad y auditoría de cuentas.

(7) La documentación e información, tanto en papel como en soporte informático, relativa al personal de la firma, deberá sujetarse a la Ley de Protección de Datos de Carácter Personal (Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, publicada en el BOE 298 de 14 de diciembre, pp. 43088-43099.)

(8) Proyecto del Real Decreto por el que se aprueba la Norma Sobre Formación Profesional Continuada del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, en su apartado 2º relativa a obligatoriedad de la formación profesional continuada se fijan las mismas horas para todos los auditores inscritos en el Instituto que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (Publicado por el ICAC el 1 de julio de 2011).

(9) En la Norma Sobre Formación Profesional Continuada del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, en su norma 2ª relativa a obligatoriedad de la formación profesional continuada, se fijan las mismas horas para todos los auditores inscritos en el Instituto.

En consecuencia, todos los auditores y, por ende, todas las firmas, deberán disponer de procedimientos que garanticen que, tanto ellos como su personal, realizan actividades formativas conforme a las estipulaciones que establece la legislación en vigor.⁽¹⁰⁾

Las horas establecidas en el proyecto de Reglamento presentado el pasado 1 de julio de 2011 son mínimas, por lo que cada firma puede establecer y comprometerse a la realización de un número mayor de horas de formación si así lo considera conveniente.

El manual de calidad, además de indicar la política de la firma, en línea con lo establecido por la Ley y su desarrollo reglamentario, deberá hacer mención a los puntos que se abordan en los siguientes apartados.

Tipos de actuaciones formativas

Se han de identificar las acciones susceptibles de computarse como horas formativas y que en el proyecto del Reglamento, de forma similar a como consta en la Norma de Formación del Instituto de Censores de Cuentas de España (ICJCE), establece las siguientes (Art.41.1 PRLAC)⁽¹¹⁾:

- a) *Participación en cursos, seminarios, conferencias, congresos, jornadas o encuentros, como ponentes o asistentes.*
- b) *Participación en comités, comisiones o grupos de trabajo, cuyo objeto esté relacionado con los principios, normas y prácticas contables y de auditoría.*
- c) *Participación en Tribunales de examen o en pruebas de aptitud que se deban superar para acceder a la condición de auditor de cuentas.*

(10) La novedad no es sólo la inclusión de la obligatoriedad de la formación continuada en la Ley y su Reglamento sino que cuantifica las horas mínimas de formación, por periodo y tipo, además de hacerlo extensivo no sólo a los auditores inscritos en el ROAC sino para sus empleados. Otro aspecto que aparece en el Reglamento es la obligación de informar al ICAC sobre las acciones formativas desarrolladas por los auditores.

(11) Tal y como indica el proyecto de Reglamento y en relación a la homologación de los cursos y actividades computables, "las actividades incluidas en los párrafos a), e) y f) del apartado anterior serán organizadas, y en su caso impartidas, por las Corporaciones de Derecho Público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas. Asimismo, podrán estar organizadas por Universidades, y aquellos centros, entidades o grupos de auditores en número no inferior a quince unidos para tal fin, que sean reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas".

- d) *Publicación de libros, artículos u otros documentos sobre temas relativos a las materias básicas que constituyen el núcleo de conocimientos del auditor.*
- e) *Realización de actividades docentes en Universidades a que se refiere la Ley Orgánica de Universidades y en cursos de formación de auditores homologados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*
- f) *Realización de cursos de autoestudio, bien sea a través de medios electrónicos ó de otro tipo, siempre que el organizador del curso haya establecido el adecuado control que garantice su realización, aprovechamiento y superación.*
- g) *Realización de estudios de especialización que lleven a la obtención de un título expedido por una Universidad, de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica de Universidades.*

Como puede apreciarse, los cursos y las acciones formativas homologables no incluyen los cursos internos, lo cual no significa que éstos no deban realizarse, ni que a los efectos del control de calidad de la firma no se consideren; únicamente que no se computarán como horas lectivas a los efectos del cumplimiento del requisito legal antes citado, salvo que, obviamente, se consiga la preceptiva homologación del ICAC o de la Corporación Profesional a la que pertenezca.

