



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

Antes del 1 de octubre de 2012, las firmas de auditoría deberán instaurar sistemas internos de control de calidad para garantizar el correcto cumplimiento de las normas éticas y técnicas. No obstante, la ausencia del Reglamento de auditoría y el actual estado de confusión relativo a las normas va a provocar un carácter de provisionalidad a los procedimientos internos que se definan en los despachos



**E**n el artículo "El control de calidad como elemento dinamizador de los pequeños y medianos despachos de auditoría", publicado en esta revista el pasado mes de mayo (núm. 232), expuse los principales aspectos relacionados con la *Norma de control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría* (NICC1) que, el 22 de diciembre de 2010, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) presentó para su exposición pública. Borrador que, posiblemente y con muy pocas variaciones, se convertirá en definitivo el próximo mes de julio, una vez transcurridos los seis meses concedidos para la recepción de alegaciones.

La citada Norma, a pesar de su carácter provisional, es de obligado cumplimiento a partir de la fecha de su publicación. No obstante, y de forma excepcional, se fija el día 1 de octubre de 2012 como fecha límite para la total puesta en marcha en todos los despachos y firmas de auditoría inscritas en el Registro Oficial de Auditoría de Cuentas (RO-AC). Hasta entonces, el ICAC, a través de las corporaciones profesionales representativas de los auditores, puede revisar el grado de cumplimentación de la norma, aunque hasta

la fecha citada, los incumplimientos observados no serán sancionables<sup>(1)</sup>.

La Norma, tal y como indicaba en mi anterior artículo, no es oportuna, tanto por la

(1) A la fecha de presentar este artículo, las tres corporaciones representativas de los auditores han suscrito los convenios de colaboración para la revisión de los sistemas de Control de Calidad Internos (NICC1) y han iniciado el proceso de contratación de los revisores que lo llevarán a efecto.



#### FICHA RESUMEN

**Autores:** Esteban Uyarra Encalado

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

**Fuente:** Partida Doble, núm. 234, julio/agosto 2011

**Resumen:** Este artículo, continuación del publicado en el mes de mayo 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 la asunción de un código ético y las políticas y procedimientos para la aceptación y continuidad de clientes.

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

**Abstract:** *This article, following the one then published in the month of May 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 the assumption of a code of ethics and policies and procedures for the acceptance and continuity of clients.*

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

situación de convulsión provocada por la crisis económica, como por las lagunas legales y normativas relacionadas con la actividad auditora, ya que está pendiente de su publicación definitiva tanto el Texto Refundido de la Ley de Auditoría como el Reglamento que la desarrolla. También, y este es un factor adicional de confusión, nuestra normativa de auditoría (Normas Técnicas o NTAs) está pendiente de adaptación a las normas internacionales (NIAs).

Como se ha indicado anteriormente la Norma NICC1 y con independencia de su tamaño, es de obligado cumplimiento para todas las firmas de auditoría inscritas en el ROAC, lo que conlleva el diseño e instauración de políticas y procedimientos de aseguramiento de la calidad que han de estar recogidos en un manual para su conocimiento y aplicación por parte de los auditores en todos los trabajos de auditoría de cuentas que la LAC define como tales. Por el contrario, la Norma no es de aplicación para “*las organizaciones de auditoría del sector público*” y, por exclusión, para todos los demás trabajos no contemplados en la LAC.

La NICC1 contiene un texto introductorio denominado “*Criterios de interpretación de la norma internacional de control de calidad 1 para su aplicación en España*” que consta de los objetivos a conseguir, de un glosario de términos utilizados, de unos requerimientos para su cumplimiento y de un *material complementario* que explica y amplía los requerimientos anteriores.

La sección realmente densa es la relativa a los denominados *requerimientos* que han de ser observados por todos los auditores inscritos en el ROAC, si bien su alcance y complejidad dependerá, obviamente, del tamaño del despacho o firma de auditoría (en adelante firma).

Los *requerimientos* recogidos en la NICC1 se agrupan en nueve apartados:

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 tres primeros contemplan aspectos relacionados con el manual, contenido y finalidades del sistema y con las responsabilidades asumidas para su correcta implantación y seguimiento.

Los requerimientos agrupados del 4 al 7 constituyen el cuerpo central del sistema de calidad que serán desarrollados en éste y en siguientes artículos.

Por último, las secciones 8 y 9 se refieren a conceptos de control de calidad que, para los habituados a los sistemas de calidad de la ISO9001, contemplan los típicos procedimientos de verificación del sistema y documentación relativa a los formularios de calidad.

El presente artículo aborda los primeros capítulos de la Norma NICC1 bajo la perspectiva de su puesta en marcha en las firmas de auditoría y la elaboración del correspondiente manual de calidad, para cuya confección ya existen algunos documentos que pueden servir de gran ayuda en este proceso<sup>(2)</sup>. En artículos posteriores se desarrollarán las restantes secciones de la Norma y los procedimientos a aplicar para el correcto seguimiento y documentación del sistema de gestión y control de la calidad.

