



CONTROL DE CALIDAD 2008

CONTENIDO

1. Introducción
2. Control de calidad interno
 - 2.1 Base normativa
 - 2.2 Objetivos
 - 2.3 Ámbito de aplicación y alcance de las revisiones
 - 2.4 Características de los revisores
 - 2.5 Procedimientos del programa de revisión
 - 2.6 Comunicaciones realizadas
 - 2.7 Alcance del programa del ejercicio 2008
3. Convenio de colaboración con el ICAC
 - 3.1 Características principales del convenio de colaboración del ejercicio 2008
 - 3.2 Alcance del programa del ejercicio 2008
 - 3.3 Resumen del grado de implementación de las recomendaciones
4. Resumen de las áreas de mejora y recomendaciones
5. Normativa de interés y cuadernos técnicos publicados en relación al control de calidad
6. Normas Técnicas de Auditoría de carácter general



1. INTRODUCCIÓN

Tal como ya se realizó en julio del año pasado y, en cumplimiento de lo establecido en la normativa de control de calidad, se utiliza este cuaderno técnico para informar del alcance del último programa llevado a cabo por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) – finalizado en Diciembre de 2008 y puesto a disposición del Instituto de Contabilidad y de Auditoría de Cuentas (ICAC) para su revisión a finales del año 2008 y durante el primer trimestre del 2009.

Al igual que en anteriores cuadernos, se incluye también en éste un resumen de la normativa del ICJCE en relación al control de calidad y breves resúmenes y reseñas sobre la normativa de referencia de control de calidad y las publicaciones emitidas sobre este tema que se ha estimado pueden ser de interés.

En la normativa de control de calidad, entre otros, se incluyen como objetivos “ayudar a los miembros del ICJCE a implantar un sistema de control de calidad efectivo, que cumpla con la normativa en vigor” y “asegurar que los miembros de la Corporación cumplen con los estándares de calidad que el ejercicio de la profesión demanda y que los Estatutos del ICJCE y la legislación establecen,...”. La consecución de estos objetivos viene reforzada con otras líneas de actuación del ICJCE como son la formación, la atención de consultas y las publicaciones técnicas.

Como en anteriores cuadernos técnicos, se ha considerado oportuno incluir en éste aquellos aspectos de mejora observados en las revisiones, que se ha estimado pueden ser de utilidad como herramienta de reflexión y ayuda a los auditores en sus procesos internos de mejora de la calidad.

Por último, indicar que adicionalmente al control de calidad interno, en los últimos años el ICJCE, igual que el resto de Corporaciones, ha firmado convenios de colaboración con el ICAC para la realización de una serie de programas anuales de revisiones de control de calidad. Estos programas se han realizado bajo la coordinación y supervisión conjunta del ICJCE y el ICAC y son efectuados por revisores externos contratados al efecto. Si bien la responsabilidad del programa de convenio es del ICAC, se ha considerado oportuno incluir en este cuaderno un apartado indicando las principales características, el alcance del programa y su grado de implementación de éste.

2. CONTROL DE CALIDAD INTERNO

2.1 Base normativa

La obligación por parte de las Corporaciones de realizar controles de calidad se establece en el artículo **22.3 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas** (en adelante Ley de Auditoría) que indica:

Sin perjuicio de la competencia atribuida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el apartado 1 de este artículo, y con carácter adicional a aquélla, las corporaciones representativas de los auditores de cuentas deberán realizar el control de calidad de los trabajos de sus miembros, así como comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el resultado individualizado de dichos controles al final de cada año natural.

En relación a dicha obligación, **el Reglamento¹ que desarrolla la Ley de Auditoría** establece lo siguiente en sus artículos 75 f) y 76:

¹ Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Art. 75. Funciones.- Corresponde a las Corporaciones representativas de auditores desarrollar las siguientes funciones: f) Efectuar el control de calidad sobre la actividad profesional desarrollada por sus miembros, velando por el fiel cumplimiento de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, el presente Reglamento y las normas técnicas de auditoría de la Corporación.

Art. 76. Del control de calidad realizado por las Corporaciones representativas de auditores.-

1. El control de calidad que deben realizar las Corporaciones representativas de auditores tendrá por objeto la revisión de trabajos de auditoría efectuados por sus miembros con el fin de conocer y evaluar el cumplimiento de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, el presente Reglamento y las normas técnicas de auditoría.
2. El procedimiento en virtud del cual las Corporaciones efectúen el control de calidad deberá estar incluido en las normas de régimen interior o Estatutos de las mismas.
3. A efectos del control de calidad, las Corporaciones representativas de auditores podrán acceder a la documentación referente a cada auditoría quedando sujetas a la obligación establecida en el artículo 43 de este Reglamento.
4. Las Corporaciones deben poner en conocimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas los controles de calidad iniciados, así como el resultado de los mismos, proponiendo, en su caso, la iniciación del procedimiento sancionador.