Procedimiento para la gestión y control de la formación continuada

La gestión y el control de la formación continuada, dada la importancia concedida por la normativa, justifica la confección de un procedimiento específico que lo regule y que, además de la relación de acciones homologables citadas por el Reglamento, se aborden otros aspectos como:

- Diagnóstico de las necesidades formativas.
- Planificación y asignación de recursos para la formación.
- Calendario de cursos y comunicación de los mismos.



- Homologación de centros y cursos a contratar.
 - Registro de la acciones formativas realizadas por el personal.
 - Control del material didáctico recibido.
 - Informe anual:
 - Interno (cumplimiento del plan de formación).
 - Externo (para la corporación).⁽¹²⁾
- Horas impartidas de formación.
 - Grado de cumplimiento del plan de formación.
 - Gastos incurridos en formación.
 - Calificaciones obtenidas en los cursos internos impartidos.

El manual de calidad, en su exposición sobre las políticas de la formación, así como de los procedimientos aplicables, debe mostrar la preocupación y prioridad que la Dirección otorga al desarrollo profesional de sus empleados mediante su continuo adiestramiento y formación. Igualmente ha de evitar conflictos entre las asignaciones a encargos y las acciones formativas programadas.

Indicadores

El establecimiento de indicadores siempre ayuda a mejorar los procesos de un sistema de control de calidad, sin embargo determinadas secciones de la NICC1 son poco proclives al establecimiento de indicadores que mi-

Documentación

Todas las acciones formativas desarrolladas por el personal de la firma, ya sean homologables o no a los efectos de cómputo de horas, se harán constar en una ficha para ca-

⁽¹²⁾ En el artículo 42 del proyecto de Reglamento se establece la obligatoriedad de los auditores de remitir al ICAC una declaración anual de las actividades de formación continuada realizadas en la forma que se establezca. Esta declaración, de acuerdo a la disposición transitoria novena, será exigible a partir del 1 de octubre de 2012 y para los doce meses anteriores.

da curso o actividad formativa, con la información básica del mismo.

Es importante, además, evaluar el aprovechamiento de la formación por parte de los asistentes. Una buena forma de hacerlo es mediante la observación del jefe de equipo de que se están utilizando las técnicas o conocimientos recién adquiridos.

Respecto a los incumplimientos de los cursos programados, se dejará constancia de las causas, así como de las acciones adoptadas para su corrección.

Control de horas

La auditoría es un servicio prestado a clientes y realizado por profesionales altamente cualificados, por lo tanto el input o factor de producción no es otro que el de las horas incurridas por éstos en la ejecución de los encargos. Ello obliga a controlar los recursos empleados en cada proyecto, tanto en términos de horas como por otros conceptos.

El control de tiempos es la base imprescindible sobre la que ha de pivotar todo sistema de control de gestión de una firma de auditoría. El manual deberá contener una instrucción técnica en la que se especifique la forma de cumplimentar los partes de tiempo y definiendo claramente, entre otros, los siguientes aspectos:

- Los conceptos utilizados como *centros de coste* y *código de actividad*.
- Alcance y responsabilidades.
- Cumplimentación y periodicidad de los partes.
- Acumulación e información a reportar a la Dirección.
- Incumplimientos y reclamación de partes no formalizados.

Asignación de personal

Como se ha indicado anteriormente, de los tres requerimientos que la NICC1 dedica a la gestión de recursos humanos, dos se refieren a la asignación de personal a los encargos. El primero de ellos (30) referido al socio responsable del encargo establece que:

La firma de auditoría asignará la responsabilidad de cada encargo a un socio del encargo y establecerá políticas y procedimientos que requieran que: (a) Se comuniquen la identidad y la función del socio del encargo a los miembros clave de la dirección del cliente y a los responsables del gobierno de la entidad; (b) El socio del encargo tenga la competencia, capacidad y autoridad necesarias para desempeñar su función; y (c) Se definan claramente las responsabilidades del socio del encargo y se le comuniquen (Ref: Apartado A30).