## ELEMENTOS DE CONTROL DE CALIDAD

Antes de abordar políticas y procedimientos concretos, *la* parte introductoria del eventual

(2) Además de la Guía de Control de Calidad para “Prácticas Pequeñas y Medianas” publicada por el IFAC en marzo de 2009, el Registro de Economistas Auditores publicó el pasado mes de marzo un documento denominado “Borrador Guía Orientativa 9 Manual de Organización y de Control de Calidad”, por el que actualizaba una guía similar de octubre 2006. El documento publicado es una magnífica iniciativa de esta corporación que supone una gran ayuda para que las firmas de pequeña dimensión puedan poner en marcha sus sistemas de calidad.

manual interno de control de calidad (en adelante, manual) ha de hacer referencia a los objetivos que se pretenden alcanzar que, obviamente, han de estar en línea con los establecidos en la NICC1, con expresa mención a su alcance, tanto en lo que respecta a los encargos o trabajos a los que les afecta, como al personal que ha de contribuir a su consecución.

Otro elemento que tampoco debe faltar en este apartado introductorio es una breve presentación de la firma que, a modo de memoria, incluya un organigrama, la composición societaria, su distribución geográfica, la pertenencia a redes, la organización por categorías y los principales servicios prestados a clientes.

Un aspecto que suele omitirse en algunos manuales de calidad es la referencia a la normativa que es de aplicación y que, tal como se establece en el primer objetivo de la NICC1, ha de ser observada por todos los auditores en el ejercicio de su actividad:

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

En consecuencia, se ha de contar dentro del manual con la referencia a la normativa que le es de aplicación. No basta con hacer una mera mención a la NICC1 y a la tan manida expresión de *la normativa que en cada caso le sea de aplicación*. Es más, un buen manual de calidad debe tener referencias cruzadas entre el contenido de la normativa y el apartado o párrafo del manual que lo contempla y regula.

Los que estamos implicados en el proceso de elaboración del manual de calidad, nos hemos encontrado con el dilema "NTAs vs. NIAs". Es decir, qué normativa hemos de tomar como referencia: ¿las caducas e incluso superadas Normas Técnicas, o las Internacionales que, con toda seguridad, vamos a aplicar en un futuro no muy lejano?

## El ICAC debería acelerar el proceso de convergencia con las normas internacionales para el establecimiento de un sistema adecuado y efectivo de control de calidad

Particularmente, y en línea con lo establecido por la LAC<sup>(3)</sup>, creo que se deben contemplar las normas internacionales con los matices y aspectos concretos que en cada caso establezcan las antiguas normas.

El apartado de la Norma relativo a "*Criterios de interpretación de la norma internacional de control de calidad 1 para su aplicación en España*" crea una cierta confusión cuando en sus apartados d) y e) establece que únicamente se ha de considerar la normativa vigente, mientras que las NIAs *sólo resultarán de aplicación en España en la medida en que se acuerde su incorporación a nuestra normativa interna*. Espero que en la redacción definitiva de la norma, se subsane la aparente contradicción con la prioridad otorgada a las NIAs por la LAC<sup>(4)</sup>.

Desde estas páginas, animo al ICAC a que acelere el proceso de convergencia con las normas internacionales, a fin de disponer de un marco normativo coherente y actualizado que nos sirva de referencia para el establecimiento de un sistema adecuado y efectivo de control de calidad.

Otro aspecto nada desdeñable a incluir en esta sección es el relativo a cómo difundir y actualizar el manual que, lejos de ser un mero documento decorativo a lucir en el despacho del director, ha de servir como una potente herramienta que contribuya a la mejora de la

(3) El artículo 5.2. de la LAC otorga carácter prioritario a las normas internacionales en relación con las normas técnicas, a las que relega a aquellos aspectos no regulados por las normas internacionales de auditoría.

(4) Las normas internacionales omitidas y que el borrador de norma cita expresamente son la 220 de "Control de calidad para una Auditoría de Estados Financieros" y la 200 de "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría". Hay otras como la 210 relativa a las Cartas de Encargo o la 230 sobre Documentación del encargo, cuya lectura sugiero para la confección de la sección del manual relativa a la ejecución de trabajos.

gestión y calidad de la firma. Por lo tanto, el manual ha de ser un documento de referencia que deberá estar redactado de forma clara y sencilla, estar accesible de forma permanente y ser actualizado con los cambios legislativos y normativos.

Por último señalar que, a diferencia de las normas técnicas a las que estamos habituados, las normas internacionales, como es el caso de la NICC1, incorporan un apartado en el que se recogen las definiciones de los términos y conceptos utilizados, evitando los habituales conflictos y errores de interpretación. En este sentido, aconsejo que en el manual de calidad de cada firma o despacho se incorpore un apartado que, a modo de glosario, contenga los principales y más comunes términos utilizados<sup>(5)</sup>.

## PRINCIPIOS ÉTICOS DE APLICACIÓN

A las carencias normativas comentadas en el apartado anterior, se ha de añadir la ausencia de un cuerpo de normas éticas. Únicamente se hace referencia a éstas en las Normas Técnicas de 1991 y, en concreto, en el capítulo 1 de normas generales (apartados 1.3 a 1.6 ambos inclusive). Por el contrario, el IFAC dispone de un amplio tratamiento que ha sido plasmado en numerosos documentos y guías de referencia.