El ICJCE cumple con lo establecido por el artículo 76.2 del Reglamento mediante la emisión de la normativa interna de control de calidad. La normativa está disponible en la página web del ICJCE (www.icjce.es), y las diferentes actualizaciones de la normativa se comunican vía circulares. En el apartado 2.5 de este cuaderno, se incluye un esquema y una descripción de los principales procedimientos que contempla la normativa.

Al considerar los aspectos que debe cumplir la normativa de control de calidad, también debe contemplarse el **artículo 29 de la Octava Directiva**² que en relación a los sistemas de control de calidad establece:

1. Los Estados miembros se asegurarán de que todos los auditores legales y sociedades de auditoría estén sujetos a un sistema de control de calidad que cumpla por lo menos los siguientes criterios:
 - a) el sistema de control de calidad estará organizado de tal manera que sea independiente de los auditores legales y sociedades de auditoría sometidos a control y esté sujeto a supervisión pública según lo establecido en el capítulo VIII;
 - b) la financiación del sistema de control de calidad deberá ser segura y estar libre de cualquier posible influencia indebida por parte de los auditores legales o las sociedades de auditoría;
 - c) el sistema de control de calidad deberá contar con los recursos oportunos;
 - d) las personas que realicen los controles de calidad deberán tener la formación

² Artículo 29 de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas anuales consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo. Se incluyen las modificaciones introducidas por la Directiva 2008/30/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 11 de marzo de 2008.

- profesional apropiada y la experiencia pertinente en auditoría legal e información financiera, en combinación con la formación específica sobre controles de calidad;
- e) la selección de personas que realicen los controles de calidad para tareas específicas de controles de calidad deberá realizarse siguiendo un procedimiento objetivo, concebido para asegurarse de que no existan conflictos de intereses entre las personas que realizan los controles y el auditor legal o la sociedad de auditoría objeto del control;
 - f) en el alcance del control de calidad, apoyado por la comprobación oportuna de archivos de auditoría seleccionados, deberá incluirse una evaluación del cumplimiento de las normas de auditoría y de los requisitos de independencia aplicables, de la cantidad y calidad de los recursos utilizados, de los honorarios de auditoría y del sistema de control de calidad interno de la sociedad de auditoría;
 - g) el control de calidad deberá ser objeto de un informe en el que figuren las principales conclusiones del control de calidad;
 - h) los controles de calidad deberán realizarse al menos cada seis años;
 - i) los resultados generales del sistema de control de calidad deberán publicarse anualmente;
 - j) las recomendaciones de los controles de calidad serán seguidas por el auditor legal o la sociedad de auditoría en un plazo razonable.

Si no se siguen las recomendaciones mencionadas en la letra j), el auditor legal o la sociedad de auditoría estarán sujetos, en su caso, al sistema de acciones disciplinarias o sanciones mencionado en el artículo 30.

2. La Comisión podrá adoptar medidas de ejecución con el fin de incrementar la confianza de la opinión pública en la función de auditoría y de garantizar la aplicación uniforme del apartado 1, letras a), b) y e) a j). Estas medidas, destinadas a modificar elementos no esenciales de la presente Directiva, completándola, se adoptarán con arreglo al procedimiento de reglamentación con control contemplado en el artículo 48, apartado 2 *bis*.

Por último, dado que el ICJCE es miembro de la **International Federation of Accountants (IFAC)** debe cumplir con los “Statements of Membership Obligations (SMO)” emitidos por este organismo, que incluye entre otros el “**SMO1: Quality Assurance**”, cuyo texto íntegro está disponible en el apartado de “compliance program” de la página web de la IFAC (www.ifac.org) y del que se incluyó un resumen en el cuaderno técnico publicado como suplemento en la revista auditores nº 7.

2.2 Objetivos

La normativa de control de calidad establece como objetivos a cumplir:

- Asegurar el cumplimiento de lo establecido en el artículo 29 de la Octava Directiva.
- Determinar si se cumplen las normas de independencia e incompatibilidad y si el trabajo revisado tiene unos estándares razonables de calidad.
- Ayudar a los miembros del ICJCE a implantar, en sus firmas y despachos profesionales, un sistema de control de calidad interno efectivo, que cumpla con la normativa vigente³.
- Asegurar que los miembros cumplen con los estándares de calidad que el

³ Resolución de 16 de marzo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica sobre control de calidad. (BOICAC nº 12)

ejercicio de la profesión demanda y que nuestros Estatutos y la legislación establecen, reforzando la confianza de la sociedad en la labor de los Auditores-Censores Jurados de Cuentas.