No obstante la lectura del apartado A30, y siempre relacionado con los socios responsables de los encargos, indica que éstos *han de disponer del tiempo suficiente para cumplir adecuadamente sus responsabilidades*. En este sentido, y éste sí que puede ser un problema en muchos despachos, los socios asumen una carga de trabajo en términos de horas de supervisión que puede resultar difícil de sobrellevar y que, unido a otras funciones como las de director del despacho, gestor comercial o responsable de otras áreas, puede imposibilitar la realización de una adecuada función de dirección y supervisión de los trabajos.

El requerimiento 31 dirigido al equipo profesional, establece que el personal asignado deberá disponer de la competencia y capacidad necesarias para la correcta realización del encargo, así como relaciona una serie de aspectos y criterios dirigidos a verificar que los miembros del equipo profesional asignados al encargo disponen de la capacitación suficiente.

En este sentido sugiero que la asignación del personal a los trabajos se aborde en el manual operativo dentro de la sección de *Planificación* donde consten los siguientes extremos:

- Relación del personal asignado:
 - Auditor firmante.
 - Jefe de equipo.
 - Ayudantes.
 - Otros auditores (Colaboradores).
 - Personal asignado por el cliente.

- Auditores internos.
- Profesionales independientes.
- Acreditación de la experiencia y capacitación:
 - Auditor firmante.
 - Jefe de equipo.
 - Ayudantes.
- Planificación de las asignaciones por tareas.
- Modificaciones de las asignaciones y comunicaciones al cliente.

En la documentación de cada encargo (papeles de trabajo) se dejará constancia que todo el personal asignado acredita la capacitación profesional adecuada y que, caso de no tenerla, como ocurre con el personal recién incorporado, cuente con la supervisión suficiente y adecuada por parte de auditores más experimentados.

REALIZACIÓN DE LOS ENCARGOS

La sección de la NICC1 relativa a la ejecución de los trabajos es la más extensa y compleja ya que hace referencia a la metodología, control y supervisión en la realización de los mismos. Sin embargo, y en contra de lo que a primera vista se pudiera pensar, es la más sencilla para muchos despachos y firmas de auditoría, incluso para las denominadas de pequeña dimensión, ya que, como consecuencia de la regulación de la profesión a la que antes me he referido, sus actuaciones son acordes con las normativas y regulaciones impuestas por Ley o por los correspondientes organismos reguladores.

Si bien lo comentado anteriormente es cierto, también lo es el hecho de que muchos despachos, sobre todo los individuales y firmas pequeñas, no disponen de manuales escritos que recojan todos los procedimientos que efectivamente aplican en la práctica de la auditoría.

En algunas firmas es habitual distinguir entre manual de calidad y manual operativo. El primero hace referencia a aspectos

Muchos despachos, sobre todo los individuales y firmas pequeñas, no disponen de manuales escritos que recojan todos los procedimientos que aplican en la práctica de la auditoría

generales como es el caso de la gestión de los recursos humanos tratada en el apartado anterior, mientras que lo relativo a la ejecución de los trabajos se contempla en el denominado *manual operativo* en donde constan no sólo los requerimientos de la NICC1, sino todos los recogidos en las normas éticas y de auditoría que el auditor ha de observar escrupulosamente en la realización de su trabajo.

La no concordancia de nuestras normas técnicas con las normas internacionales de auditoría se pone especialmente en evidencia en esta sección, aunque esperemos que en un futuro no muy lejano sustituyan a las actuales; muchas de ellas no han sufrido modificación desde su publicación en 1991. Otras incluso están en franca contradicción con las normas internacionales, como ocurre con la denostada norma de Importancia Relativa, cuyo controvertido Anexo es de dudosa validez.

Las normas internacionales directamente relacionadas con el cumplimiento de la NICC1, son las siguientes:

NIA 200	Objetivos generales del auditor independiente y la realización de una auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
NIA 210	La carta propuesta.
NIA 220	Control de calidad de una auditoría de estados financieros.
NIA 230	Documentación de auditoría.

En relación con la ejecución de los encargos, la Norma NICC1 dedica 16 requerimientos que van desde el 32 al 47 y que se complementan con 32 apartados de material complementario del A32 al A63, ambos inclusive.