Otro aspecto importante a destacar es la importancia que la nueva Ley de Auditoría de Cuentas, a diferencia del anterior texto legal, concede al cumplimiento por el auditor de las normas éticas<sup>(6)</sup> cuando en su artículo 5.1 establece:

*“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”.*

(5) Ciertos manuales de calidad recogen dentro de los primeros capítulos una relación, que normalmente consta de varias páginas, con las definiciones de los términos y conceptos utilizados; otros incluyen las definiciones que le son de aplicación dentro de cada una de las secciones o capítulo del manual. Mi consejo es situar el glosario de términos y definiciones como un anexo del manual de calidad.

(6) Para un más amplio tratamiento del Código de ética en el trabajo del auditor, aconsejo acudir al magnífico artículo publicado en el núm. 224 de esta revista (septiembre 2010) sobre “El Código de Ética de IFAC: un nuevo horizonte para la auditoría de cuentas” de los autores Santiago Alió Sanjuan, César Ferrer Pastor y Carmen Rodríguez.

Por lo tanto, necesitamos disponer de una relación con los principios éticos que han de ser observados por los auditores para poder cumplir con lo establecido por la Ley de Auditoría y la norma NICC1. El primer escollo se encuentra en la propia Ley, cuando en su artículo 5.3. establece:

*“Las normas de ética incluyen, al menos, los principios de su función de interés público, competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 8 a 8 sexies de esta Ley”<sup>(7)</sup>.*

La NICC1, como luego se indicará, no hace una descripción de los principios éticos. Es más, en el glosario de definiciones se refiere a los requerimientos éticos aplicables como aquellos “a los que están sujetos tanto el equipo del encargo como el revisor de control de calidad del encargo, los cuales habitualmente comprenden las partes A y B del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad de la Federación Internacional de Contadores (Código de la IFAC) [(International Federation of Accountants’ Code of Ethics for Professional Accountants (IFAC Code)], junto con aquellas normas nacionales que sean más restrictivas”.

De hecho, en el apartado de la norma relativo a los requerimientos, solamente aborda los aplicables a la independencia como si éste fuera el único principio a observar. Es en el punto A7 de material complementario en el que por fin se indican los principios con los que configurar nuestro código de ética interno, y que se resumen en los siguientes<sup>(8)</sup>:

- Integridad.
- Objetividad.
- Competencia y diligencia profesional.
- Confidencialidad.
- Comportamiento profesional.

(7) Habrá que esperar a lo que sobre este aspecto establezca el Reglamento, cuya publicación estamos todos esperando.

(8) Los miembros del Instituto de Censores Jurados de Cuentas son afortunados al disponer de un Código de Ética, adaptado a los definidos por el IFAC, que puede ser perfectamente utilizado como base del manual de calidad.

Principios que son enumerados, pero no definidos. Hay que ir a las fuentes del IFAC<sup>(9)</sup> o, a las anteriormente mencionadas, para crearlos un cuerpo de los denominados *Ethical Standards* para su incorporación en el manual, tal como se propone en Tabla 1.

Como puede apreciarse, en la relación del IFAC no consta la *independencia* como principio ético, a pesar de estar presente en prácticamente toda su normativa sobre auditoría, en las normas de calidad y, por supuesto, en su Código de Ética.

La independencia se ha de entender como *“la habilidad y capacidad del auditor para actuar con integridad y objetividad”*<sup>(10)</sup>. Dicho de otro modo, la independencia es la condición y colofón de un comportamiento íntegro y objetivo.

La nueva LAC, además de mencionar las normas éticas, concede una especial dedicación a la independencia que el auditor ha de observar en todas sus actuaciones. En este sentido, su artículo 8 recoge una serie de prohibiciones e incompatibilidades relacionadas con la asunción de los encargos y que, necesariamente, han de estar contempladas en el manual de calidad.

Además de la relación y definiciones de las normas éticas, el manual ha de contener las posibles salvaguardas que el auditor ha de adoptar para asegurar su correcto cumplimiento, así como mencionar las posibles amenazas que pudieran afectar a su conducta ética y, muy especialmente, a su independencia<sup>(11)</sup>. En este sentido, el manual describirá los procedimientos relacionados con el mantenimiento y desarrollo de la competencia profesional mediante la formación continuada, las medidas a adoptar para garantizar el secreto profesional o, simplemente, una relación de buenas prácticas que

(9) Code of Ethics for Professional Accountants International (Ethics Standards Board for Accountants) de junio 2005 y revisado en julio del 2006.

(10) Agustín López Casuso “Normas de Auditoría, cómo interpretarlas para su aplicación” (Ediciones ICJCE 1995.)

(11) En el artículo citado sobre “El Código de Ética de IFAC: un nuevo horizonte para la auditoría de cuentas” se enumeran a modo de ejemplo, algunas amenazas a la independencia del auditor como las siguientes: (1) el interés financiero del auditor en el cliente de auditoría; (2) la autorrevisión de un juicio previo realizado por el propio auditor; (3) la prestación de asesoramiento legal a nuestros clientes de auditoría; (4) la familiaridad con el cliente; y (5) la intimidación.