2.3 Ámbito de aplicación y alcance de las revisiones

De acuerdo con lo que establece la Octava Directiva, están sujetos a control de calidad todos los auditores individuales y firmas de auditoría que hayan realizado auditorías legales o voluntarias.

La selección de los auditores individuales y firmas de auditoría a revisar se efectúa anualmente de forma centralizada y con criterios aleatorios o por evaluación de riesgo, y de forma que permita asegurar la cobertura de todos los auditores miembros del ICJCE que firman informes de auditoría, en los ciclos que establece la normativa de control de calidad, que son:

- Al menos una revisión cada tres años a los auditores individuales y firmas de auditoría que realicen auditorías de entidades de interés público.
- Al menos una revisión cada seis años a los auditores individuales y firmas de auditoría que realicen auditorías a entidades, que sin ser de interés público, sean obligatorias por la legislación en vigor o tengan carácter voluntario.

En los controles de calidad de firmas de auditoría, además de la oficina se considera también como unidad de selección los socios, con el fin de asegurar la revisión de todos los que pertenecen a una misma sociedad. En el caso de redes de oficinas, la selección debe efectuarse para que en un período de tiempo razonable la mayor parte de las oficinas que la integran sean revisadas.

En relación a los plazos es preciso indicar que, cuando el resultado del control de calidad no ha sido suficientemente satisfactorio, se acortan mediante la realización de seguimientos.

El alcance del control de calidad, basándose en la oportuna comprobación de archivos de auditoría seleccionados, incluye, tal como establece el artículo 29 f) de la Octava Directiva, la evaluación del cumplimiento de las normas de auditoría, de los requisitos de independencia aplicables, la cantidad y calidad de los recursos utilizados, los honorarios de auditoría y el sistema de control de calidad interno del auditor individual o de la sociedad de auditoría.