Estos requerimientos se clasifican de acuerdo al siguiente cuadro:

ÁREA - DESCRIPCIÓN	Nº REQUE- RIMIENTO
Objetivo, definición y alcance.	32,33
Formulación de Consultas.	34
Revisión de control de calidad de los encargos (ECQR).	
- Objetivos, definición y alcance.	35,36,37, 38
- Criterios para la selección de revisores de control de calidad de los encargos.	39,40,41
- Documentación de la revisión de control de calidad del encargo.	42
- Diferencias de opinión.	43,44
Documentación del encargo.	
- Finalización de la compilación del archivo final del encargo.	45
- Confidencialidad, custodia segura, integridad, accesibilidad y recuperación de la documentación de los encargos.	46
- Conservación de la documentación del encargo.	47

Como puede apreciarse, la Norma concede una especial relevancia a dos aspectos: “la revisión del encargo” y “la documentación”. El primero, conocido por ECQR que proviene de la expresión anglosajona *Engagement Quality Control Review*, es un concepto nuevo dentro de nuestra normativa, a pesar de tratarse de una práctica habitual en muchas firmas especialmente en las internacionales. El término de “*second partner review*” es un término habitual para muchos de los que hemos colaborado en estas firmas.

Como quiera que la referencia a la supervisión del trabajo, la revisión de calidad del encargo y del sistema de calidad son aspectos novedosos y complejos, he estimado conveniente abordarlos en un posterior y último artículo, centrando ahora la atención en los relativos a la ejecución y documentación de los encargos.

Como muchos requerimientos de la NICC1, algunos de esta sección han sido extrañamente traducidos haciendo ilegibles muchos de sus textos, requiriendo varias lecturas y la necesidad de acudir de forma casi permanente al material complementario. Como muestra basta con leer el primero de los requerimientos de esta sección (32) que, tras señalar que la firma ha de contar con las políticas y procedimientos que permitan el cumplimiento de las normas aplicables y la correcta emisión del informe de auditoría, añade:

“Dichas políticas y procedimientos incluirán cuestiones relativas a la promoción de la consistencia en la calidad de la realización de los encargos.”⁽¹³⁾

La literalidad con que se ha realizado la traducción no facilita en absoluto la comprensión de este importante requerimiento y que, únicamente tras la aclaración que aportan las notas complementarias, se consigue resolver la confusión mental creada.

Efectivamente, tal y como se indica en el apartado A32, la firma ha de disponer de sistemas coherentes y bien definidos sobre cómo hacer las cosas, lo que supone entre otros:

- *El modo en que se informa a los equipos de los encargos sobre el encargo para que obtengan conocimiento de los objetivos de su trabajo.*
- *Los procesos para el cumplimiento de las normas sobre encargos que sean aplicables.*
- *Los procesos de supervisión de encargos, de formación de empleados y de tutorías.*
- *Los métodos para la revisión del trabajo realizado, de los juicios significativos formulados y del tipo de informe que se emite.*
- *Una documentación adecuada del trabajo realizado, así como del momento de realización y de la amplitud de la revisión.*
- *Los procesos para mantener actualizadas todas las políticas y los procedimientos.*

En consecuencia, el cumplimiento de este requerimiento conlleva el disponer de un manual operativo completo en el que se recojan todos los objetivos, procedimientos, cuestionarios, programas de auditoría, así como los modelos, cuestionarios, plantillas, etc., material que todos los auditores de una forma u otra ya tienen.

Como indiqué en mi anterior artículo, sugiero que la primera tarea sea la “*de inventariar los sistemas actualmente utilizados en el*

⁽¹³⁾ “Such policies and procedures shall include matters relevant to promote consistency in the quality of engagement performance”.



despacho y compararlos con los exigidos, tanto por la NICC1 como por la LAC, e identificar aquellos aspectos a incorporar o modificar; una vez hecho, y no antes, estaremos en disposición de definir los procedimientos de control de calidad y elaborar la correspondiente sección del manual”.