●●● TABLA 1	
Integridad	<i>Todo auditor debe ser honrado y honesto en la ejecución de sus servicios profesionales.</i> La integridad debe entenderse como la rectitud intachable en el ejercicio profesional que le obliga, en el ejercicio de su profesión, a ser honesto y sincero en la realización de su trabajo y en la emisión de su informe. En consecuencia, todas y cada una de las funciones que ha de realizar, han de estar presididas por una honradez profesional irreproachable (1.3.3.)
Objetividad	<i>Un profesional no deberá permitir que favoritismos, conflictos de interés o influencia indebida de otros, cambien su juicio profesional.</i> La objetividad implica el mantenimiento de una actitud imparcial en todas las funciones del auditor. Para ello, deberá gozar de una total independencia en sus relaciones con la entidad auditada. Debe ser justo y no permitir ningún tipo de influencia o prejuicio. (1.3.4)
Competencia y diligencia profesional	El auditor de cuentas en la ejecución de su trabajo y en la emisión de su informe actuará con la debida diligencia profesional.(1.4.1)
Confidencialidad (secreto profesional)	El auditor debe mantener la confidencialidad de la información obtenida en el curso de sus actuaciones.(1.6.1)
Conducta profesional	El principio de profesionalidad impone a los profesionales de la auditoría la obligación de cumplir con las leyes y reglamentos aplicables y evitar cualquier acto que pudiera originar descrédito a la profesión.

contribuya a alcanzar un adecuado comportamiento y ambiente profesional.

Es indudable que todo empleado de la firma ha de saber lo que la firma espera de él, así como conocer las reglas de comportamiento a observar en todas sus actuaciones. Es aconsejable disponer de un folleto o documento en el que se explicita el Código de Conducta y Buenas Prácticas<sup>(12)</sup>.

El tratamiento de toda la casuística que rodea el tema de las normas éticas de los auditores excede el espacio previsto para este artículo. No obstante, considero que para la instauración de un sistema de control de calidad interno se han de tener en cuenta dos aspectos importantes:

- Los honorarios profesionales .
- El régimen de incompatibilidades.

(12) Muchas firmas de auditoría, especialmente con una cierta dimensión, disponen de este tipo de documento que es entregado al nuevo personal contratado. Es más, el código de conducta se “cuelga” en la Web corporativa, tanto para conocimiento del personal de la firma, como de terceros.



### La importancia de los honorarios

En relación con los supuestos de incompatibilidad para aceptar un nuevo encargo o uno recurrente, el artículo 8.3.h) de la LAC establece:

*“La percepción de honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada, siempre que éstos constituyan un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, considerando la media de los últimos tres años<sup>(13)</sup>.”*

Este porcentaje no está establecido pero esperamos que lo sea en el desarrollo regla-

(13) La NICCC1 no hace mención expresa a la importancia de los honorarios, si bien entiendo que subyace en el texto normativo; las anteriores Normas Técnicas publicadas por el ICAC y ahora derogadas con la nueva norma de calidad, ya lo contemplaban, si bien no establecían porcentaje alguno.

mentario. Sin embargo, y a la espera de su pronta publicación, sugiero que se adopte con carácter provisional el 15% del total de los ingresos<sup>(14)</sup>.

En muchas firmas, bien por su dimensión y volumen de negocio como por la diversificación de sus servicios, los importes facturados a clientes de auditoría por todos los conceptos no representan porcentajes conflictivos. Sin embargo, en otras, especialmente entre las denominadas de *pequeña dimensión* para las que la auditoría representa su actividad principal, este tema puede suponer un importante problema si cuenta entre su cartera con encargos cuya relevancia en su facturación es muy significativa.

La Ley señala que en estos casos *el auditor no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad*, lo cual no supone, necesariamente, que se ha de renunciar al encargo de auditoría, sino que, en caso de aceptarlo, deberá establecer medidas complementarias de salvaguarda que reduzcan, e incluso eliminen, los posibles riesgos a su independencia.

Por lo tanto, los procedimientos de control de calidad a incluir en el manual han de contemplar la verificación documental de que los encargos, nuevos o recurrentes, cumplen con esa limitación porcentual. En el caso de no conformidad, se dejará constancia de las medidas a adoptar, bien rechazando el eventual encargo o adoptando medidas de salvaguarda complementarias, destinadas a reducir o eliminar los riesgos a la independencia.

Entre las medidas adoptar para paliar esta incompatibilidad, y siempre dentro de determinados límites y cautelas, se encuentra una figura nueva en nuestra normativa como es la de Revisión de Calidad del Encargo, conocida por sus siglas en inglés, ECQR y que será abordada en un posterior artículo.

### Incompatibilidades

La LAC es especialmente prolija en el tratamiento de la independencia del auditor

(14) En el libro de Agustín López Casuso relativo a las Normas de Auditoría, antes citado, señala “.. se cree que en circunstancias normales los honorarios recurrentes satisfiechos por un cliente o un grupo de clientes no deben exceder el 15% de los honorarios brutos obtenidos en el ejercicio” (pag.59).

cuando, en su artículo 8, aborda las prohibiciones e incompatibilidades que el auditor ha de considerar en el ejercicio de su profesión y, muy especialmente, al contratar o renovar los encargos de auditoría. La prolijidad y detalle del texto legal crea no pocas confusiones que espero sean resueltas en el desarrollo reglamentario.