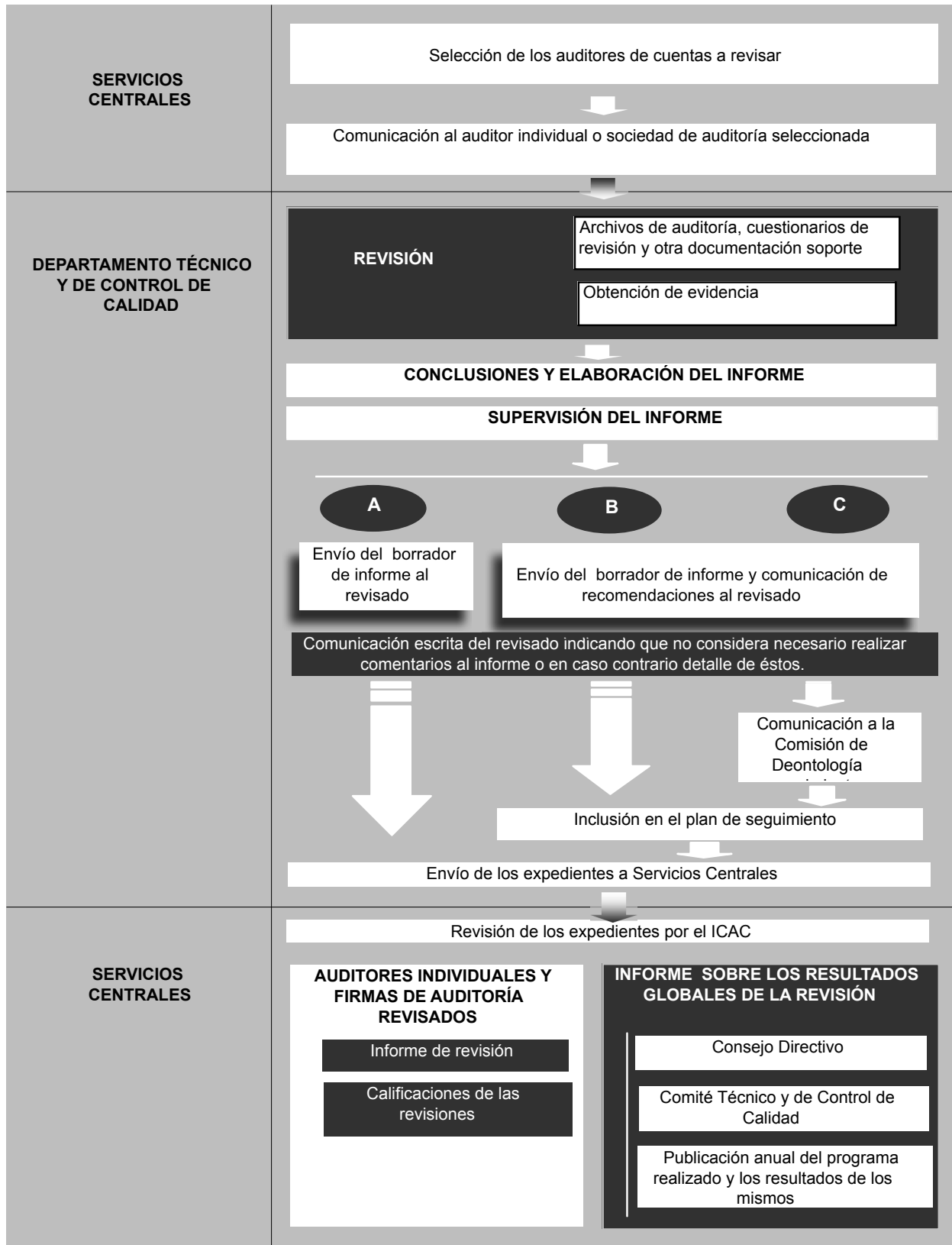
2.4 Características de los revisores

Las revisiones del control de calidad se han efectuado por el personal del departamento técnico del ICJCE, con determinada colaboración de revisores externos para poder completarlas en el tiempo previsto.

Tanto el personal del departamento técnico como los revisores externos son no ejercientes, con conocimientos teóricos suficientes y experiencia práctica en el mundo de la auditoría de más de 10 años, y están sometidos a las mismas reglas de secreto profesional y de confidencialidad que la requerida por la legislación en vigor a los auditores. Por otra parte, la asignación de los trabajos de revisión se ha organizado de forma que no hubieran posibles conflictos de interés entre los revisores y los auditores individuales y sociedades de auditoría sujetos a revisión.

2.5 Procedimientos del programa de revisión

Las revisiones se han efectuado siguiendo la normativa de control de calidad correspondiente, según el siguiente esquema:



Notas al esquema anterior:

a) Responsabilidad del desarrollo y supervisión del programa de control de calidad

El desarrollo y la supervisión del programa de control de calidad es responsabilidad directa de la Comisión Técnica y de Control de Calidad del ICJCE, que cuenta con los recursos adecuados para efectuar las revisiones y cumplir con los requisitos de la Comunidad Económica Europea.

b) Plazos para la comunicación y envío de la documentación

Los plazos de comunicación y de envío de documentación son como siguen:

- Comunicación al auditor individual o sociedad de auditoría seleccionada del inicio del control de calidad. → Con una antelación de 7 días hábiles antes del inicio del control.
- Borrador para comentarios o alegaciones del informe de revisión del control de calidad. → 15 días hábiles después de haber completado la revisión.
- Comentarios o alegaciones del revisado a los aspectos incluidos en el borrador de informe. → En el momento de la revisión o en los 7 días hábiles después de enviar el borrador.
- Informe definitivo de revisión del control de calidad. → 30 días hábiles después de haber completado la revisión.

El correo electrónico puede utilizarse como medio de comunicación siempre que facilite las tareas de revisión y quede constancia conforme el revisado ha recibido los documentos.

c) Aspectos generales de organización de las revisiones

- c.1) El revisado debe facilitar al revisor toda la documentación que soporta el trabajo de auditoría seleccionada en el momento de la revisión, no pudiendo indicar posteriormente la existencia de papeles de trabajo adicionales para mitigar los aspectos surgidos durante la revisión. Dicho aspecto se indica en la carta de comunicación de inicio del control de calidad.
- c.2) Con el fin mencionado en el párrafo c.1) anterior, se exige que los papeles de trabajo objeto de revisión estén perfectamente identificados – vía numeración o por otro medio – y que al inicio de la revisión se firme una diligencia en la que se identifiquen los papeles aportados.
- c.3) En caso de no ser aplicable la revisión, por no haber efectuado trabajos de auditoría durante el año objeto de revisión o por otros motivos, es preciso aportar la documentación soporte acreditativa.
- c.4) Se comunica a la Comisión de Deontología, junto con la documentación obtenida hasta la fecha, los auditores individuales o sociedades de auditoría a revisar que no hayan sido localizados, no hayan atendido a la solicitud o se hayan opuesto a la revisión.
- c.5) Se intenta efectuar la revisión sobre las últimas cuentas anuales auditadas disponibles a la fecha de inicio de las actuaciones.
- c.6) Durante el proceso de revisión puede estar presente el auditor revisado o un representante del mismo.
- c.7) La revisión se efectúa utilizando como soporte un cuestionario de control de calidad, publicado junto con la normativa, que contempla todos los aspectos normativos de aplicación.