También conviene recordar que la nueva Ley de Auditoría así como el proyecto de Reglamento que la desarrolla, incluyen como marco normativo a cumplir por el auditor en todas sus actuaciones las normas internas que éste haya establecido como propias en su sistema de control de calidad interno. En consecuencia, en el manual se han de incorporar aquellos procedimientos sobre los que se tiene la absoluta seguridad de que son llevados a la práctica. Los demás requerimientos se incorporarán cuando se hayan instaurado y se tenga la certeza que funcionan tal y como han sido diseñados.

Como metodología práctica recomiendo seguir los siguientes pasos y consideraciones:⁽¹⁴⁾

1. Recopilar todos los programas, guías y modelos utilizados en la firma cuya validez y actualización hayamos previamente comprobado.
2. Indicar en el manual el sistema de referencias utilizado en la firma, describiendo, si fuera posible el contenido de cada área y referencia.
3. Mencionar también el programa informático utilizado señalando el responsable y la frecuencia de su mantenimiento y actualización.

(14) En esta sección dedicada a la ejecución de los encargos, se asume que estos ya han sido aceptados por lo que las políticas y procedimientos de aceptación y continuación de clientes se contemplan en su correspondiente apartado del manual.

4. Utilizar un esquema de organización como el que se describe a continuación ⁽¹⁵⁾:

SECCIONES	SUBSECCIONES - DETALLE - PROCEDIMIENTOS- DESCRIPCIÓN
PLANIFICACIÓN	<ul style="list-style-type: none"> - Objetivos de auditoría. - Asignación de personal al encargo. - Conocimiento del negocio y el sector en el que opera. - Documentación a preparar por el cliente (PPCs). - Cuestionario Global. - Revisión papeles auditores anteriores. - Análisis y evaluación de los riesgos auditoría. - Plan Global de auditoría (General). - Plan detallado por áreas (Programas de trabajo). - Planings de tiempos, fechas y personas.
ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO	<ul style="list-style-type: none"> - Ciclo Tesorería y Gestión Financiera. - Ciclo Compras de Bienes y Servicios. - Ciclo Producción y Existencias. - Ciclo Recursos Humanos. - Ciclo Comercialización y Ventas. - Ciclo Contabilidad e Informes Financieros. - Entornos informatizados. - Debilidades detectadas. - Informe de recomendaciones.
MUESTREO ESTADÍSTICO Y SELECCIÓN DE MUESTRAS	<ul style="list-style-type: none"> - Criterios para su utilización y áreas de aplicación. - Herramienta informática utilizada. - Tipos de selección de muestras. - Valoración estadística de las pruebas realizadas.
CONFIRMACIONES DE TERCEROS	<ul style="list-style-type: none"> - Tipos de circularización. - Procedimientos y Modelos a utilizar. - Sistemas de selección de elementos a circularizar. - Evaluación de los resultados obtenidos.
PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS / REVISIÓN ANALÍTICA	<ul style="list-style-type: none"> - Procedimientos de Revisión analítica. - Análisis comparativo de los estados financieros. - Valoración como evidencias de auditoría.
RELACIONES CON ASESORES, AUDITORES Y EXPERTOS INDEPENDIENTES	<ul style="list-style-type: none"> - Con asesores y consultores externos. - Con la auditoría interna. - Colaboración de expertos independientes. - Con otros auditores.
SOLICITUD Y RESOLUCIÓN DE CONSULTAS TÉCNICAS	<ul style="list-style-type: none"> - Tipos de consulta. - Procedimiento de formulación de consultas. - Aceptación de los resultados de las consultas. - Resolución de conflictos por no aceptación de los resultados de la consulta.
ERRORES, IRREGULARIDADES Y CUMPLIMIENTO DE LA LEGISLACIÓN APLICABLE	<ul style="list-style-type: none"> - Procedimientos de verificación. - Verificación Prevención Riesgos Laborales, de Blanqueo Capitales y de Protección de Datos. - Cumplimiento de normativa y legislación aplicables.
INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN CONTABLE CLIENTE	<ul style="list-style-type: none"> - Procedimientos verificación saldos de apertura. - Estimaciones contables utilizadas por el cliente. - Relación y verificación de la información contable aportada.
GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS	<ul style="list-style-type: none"> - Identificación de operaciones y entidades vinculadas. - Transacciones entre empresas vinculadas. - Consolidación.
LECTURA ACTAS	<ul style="list-style-type: none"> - Procedimientos de verificación. - Certificaciones a obtener de la empresa (Carta de Actas).
CONTINGENCIAS Y HECHOS POSTERIORES	<ul style="list-style-type: none"> - Revisión de hechos posteriores. - Identificación y evaluación de contingencias - Examen de las provisiones. - Avals y garantías por responsabilidades. - Revisión de la Gestión Continuada.