Dichas prohibiciones e incompatibilidades han de estar claramente definidas en el manual para general conocimiento del personal, tanto socios como empleados. Ha de establecerse que éstos han de firmar, para cada encargo y año, una *declaración de independencia* en la que se haga constar no sólo el hecho de estar familiarizado con las normas de calidad de la firma, sino de no estar incurso en ninguna de las situaciones de incompatibilidad previstas en el manual de control de calidad. Los modelos a cumplimentar han de incorporarse al manual como documentación de calidad.

Este aspecto, uno de los más difíciles y complicados por su complejidad y por la diversidad de situaciones que pueden concurrir, supone para las firmas el establecimiento de autocontroles y de una permanente vigilancia respecto a posibles hechos o circunstancias que puedan hacer peligrar nuestra independencia. En este sentido sugiero que se incorporen dentro de los procedimientos de aseguramiento de la independencia aspectos relativos a:

- La comunicación respecto a situaciones sobrevenidas que supongan falta de independencia.
- Permanente formación sobre las normas éticas y de independencia dirigida especialmente a personal recién contratado.
- El control y comunicación con las firmas integrantes en la red.
- Riesgo de familiaridad y conveniencia de rotar el auditor responsable en aquellos clientes con una larga antigüedad en la prestación de servicios de auditoría.
- Resolución de conflictos por discrepancias de opinión entre socios respecto a la interpretación de la normativa relativa a la independencia e incompatibilidades.

- Procedimientos de emisión y tramitación de consultas para la resolución de dudas en la aplicación de los principios éticos.
- Pago de comisiones, publicidad y aceptación de regalos.
- Régimen sancionador a aplicar en el caso de incumplimientos de las normas éticas.

Como ya tuve ocasión de indicar, la LAC y la norma NICC1 de Control de Calidad van a provocar importantes cambios en los despachos, especialmente en los de pequeña dimensión, al obligarles a modificar sus estructuras y modelos de negocio, así como a buscar alianzas con otras firmas como única vía para salvaguardar la independencia como auditores y permitir el cumplimiento de las nuevas normativas<sup>(15)</sup>.

### ACEPTACIÓN Y CONTINUIDAD DE CLIENTES

Tras el tratamiento de los principios éticos aplicables, la NICC1 aborda los requerimientos relacionados con la aceptación de los encargos de auditoría, tanto provenientes de nuevos clientes como de otros ya existentes.

La acertada selección de trabajos constituye el elemento clave sobre el que pivota el éxito, la rentabilidad, y la supervivencia de muchas firmas, sobre todo para las denominadas de pequeña dimensión. Ello confiere una especial relevancia a esta sección.

Afortunadamente, la mayoría de las firmas de auditoría, en mayor o menor grado, disponen de procedimientos, no siempre escritos, para la confección de propuestas de auditoría.<sup>(16)</sup> La ventaja de operar en una actividad

(15) Los nuevos requerimientos y exigencias a la que está y va a estar sometida está provocando que muchos auditores se planteen la continuidad tal y como señalaba Manuel Gómez Conesa cuando en su artículo sobre "Presente y futuro la pyme de auditoría en España" afirmaba en el 2007: "... hemos llegado a un punto en el cual numerosos despachos dudan si frenar o abandonar su actividad de auditoría o acelerar definitivamente convirtiéndose en un despacho auditor con todos los requisitos que marca el regulador (ICAC, ROAC, Corporaciones..)"

(16) La Norma Técnica sobre Contrato de Auditoría o Carta de encargo de 16 de junio de 1999 necesita de una urgente actualización, no sólo para adaptarla a la LAC, sino a la norma internacional de auditoría NIC 210 de "Agreeing the terms of audit engagements". No obstante, su contenido puede ser de gran ayuda para la confección del manual de control de calidad, si bien los modelos de cartas encargos y de contratos deben actualizarse con los remitidos por las respectivas corporaciones profesionales.



**TABLA 1**

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN
Obtención de información previa	¿Disponemos de datos que permitan evaluar al eventual cliente y preparar la propuesta de prestación de servicios profesionales?
Competencia, capacidad y recursos	¿Podemos garantizar, previo a la aceptación del encargo, que se dispone de los conocimientos, capacidad técnica y medios suficientes para realizar el trabajo?
Integridad del cliente	¿Tenemos información suficiente con la que conocer y evaluar la integridad del cliente, previa a la aceptación un nuevo trabajo, o mantenimiento de uno ya existente?
Independencia	¿Se han identificado los posibles conflictos en los que, a tenor del artículo 8 de la LAC, podría incurrirse en el encargo, así como la forma de resolverlos?
Honorarios	Procedimiento para su cuantificación y tratamiento como posible causa de incompatibilidad.
Aspectos formales	Procedimientos para la confección de los presupuestos, preparación de las cartas de encargo y formalidades a cumplir en el proceso de aceptación de los trabajos de auditoría de cuentas.
Renuncia	Procedimientos a seguir en situaciones de renuncia de los encargos aceptados.
Red de auditores	Procedimientos a seguir en el caso de redes, especialmente diseñados para garantizar la adecuada independencia en el conjunto de las firmas integrantes.

tan regulada como la auditoría supone la asunción de muchos procedimientos necesarios para cumplir con los requisitos normativos. A pesar de ello, la nueva NICC1 de control de calidad incorpora nuevas y más sofisticadas exigencias que han de añadirse a nuestro acervo procedimental.

A modo de sugerencia, la primera tarea sería inventariar los sistemas actualmente utilizados en el 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.