- c.8) A juicio del revisor se obtendrá fotocopia de aquellos papeles de trabajo que soporten las deficiencias más relevantes.
- c.9) El revisor tiene el deber de informar al auditor revisado de todos los aspectos surgidos durante la revisión y del procedimiento a seguir en relación con el resultado de la revisión.

d) Supervisión del informe

- d.1) Antes de enviar el borrador de informe al revisado, se establece la obligación de que un miembro del departamento técnico lo supervise para evaluar y concluir respecto a si las conclusiones y calificaciones del informe son las adecuadas, sin perjuicio de la supervisión posterior por el ICAC.
- d.2) Si fruto de las alegaciones o comentarios del revisado se cambian las conclusiones del informe, el revisor debe obtener de nuevo la conclusión del supervisor.
- d.3) Los supervisores, que reúnen las mismas características exigidas a los revisores, se asignan en el mismo momento que se asignan los revisores.

e) Contenido del expediente de revisión

Los expedientes de revisión constan de:

- Informe de revisión incluyendo, cuando procede, recomendaciones de mejora.
- Conclusión de la supervisión del informe de revisión.
- Fotocopia del informe de auditoría y cuentas anuales del trabajo objeto de revisión.
- Cuestionario de control de calidad completado, junto con las aclaraciones y comentarios que el revisor estime oportunos.
- Si procede, copia de los papeles de trabajo que se consideren necesarios para evidenciar determinados aspectos del informe de revisión.
- Documentación acreditando que se ha facilitado un borrador del informe para comentarios y, si procede, las alegaciones o comentarios del revisado. Es preciso dejar constancia en caso de que el revisado se haya abstenido o se haya negado a realizar comentarios.
- Diligencia de aportación de papeles.
- Declaraciones de objetividad e independencia del revisor y el supervisor.
- Carta de comunicación de inicio de la revisión.
- Comunicación de selección de revisión.

f) Calificaciones del control de calidad

La calificación del control de calidad está sujeta a la importancia de los aspectos que se detecten y al propio juicio profesional de cada revisor y no existen criterios objetivos o rígidos para evaluar los aspectos detectados, evaluación que por otra parte debe considerar tanto los aspectos cualitativos como cuantitativos. Dada la dificultad que conlleva, a veces, calificar como relevante o muy relevante determinados aspectos, y con el fin de facilitar la homogeneización de las evaluaciones entre revisores, la normativa incluye las siguientes pautas orientativas para la evaluación:

- A+** ▪ Revisiones sin recomendaciones por no haber surgido aspectos relevantes durante la revisión.
- A-** ▪ Revisiones con recomendaciones sobre aspectos no relevantes y no relacionados con falta de evidencia en los papeles de trabajo de áreas significativas, ni que puedan tener un efecto en el informe de auditoría.
- B** ▪ Revisiones con recomendaciones sobre aspectos relevantes que corresponden a falta de evidencia en los papeles de trabajo de áreas significativas, y que representan menos de un 30 por ciento del balance, y que no tienen efecto significativo en la opinión de auditoría.

CUADERNOS TÉCNICOS

- C**
 - Revisiones con deficiencias significativas como pueden ser la falta de evidencia en los papeles de trabajo de áreas que representen más del 30 por ciento del balance o en muchas áreas significativas, así como aspectos que tengan o puedan tener un efecto significativo en la opinión de auditoría.
 - También pasan a tener esta calificación los resultados no satisfactorios de los seguimientos relativos a revisiones calificadas inicialmente como B.

Las calificaciones se consideran provisionales hasta que se complete la supervisión por parte del ICAC. Las calificaciones definitivas, una vez justificados y acordados los cambios por el ICJCE, si los hubiere, se comunican a los revisados.

g) Seguimientos

Son objeto de un programa de seguimiento aquellos auditores individuales y sociedades de auditoría cuyas revisiones hayan sido calificadas en B o C. En ambos casos se efectúa una revisión completa siendo los procedimientos y la documentación soporte igual que en las revisiones iniciales. Los periodos en que efectúan los seguimientos varían según la calificación:

- B**
 - Se incluyen en los programas de seguimiento a los dos años desde la comunicación de la calificación.
- C**
 - Se incluyen en los programas de seguimiento al año siguiente de la revisión. La revisión se efectúa sobre un trabajo correspondiente al primer ejercicio cerrado con posterioridad a la comunicación de la calificación.