(15) Muchos despachos utilizan herramientas y aplicaciones informáticas especialmente orientadas al trabajo de auditoría y que disponen de esquemas y formularios diseñados de acuerdo a la organización de papeles del despacho. En estos casos, el manual deberá hacer referencia a los formatos y registros a cumplimentar, incluso a la secuencia de cumplimentación de los mismos.

SECCIONES	SUBSECCIONES - DETALLE - PROCEDIMIENTOS- DESCRIPCIÓN
MEMORIA Y CUENTAS ANUALES	<ul style="list-style-type: none"> - Revisión contenido de las cuentas anuales. - Revisión de los aspectos formales de las cuentas anuales.
CONCLUSIONES E INFORME DE AUDITORÍA	<ul style="list-style-type: none"> - Cierre de puntos pendientes y por revisar. - Ajustes y reclasificaciones (Afectación a la Importancia Relativa). - Cumplimentación de los objetivos de auditoría (Conclusiones áreas). - Incidencias con efecto en el informe de auditoría. - Carta de manifestaciones. - Conclusiones y comentarios finales auditoría a realizar por el socio del encargo. - Confección, revisión y emisión del informe de auditoría. - Puntos a considerar auditoría siguiente.
REVISIÓN DEL ENCARGO	<ul style="list-style-type: none"> - Cuestionarios de revisión por áreas. - Identificación y resolución de los incumplimientos o deficiencias observadas en la revisión. - Revisión de calidad del encargo (ECQR).
DOCUMENTACIÓN Y CIERRE DEL TRABAJO	<ul style="list-style-type: none"> - Compilación final de los papeles de trabajo. - Archivo y custodia de los papeles de trabajo. - Control de tiempos. - Evaluación desempeño encargo.

Con la ayuda del esquema anterior, el resto de los requerimientos de la NICC1, a excepción de los de revisión de calidad del encargo que se abordará en un posterior artículo, hacen mención a los siguientes aspectos:

- Revisión de trabajos.
- Consultas técnicas.
- Documentación de los trabajos.

Revisión de trabajos

La necesidad de revisar el trabajo por personal más experimentado (33)⁽¹⁶⁾ ha de mencionarse en el manual de calidad así como el modo de cómo dejar evidenciada en los papeles de trabajo, bien mediante las obsoletas tildes o por sistemas informáticos que permitan acreditar que las evidencias y pruebas realizadas han sido verificadas por un responsable con mayor experiencia y autoridad⁽¹⁷⁾.

Consultas técnicas

La tramitación de consultas técnicas (34) ya estaba contemplada en nuestra normativa, en el apartado 1.4.10 d), de la derogada sección sobre el control de calidad de las normas técnicas de 1991. El manual ha de contem-

⁽¹⁶⁾ Este tipo de supervisión de los encargos se menciona en los apartados 1.4.2 y 2.7.4 de las normas técnicas de auditoría de 1991.

⁽¹⁷⁾ Este aspecto junto a todos los demás relacionados con la revisión y supervisión de los encargos se abordarán en el siguiente y último artículo de esta serie dedicada a la puesta en marcha de la NICC1.

plar cuándo, a quién, cómo y qué consultar a terceros. Mención aparte debe hacerse sobre las acciones a adoptar cuando las respuestas a las consultas formuladas no son aceptadas por el responsable del encargo o cuando surgen discrepancias de opinión sobre su interpretación entre los socios de la firma.⁽¹⁸⁾

En el proyecto de Reglamento en su Disposición adicional novena relativa a la *formulación de consultas*, señala:

"Las personas con competencias para la formulación de cuentas anuales o su verificación, podrán efectuar consultas debidamente documentadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, respecto de la aplicación de las normas contenidas en el marco normativo de información financiera aplicable y de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, dentro del ámbito de competencias de dicho Instituto".