A modo de resumen, en la Tabla 2 se destacan los aspectos que han de ser considerados en el manual de control de calidad.

Las exigencias de calidad relacionadas con la contratación de los encargos de auditoría se tratan en la Norma en tres requerimientos (26 al

28), y en otros cinco puntos de material complementario (A18 - A22). No obstante, la parquedad del texto regulador oculta una gran complejidad que obliga a un extenso tratamiento en el manual de calidad, tanto por las políticas a definir como por los procedimientos a aplicar.

Algunos de los aspectos anteriores merecen un especial tratamiento, entre los que destacan los siguientes: <sup>(17)</sup>

### Obtención de datos previos

Todos los encargos de auditoría han de disponer de registros en los que quede constancia escrita de las investigaciones, fuentes de información utilizadas<sup>(18)</sup> y conclusiones alcanzadas respecto a:

- Conocimientos del negocio y del sector en el que opera el cliente.
- El alcance del trabajo, objetivos a alcanzar, complejidad, especialización técnica necesaria, fechas límites y experiencia en el sector.
- Problemas habidos en las auditorías anteriores en el caso de continuidad del encargo.
- Prestigio e integridad del cliente.

Para ello se aconseja disponer de un cuestionario/programa en el que consten todas las consideraciones anteriores y aquellas otras que sean necesarias, acordes con las circunstancias concretas del encargo.<sup>(19)</sup>

<sup>(17)</sup> Como indiqué en mi anterior artículo, el sistema de control de calidad interno no se reduce a la confección de un manual, sino a la implementación de toda una cultura que ha de configurar todas las actuaciones de la firma, lo que exige disponer de constancia escrita en registros y formularios respecto a la cumplimentación de cada uno de los pasos que figuren en el manual. Dicho de otra forma, no basta con decir lo que se ha de hacer, ha de existir evidencia de que efectivamente se ha hecho.

<sup>(18)</sup> Aunque he podido constatar en diferentes manuales de calidad la inclusión de fuentes de información a las que acudir para este tipo de averiguaciones, mi sugerencia es dejar abierto este tema de forma que se elijan aquellas que en cada caso sean necesarias y accesibles. Las nuevas tecnologías de la información están día a día aportando nuevas vías de información que nos permite disponer de datos relevantes de un cliente casi en tiempo real.

<sup>(19)</sup> Los formularios a utilizar en esta sección suelen diseñarse de forma separada según se trate de aceptación de nuevos clientes o de la continuidad en trabajos o clientes ya existentes. En mi opinión a los meros efectos de no complicar excesivamente los procedimientos de calidad, sugiero que siempre que sea posible, se diseñen formularios comunes para ambos casos, cumplimentándolos únicamente con lo que en cada caso proceda.

En el caso de nuevos clientes, es aconsejable utilizar el procedimiento denominado *toma de datos previos* mediante formularios prediseñados con las informaciones y datos a aportar por el eventual cliente.

Un aspecto nuevo contemplado en el borrador de norma sobre “relaciones entre auditores” del 22 de diciembre de 2010, es el relativo al *cambio de auditores*. En la anterior normativa, la referencia a la relación con el auditor predecesor se circunscribía, una vez aceptado el encargo, a la revisión de sus papeles de trabajo. Sin embargo la nueva norma, en su apartado 44, establece que el eventual auditor, con la autorización previa del cliente, contactará con el anterior auditor para obtener información que le permita *averiguar si existen razones éticas o técnicas que le aconsejen no aceptar el encargo*. En consecuencia, este aspecto ha de ser contemplado en el manual de calidad dentro de los procedimientos previos de obtención de datos, para a la aceptación de un nuevo cliente.

En los casos de continuidad (auditorías recurrentes), la información a recabar antes de la aceptación del compromiso, no tan prolija, ha de constar en el manual y ha de estar referida a:

- Problemas surgidos en la auditoría precedente.
- Cambios en el cliente o en el socio firmante que supongan incompatibilidades o imposibilidad, en términos de medios necesarios, para realizar el trabajo.
- Información sobre irregularidades cometidas por el cliente.
- Impago de honorarios.
- Hechos o decisiones adoptadas por el cliente que nos impida realizar la auditoría.
- Limitaciones al alcance relevantes y no suficientemente justificadas..
- Indicios de que el cliente pueda estar involucrado en blanqueo de capitales u otras actividades delictivas.
- Cambios en la actividad, cifra de negocios, dimensión, etc. que obligue a reformular la propuesta.

« La ventaja de operar en una actividad tan regulada supone la asunción de muchos procedimientos para cumplir con los requisitos normativos, aunque la NICC1 incorpora exigencias más sofisticadas »

Todos los aspectos anteriores se han de tener en consideración a la hora de aceptar continuar con un trabajo, debiendo dejar constancia de ello en los papeles de trabajo del encargo.

#### **Verificación de la capacitación y de los recursos necesarios**

La NICC1 hace especial énfasis en la necesidad de asegurar, dejando la debida constancia, que el auditor, antes de asumir el compromiso, cuenta con los conocimientos, capacitación y medios suficientes para realizar el encargo garantizando que se van a *cumplir con las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables y que los informes que se emitan serán adecuados a las circunstancias*.