2.6 Comunicaciones

Siguiendo lo establecido en la normativa de control de calidad, los resultados de las revisiones se comunican a:

Auditores individuales y sociedades de auditoría revisados	▪ Envío, de forma individual y confidencial, del informe y la calificación.
Comisión Nacional de Deontología	▪ Revisiones de expedientes calificados con una C.
ICAC	▪ En base a lo que establecen los artículos 22.3 y 76.4 de la Ley y Reglamento de auditoría, respectivamente, y tal como se indica en la normativa interna, una vez finalizado el programa de control de calidad, se pone a su disposición la totalidad de los expedientes de revisión.
Comisión Técnica y de Control de Calidad	▪ Informe con el resultado global de las revisiones efectuadas y de las calificaciones obtenidas, así como las recomendaciones a seguir.
Consejo Directivo	▪ Una vez analizado por la Comisión Técnica y de Control de Calidad, información resumida y global del programa de control de calidad.
A todos los Censores Jurados de Cuentas	▪ Publicación anual, en forma global, del programa sobre controles realizados y el resultado de los mismos.

2.7 Alcance del programa de revisión del ejercicio 2008

En el programa de revisión del ejercicio 2008, el ICJCE ha efectuado las siguientes revisiones:

Ejercicio 2008	Revisiones	Seguimientos	Total
Sociedades de auditoría	10	24	34
Audidores individuales	10	36	46
	20	60	80

3. CONVENIO DE COLABORACIÓN CON EL ICAC

3.1 Características principales del convenio de colaboración del ejercicio 2008

Tal y como se informaba en la circular n° E25/2008 del ICJCE, el convenio de colaboración con el ICAC se firmó con fecha 17 de julio de 2008. A continuación se detallan las características principales de dicho convenio:

- a) El plazo máximo de revisión fue, al igual que en convenios anteriores, de dos meses y medio desde la fecha de envío de la carta de comunicación de inicio de la revisión, estableciéndose penalizaciones en el caso de incumplimiento. Para el cumplimiento de las fechas establecidas se inició el período de revisión a principios de septiembre y se finalizó el 15 de noviembre con el fin de poder entregar toda la documentación al ICAC, incluyendo las alegaciones de los revisados, a principios de diciembre.
- b) El equipo de revisores fueron colaboradores externos designados por el ICJCE con el consentimiento del ICAC, no pudiéndose modificar su composición durante la vigencia del convenio sin el consentimiento de este último.
- c) Tanto el equipo de revisores como el personal del ICJCE responsable de coordinar el convenio, está sujeto al deber de secreto profesional establecido en el artículo 14.2 e) de la Ley de Auditoría y los artículos 76 y 43 del Reglamento que desarrolla dicha Ley.
- d) Las revisiones del convenio de colaboración del ejercicio 2008 fueron únicamente de seguimiento de las recomendaciones de mejora efectuadas a los auditores individuales y sociedades de auditoría revisados en convenios de ejercicios anteriores.
- e) En todas las revisiones se intentó revisar las auditorías más recientes – en general las correspondientes a las cuentas anuales del ejercicio 2007 – del trabajo revisado inicialmente más otro, denominado de contraste, de similares características.
- f) La base para efectuar las revisiones fue un cuestionario cuyo contenido es consensuado con el ICAC, aplicándose únicamente aquellos apartados en los que se habían efectuado recomendaciones en los controles de calidad de ejercicios anteriores.

- g) Respecto a anteriores convenios, en éste se estableció como documentación la preparación de un memorando explicativo de aquellas recomendaciones de mejora que no hubieran sido implantadas.
- h) En función de la importancia de los aspectos puestos de manifiesto en la revisión, los revisores concluían los informe de revisión indicando que:
- Las recomendaciones más relevantes habían sido implementadas razonablemente en el trabajo de seguimiento y/o en el de contraste. En aquellas revisiones en las que se hubieran implementado las recomendaciones en uno de los dos trabajos revisados (el de seguimiento o el de contraste).
 - Las recomendaciones más relevantes no habían sido suficientemente implementadas en ninguno de los dos trabajos revisados. En aquellas revisiones en las que las recomendaciones no se hubieran implementado en ninguno de los dos trabajos revisados.
- i) En aquellas revisiones en las que la conclusión era que no se habían implementado suficientemente las recomendaciones, como documentación soporte debían incluirse copias de los papeles de trabajo de las áreas no corregidas. Este requisito no era aplicable a los trabajos denominados de contraste.
- j) Las conclusiones efectuadas por los revisores estaban sujetas a la posterior supervisión del ICAC.