En relación con las consultas internas, aplicable en firmas de una cierta dimensión,

⁽¹⁸⁾ Tal y como indica el apartado A40 de la Norma, cuando se trate de firmas de pequeña dimensión, cuando se "necesite realizar consultas al exterior, por ejemplo una firma de auditoría que carezca de los recursos internos adecuados, puede beneficiarse de los servicios de asesoramiento proporcionados por:

- Otras firmas de auditoría;
- Organismos profesionales y reguladores; u
- Organizaciones comerciales que proporcionan servicios de control de calidad pertinentes.

Antes de contratar dichos servicios, la consideración de la competencia y de las capacidades del proveedor externo ayuda a la firma de auditoría a determinar si dicho proveedor está adecuadamente cualificado para dicho propósito.

aconsejo que se haga mención a ellas, promoviendo la formulación de éstas por parte del equipo profesional. En el caso de redes, el tratamiento de las consultas técnicas entre los miembros reviste especial relevancia de la que el manual se ha de hacer eco.

Documentación de los trabajos

La NICC1, como no podría ser de otro modo, concede una importante atención a todo lo relacionado con la documentación y custodia de los papeles de trabajo (45,46 y 47). Su tratamiento e inclusión en el manual podría ser el siguiente⁽¹⁹⁾:

CONCEPTO	TRATAMIENTO EN EL MANUAL
Deber de confidencialidad y de custodia de la información y documentación obtenida.	En la sección de principios éticos aplicables
Régimen disciplinario ante incumplimientos del deber de secreto y custodia.	
Propiedad y puesta a disposición de la documentación del encargo.	En la sección de ejecución del encargo
De obtener, referenciar, supervisar, archivar y custodiar la documentación.	
Archivos de documentación, tipos y contenidos.	
De recopilar toda la documentación obtenida de un encargo, reclamación de la faltante y destrucción de la sobrante.	
Sobre el soporte de la documentación (papel o formato digital).	En la sección de ejecución del encargo
Acceso, salvaguarda, medidas de seguridad y recuperación de la información a adoptar tanto durante el trabajo como una vez finalizado.	En una sección general a incluir en el manual sobre medidas de seguridad tanto físicas como lógicas
Plazo en que se ha de conservar la documentación y procedimiento para su destrucción ⁽²⁰⁾ .	En la sección de ejecución del encargo

(19) En cuanto al deber de custodia, el proyecto de Reglamento recientemente publicado, establece en su 58 un "plazo de cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría, la documentación referente a cada auditoría de cuentas por ellos realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe. En caso de existir reclamación, juicio o litigio en relación con el informe de auditoría o en el que la documentación correspondiente a que se refiere este apartado pudiera constituir elemento de prueba, siempre que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría tenga conocimiento de tal circunstancia, el plazo se extenderá hasta la resolución o sentencia firme, o finalización del procedimiento, o hasta que hayan transcurrido cinco años desde la última comunicación o intervención del auditor de cuentas en relación con el conflicto en cuestión".

La necesidad de regular todos los aspectos relacionados con la documentación del encargo no es tanto un requisito de la NICC1, sino una obligación prioritaria que todos los despachos y firmas de auditoría deben de afrontar, máxime si se tienen en cuenta los riesgos inherentes de las herramientas y soportes informáticos actualmente utilizados. La confidencialidad, custodia y conservación de la documentación exige el establecimiento de procedimientos de seguridad que recojan tanto los controles de acceso, como de los soportes y herramientas informáticas a utilizar, número y copias de seguridad y métodos de destrucción de la documentación, tanto física como digital⁽²⁰⁾.

Los apartados A54 al A63, son especialmente útiles a la hora de establecer los procedimientos relativos a la documentación del trabajo y en concreto sobre la salvaguarda de los soportes informáticos cuando el apartado A58 señala como controles para preservar la confidencialidad, la custodia segura, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación de los encargos, los siguientes:

"La utilización de una clave de acceso por parte de los miembros del equipo del encargo para restringir a los usuarios autorizados el acceso a la documentación electrónica de un encargo.