Parece obvio que únicamente pueden aceptarse los trabajos sobre los que se tiene la seguridad razonable de realizarlos de acuerdo a los estándares de calidad establecidos en la firma, y dentro de los plazos exigidos por el cliente. En este sentido, los procedimientos de calidad han de estar diseñados para evitar que la aceptación de encargos excedan de nuestra disponibilidad en términos de horas o que requieran de una especialización de la que carecemos.

Para determinar las horas estimadas, a incluir de forma expresa en la propuesta, es necesario confeccionar un presupuesto previo con las horas que se consideran necesarias para la realización del encargo<sup>(20)</sup>. También se ha de considerar si el eventual encargo requerirá la colaboración de expertos

(20) La Norma 2.2.2, actualmente vigente, establece: “En el contrato o carta de encargo se deberá indicar el total del número de horas estimado para la realización del trabajo y cuando el nombramiento se efectúe por un Registrador Mercantil o un Juez se deberá detallar, asimismo, el número de horas presupuestado por áreas de trabajo”.

## « En el manual se debería incluir un párrafo referido a prácticas no aceptables de fijación de honorarios en el que conste que no se admitirán propuestas en trabajos a tanto alzado »»

independientes o si, por sus especiales circunstancias, se ha de llevar a cabo una revisión de calidad del encargo (ECQR).<sup>(21)</sup>

La verificación de todos estos extremos, previa a la aceptación del encargo, deberá acreditarse mediante un formulario, tipo cuestionario, diseñado al efecto a incluir en el manual de calidad.

### Honorarios profesionales

El manual de calidad ha de contemplar los criterios y procedimientos a aplicar por la firma en la determinación de los honorarios profesionales a percibir por sus servicios y, conforme con su tamaño, mencionar el sistema de cálculo y periodicidad de las tarifas horarias a aplicar.

Es en esta sección donde se enmarcaría el procedimiento de revisión de los honorarios a percibir por el cliente cuya aceptación se está tramitando y determinar si representa un porcentaje superior al 15%, tal y como se ha comentado en el apartado anterior relativo a la independencia.

Sugiero que en el manual se incluya un párrafo referido a prácticas no aceptables de fijación de honorarios como:

*"No se admitirán propuestas en trabajos de auditoría a tanto alzado o, por ejemplo, de acuerdo a un porcentaje de lo que hubiera facturado el auditor anterior".*

### Aseguramiento de la independencia

Como se ha comentado en el apartado anterior relativo a los Principios Éticos, éste representa el aspecto más sensible de esta

sección y sobre el que el auditor ha de estar especialmente atento.

En este sentido, los procedimientos de control de calidad interno deberán disponer de sistemas y procedimientos que garanticen que los encargos asumidos no incurren en ninguna de las prohibiciones e incompatibilidades establecidas por la legislación y normativa en vigor.

Conviene matizar, a los efectos de diseñar el manual, que el tratamiento de la independencia del auditor se ha de abordar en dos secciones: la previa a la aceptación de un nuevo encargo o de una auditoría recurrente, que deberá formar parte de los procedimientos de *Aceptación y Continuidad de Clientes* y, las declaraciones de independencia que constarán en los procedimientos de *Principios Éticos Aplicables*. Los documentos se archivarán junto al resto de los papeles de trabajo de la auditoría concreta (Archivo General), mientras que los segundos formarán parte de la denominada Documentación de Calidad.

Se ha de dejar constancia escrita sobre las comprobaciones y aseguramientos que se realicen para verificar que no se incurre en ninguna de las prohibiciones e incompatibilidades establecidas por la LAC, por lo que el manual ha de contener los formularios y documentos a cumplimentar.

### Requisitos formales

El proceso de designación y contratación de los servicios de auditoría, a diferencia de otros servicios profesionales, se encuentra regulado tanto por la Legislación Mercantil, como por las normas técnicas emitidas por el ICAC. En este sentido, la documentación acreditativa del proceso deberá constar en los respectivos expedientes de cada uno de los encargos; desde la designación previa del auditor, su aceptación y, finalmente, la carta de encargo firmada por el cliente.

Los modelos de los distintos documentos que intervienen en el proceso deberán formar parte del manual, así como la forma de cumplimentarlos y archivarlos.

Un aspecto que suele omitirse en los manuales de calidad es el relativo a la revisión de las condiciones de las propuestas y a las

(21) Engagement Control Quality Review.

actualizaciones de los honorarios profesionales. Estas revisiones pueden producirse como consecuencia de:

- Ampliación del alcance de los trabajos a petición del cliente.
- Hechos o circunstancias sobrevenidas a lo largo del trabajo y no contempladas en el presupuesto inicial.
- Necesidad de recurrir a expertos independientes.
- Gastos imprevistos no contemplados en el presupuesto.

Respecto a quién debe firmar las cartas propuestas y a la espera de lo que indique el desarrollo reglamentario de la LAC, bastaría con mencionar a “quien disponga de poderes y habilitación para ello”.

### Resolución de conflictos y renuncia

Las situaciones de conflictos pueden por incompatibilidades o existencia de amenazas a nuestra independencia como auditores, o bien por discrepancias de opinión entre socios respecto a dichas incompatibilidades o amenazas respecto a un determinado cliente.