3.2 Alcance del programa del ejercicio 2008

Las revisiones efectuadas por el convenio de colaboración con el ICAC, que tal y como se ha detallado en el apartado anterior de características correspondían en su totalidad a seguimientos, se distribuyen entre sociedades de auditoría y auditores individuales de la siguiente forma:

Seguimientos	
Ejercicio 2008	
Sociedades de auditoría	82
Auditores individuales	39
	121

3.3 Resumen del grado de implementación de las recomendaciones

El número de recomendaciones de mejora efectuadas a los auditores individuales y sociedades de auditoría revisados en convenios de ejercicios anteriores y que han sido objeto de seguimiento en el ejercicio 2008, así como el grado de implementación de éstas, clasificado según los diferentes apartados del cuestionario es como sigue:

	Número de recomendaciones objeto de seguimiento	Porcentaje de recomendaciones razonablemente implementadas
Sistema de control de calidad interno	401	76%
Revisión de los papeles de trabajo:		
Contrato de auditoría	48	100%
Evaluación del control interno y pruebas de cumplimiento	80	86%
Carta de manifestaciones de la dirección	51	90%
Planificación y programas de trabajo	115	84%
Revisión analítica	32	97%
Áreas de auditoría	397	92%
Informe de auditoría e informe de gestión	70	97%
Cuentas anuales	139	96%

4. RESUMEN DE LAS ÁREAS DE MEJORA Y RECOMENDACIONES

A continuación se detallan los aspectos de mejora observados en las revisiones efectuadas **en los controles de calidad internos** que se ha estimado pueden ser de utilidad a los auditores en las revisiones que efectúen de sus procedimientos internos.

Para facilitar la lectura de las recomendaciones se han sustituido las referencias a las resoluciones de las diferentes normas técnicas por una relación, en el apartado 6, de los Boletines del ICAC en las que éstas han sido publicadas.

4.1 Control de calidad interno del auditor

En relación a los sistemas de control de calidad, los aspectos a mejorar pueden englobarse en tres categorías:

- No formalización por escrito de los procedimientos de control de calidad establecidos, aunque en determinados casos el auditor individual o sociedad de auditoría los tiene establecidos y queda documentado el cumplimiento de los objetivos de control de calidad.
- Los procedimientos establecidos para garantizar el control de calidad no cubren la totalidad de los objetivos establecidos.
- Los procedimientos de control de calidad establecidos no se adecuan a las circunstancias particulares del auditor y por tanto no pueden ser debidamente aplicadas o su aplicación carece de lógica.

Recomendación

Los apartados **1.4.6 a 1.4.8** de las **Normas Técnicas de Carácter General** señalan:

1.4.6. El auditor realizará las tareas precisas para mantener la calidad de su trabajo. Los controles de calidad se configuran a través de una estructura organizativa y unos procedimientos establecidos por el auditor con el fin de asegurarse, de forma razonable, que los servicios profesionales que proporciona a sus clientes cumplen las Normas Técnicas de Auditoría.

1.4.7. Las medidas de control de calidad deben abarcar todos los aspectos de la organización del despacho del auditor, ya que la calidad de sus trabajos depende directamente del conjunto de medios personales y materiales de que dispone, así como de sus procedimientos de trabajo. En consecuencia, **los procedimientos de control de calidad establecidos por cada auditor han de formalizarse en manuales escritos y deberán ser adecuadamente comunicados a todo el personal interviniente relacionado con su práctica profesional**, con el fin de asegurarse razonablemente de su comprensión y cumplimiento.

1.4.8. El auditor, **cualquiera que sea su tamaño y estructura, debe realizar el control de calidad de sus trabajos, así como revisar periódicamente si sus sistemas de control de calidad siguen siendo apropiados de acuerdo con nuevas circunstancias**, tales como nuevas Normas profesionales, estructuras de personal más complejas, etc.

Al margen de que la propia normativa obliga, sin excepciones, a tener un manual indicando los procedimientos establecidos para garantizar el cumplimiento de control de calidad, se estima que establecer por escrito dichos procedimientos facilita la comunicación y comprensión a todos los implicados y ayuda a evaluar si se han considerado todos los aspectos necesarios. Es importante señalar, en este sentido, que el manual, que sin duda debe estar adaptado a las circunstancias de cada auditor, debe revisarse periódicamente y cada vez que se producen cambios, tanto normativos como del propio auditor, para adecuarlo a las nuevas circunstancias.

La redacción de los procedimientos de control de calidad así como su posterior actualización permite dejar por escrito, y en muchos casos consensuar, las premisas básicas de funcionamiento del auditor.