Rutinas adecuadas de realización de copias de seguridad de la documentación electrónica del encargo en las etapas que resulten apropiadas durante el encargo.

Procedimientos para distribuir adecuadamente la documentación del encargo a los miembros del equipo al inicio del encargo, para procesarla durante el encargo y para recopilarla al final del encargo.

Procedimientos para restringir el acceso a la documentación del encargo en formato impreso, así como para permitir su adecuada distribución y la confidencialidad del archivo de la misma".

(20) *Animo encarecidamente a la implantación de estos sistemas de seguridad que, entre otros aspectos, reducirán los riesgos de manipulaciones indebidas, sustracción de información confidencial, infecciones por virus, etc. Los accesos a Internet han de estar debidamente regulados así como la utilización de programas por el personal de la firma y de los recursos informáticos que les han sido entregados. Sugiero la lectura de la circular E29/2010 emitida por el ICJCE sobre este tema el 21 de octubre de 2010.*

CONCLUSIONES

La puesta en marcha de la norma de control interno de calidad de las firmas requiere no sólo disponer de un manual sino tener implantadas políticas y procedimientos de obligado cumplimiento que sean efectivamente aplicados tanto en la ejecución de los encargos como en el resto de las actividades de la firma. Ello supone que para cada procedimiento o paso de control deberá existir evidencia que acredite su efectiva realización o comprobación.

En relación con las dos áreas tratadas en este artículo, *gestión de recursos humanos* y *ejecución del trabajo*, señalar que, respecto al primero, el grado de extensión y complejidad con que se trate en el manual dependerá del tamaño y características de la firma, siendo los principales aspectos a regular los relacionados con la selección, formación continuada y asignación a los encargos.

La confección de la sección del manual relativa a los recursos humanos ha de estar más enfocada a la consecución de una eficiente gestión de personas que permita no sólo contar con personal preparado y permanente formado, sino promover un ambiente de trabajo y una actitud del equipo profesional que contribuya al cumplimiento de los estándares de calidad y a los objetivos empresariales establecidos por la firma.

La sección relativa a la ejecución de trabajos debería constituir un cuerpo único y diferenciado del manual, que algunas firmas lo de-

« La sección sobre ejecución de trabajos debería constituir un cuerpo diferenciado del manual y contener la metodología utilizada en la realización de los encargos de auditoría y contemplar todas sus fases »

nominan Manual Operativo, conteniendo toda la metodología utilizada en la realización práctica de los encargos de auditoría y contemplando todas sus fases, planificación, obtención de evidencias, revisión, emisión del informes y cierre de trabajos. Respecto a su contenido, destacar la especial relevancia que la norma NICC1 concede a aspectos tales como consultas, supervisión, revisión de calidad del encargo y documentación, procesos éstos que deberían implantarse y constar de forma expresa en el manual de procedimientos.

Queda por tanto para una siguiente y última entrega el tratamiento de todos los aspectos de la NICC1 relacionados con la revisión y supervisión de los trabajos, el seguimiento del sistema de calidad y la documentación de calidad a mantener por las firmas de auditoría. ■

COMENTE ESTE ARTÍCULO

En www.partidadoble.es

BIBLIOGRAFÍA

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

Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Proyecto del Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (Publicado por el ICAC el 1 de julio de 2011).

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

Borrador Guía Orientativa 9 Manual de Organización y de Control de Calidad (Registro

de Economistas Auditores) (CD nº 18 Marzo 2011).

Esteban Uyarra Encalado

“Gestión y desarrollo de una firma de auditoría”. Editado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuenta (1993).

“El control de calidad como elemento dinamizador de los pequeños y medianos despachos de auditoría”. Partida Doble nº 232 Mayo 2011.

“La puesta en marcha de la norma interna de control de calidad en los despachos de auditoría” (I), Partida Doble nº 234 Julio-Agosto 2011.

Circular nº E29/2010 sobre “Conservación de papeles en versión electrónica” emitida por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España el 21 de octubre de 2010.