El procedimiento de calidad que se instaure, ha de establecer las medidas a adoptar en distintas situaciones como, por ejemplo, las siguientes:

- Tomar medidas complementarias de salvaguarda tales como la realización de una revisión de calidad del encargo por otro auditor distinto al firmante del trabajo.
- El cambio del auditor firmante al objeto de eludir las incompatibilidades en las que incurra el auditor titular o concurren circunstancias de familiaridad que aconseje la rotación <sup>(22)</sup>.
- La solicitud de consultas ante terceros para dirimir divergencias de opinión respecto a la interpretación sobre supuestas

(22) La familiaridad puede sobrevenir, no sólo por las relaciones y vínculos familiares que existan entre auditor y auditado, sino por la prestación prolongada de servicios de auditoría a un determinado cliente.

« Respecto a quién debe firmar las cartas propuestas y a la espera de lo que indique el desarrollo reglamentario de la LAC, bastaría con mencionar a “quien disponga de poderes y habilitación para ello” »

incompatibilidades o riesgos sobre nuestra independencia.

La renuncia a los encargos es mencionada en la NICC1 de forma muy precisa en un requerimiento específico (28) que contempla aquellas *situaciones en las que la firma de auditoría obtiene información que, de haber estado disponible con anterioridad, le hubiesen llevado a rechazar dicho encargo*. Afortunadamente, estas situaciones no son habituales pero pueden producirse, bien por ocultación o por omisión del cliente sobre información relevante, como por circunstancias sobrevenidas una vez aceptados e incluso iniciados los trabajos de revisión. Es más, la LAC, en su artículo 2.2.b, al abordar las causas de renuncia, establece que se puede renunciar a continuar con el contrato de auditoría, además de por *causa justa*, cuando concurra:

*“ La imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos.”*

En consecuencia, los procedimientos de control de calidad deberán contemplar las acciones a adoptar cuando se conciten este tipo de circunstancias, así como la necesidad de informar a los representantes de la empresa, al Registro Mercantil del domicilio de la sociedad auditada, y al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, con mención de las circunstancias determinantes de la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en la forma y plazos que se determine reglamentariamente (*art. 2.2 LAC*).

### CONCLUSIONES

En esta primera aproximación al proceso de instauración de los procedimientos de

## « Los cambios en los esquemas de funcionamiento provocará situaciones complicadas en las firmas por la dificultad de su puesta en marcha y por los conflictos de independencia que pueden sobrevenir »»

control de calidad interno en los despachos y firmas de auditoría y a la elaboración de su correspondiente manual, se han abordado algunos aspectos generales de la Norma NICC1 y, en concreto, dos áreas significativas, como son la de Principios Éticos Aplicables y la de Aceptación y Continuidad de Clientes, áreas que están íntimamente relacionadas por el denominador común del principio de independencia a la que, tanto la nueva Ley de Auditoría como la NICC1, conceden una importancia fundamental.

La aplicación práctica de la nueva normativa y los cambios a instaurar en sus esquemas de funcionamiento va a provocar situaciones complicadas en muchas firmas de auditoría, especialmente entre las de pequeña dimensión, no sólo por la posible complejidad de su puesta en marcha sino por los

conflictos de independencia que pueden sobrevenir por la aplicación de la nueva normativa.

Por último, señalar que el proceso de instauración de los sistemas de control y gestión de la calidad está siendo afectado muy negativamente por la ausencia de un coherente marco legislativo y normativo regulador de la auditoría en España.

La ausencia del Reglamento de desarrollo de la Ley, así como el actual estado de confusión relativo a las normas de auditoría, va a provocar un carácter de provisionalidad a los procedimientos internos que se definen en los despachos, que en absoluto va a contribuir al logro de los objetivos previstos en la Norma NICC1 publicada el pasado diciembre.

En un próximo artículo se abordarán los restantes capítulos de la norma y de forma muy especial los aspectos relacionados con los procedimientos de seguimiento y supervisión tanto del sistema de calidad como de los trabajos de auditoría. ■

### COMENTE ESTE ARTÍCULO

En [www.partidadoble.es](http://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

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).

Código de Ética publicado por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

Code of Ethics for Professional Accountants International (Ethics Standards Board for Accountants) (IFAC)

**López Casuso, Agustín.** "Normas de Auditoría, cómo interpretarlas para su aplicación". Instituto

de Censores Jurados de Cuentas de España.

**Alvarado Riquelme, María y Rivero Menéndez José Ángel.** "Los Sistemas de Control de Calidad en la UE". Partida Doble 130. Febrero 2002.

**Gómez Conesa, Manuel.** "Presente y futuro la pyme de auditoría en España afirmaba el 2007". Partida Doble nº 191. Setiembre 2007.

**Herreros Escamilla, Jorge.** "Normas Internacionales de Auditoría: principales impactos del Proyecto Clarity". Partida Doble, núm. 224. Septiembre 2010

**Alió Sanjuan, Santiago; Ferrer Pastor, César y Rodríguez, Carmen.** "El Código de Ética de IFAC: un nuevo horizonte para la auditoría de cuentas". Partida Doble nº 224. Septiembre 2010

**Uyarra Encalado, Esteban.** "El control de calidad como elemento dinamizador de los pequeños y medianos despachos de auditoría". Partida Doble nº 232. Mayo 2011.