En este sentido puede utilizarse el manual para incluir todos aquellos aspectos básicos de funcionamiento interno, pero recordar que como mínimo, tal como indica el apartado **1.4.10** de las **Normas Técnicas de Carácter General**, deben considerarse los procedimientos necesarios para que se cumplan los siguientes objetivos:

a) Independencia, integridad y objetividad

Proporcionar seguridad razonable de que todo el personal profesional de auditoría de la organización, a cualquier nivel de responsabilidad, mantiene sus cualidades de independencia, integridad y objetividad.

b) Formación y capacidad profesional

Proporcionar una seguridad razonable de que el personal profesional tiene la formación y capacidad necesarias que le permitan cumplir adecuadamente las responsabilidades que se le asignan. Este objetivo implica el asegurar que la asignación de personal a los trabajos, su contratación y su promoción y desarrollo profesional son adecuados.

c) Aceptación y continuidad de clientes

Permitir la decisión sobre la aceptación y continuidad de los clientes, teniendo en consideración la independencia del auditor y la capacidad para proporcionar un servicio adecuado, y la integridad de la dirección y accionistas del cliente.

d) Consultas

Tener una seguridad razonable de que, cuando sea necesario, el auditor solicita la ayuda de personas u organismos, internos o externos, que tengan niveles adecuados de competencia, juicio y conocimientos para resolver aspectos técnicos.

e) Supervisión y control de trabajos

Proporcionar una seguridad razonable de que la planificación, la ejecución y la supervisión del trabajo se han realizado cumpliendo con las Normas Técnicas de Auditoría.

f) Inspección

Proporcionar mediante inspecciones periódicas, internas o externas, una seguridad razonable de que los procedimientos implantados para asegurar la calidad de los trabajos están consiguiendo los objetivos anteriores.

4.2 Contrato de auditoría o carta de encargo

En cuanto a los aspectos a mejorar en relación a los contratos de auditoría o cartas de encargo de los trabajos revisados, destacar:

- No inclusión de todos los aspectos señalados en el apartado de contenido general de la Norma Técnica, en especial el número de horas estimadas para la ejecución del encargo.
- En relación a la publicación del informe de auditoría junto con las cuentas anuales, párrafos de la carta de encargo redactados de forma que pueda interpretarse un consentimiento previo y expreso del auditor, sin necesidad de que previamente éste obtenga un borrador para su lectura que permita evaluar la conveniencia de su publicación y distribución.
- No formalización por escrito de las condiciones contractuales ni al inicio, ni en posteriores renovaciones.

Recomendación

El objeto de la norma técnica es, entre otros, establecer el contenido de carácter general de la carta de encargo o contrato de auditoría que el auditor de cuentas ha de formalizar por escrito para realizar su trabajo y, por tanto, deben considerarse todos los aspectos que en ella se contemplan. Adicionalmente, hay que recordar que el ICJCE en su Guía de Actuación sobre Cláusulas Adicionales en la Carta de Encargo de abril de 2008, detalla una serie de propuestas de párrafos para cubrir otros aspectos de interés en los encargos de auditoría.

4.3 Carta de manifestaciones

En alguna de las cartas de manifestaciones no se incluye confirmación en relación a los saldos y transacciones con personas físicas o jurídicas vinculadas a la sociedad auditada, la realización de operaciones con terceros de forma independiente y en libre competencia o a la información relativa a los miembros del órgano de administración, exigida por la legislación en vigor.

En relación a la manifestación de que la sociedad auditada ha facilitado al auditor la totalidad de las actas del Consejo de Administración, Junta de Accionistas y otros comités, en la carta de manifestaciones se remite a un anexo firmado por el Secretario del Consejo, anexo que en determinadas auditorías no existe o no incluye la totalidad de actas.

Recomendación

Recordar que la carta de manifestaciones no sustituye los procedimientos de auditoría para obtener evidencia, pero sí proporciona una medida adicional de confianza, así como la corroboración de determinadas explicaciones o aspectos importantes detectados en el trabajo. La fecha de la carta de manifestaciones debe coincidir con la del informe, y para su contenido deben considerarse los aspectos detallados en la norma técnica correspondiente.

Tanto la entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, como la evolución de la normativa en general, requieren que se actualicen o consideren nuevos aspectos en el contenido de dicha carta, por lo que el ICJCE, sobre la base del modelo incluido en la citada norma técnica, ha publicado en su circular E18/2009 un modelo introduciendo una serie de cambios y cláusulas adicionales que pretenden, fundamentalmente, dar respuesta a las novedades legislativas que se han producido en los últimos años y mejorar la gestión del riesgo del auditor, por lo cual se recomienda su utilización. Recordar que dicho modelo debe adaptarse a las circunstancias específicas del cliente, añadiendo, suprimiendo o modificando los párrafos en la medida en que se considere necesario.

4.4 Planificación

En determinados trabajos de auditoría revisados no se ha documentado correctamente la planificación realizada. Por otra parte, en algunas de las planificaciones revisadas se han observado los siguientes aspectos de mejora:

- No incluir todos los aspectos que contempla la normativa en la planificación de los trabajos.
- No considerar en la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas a realizar las debilidades identificadas en el análisis del control interno, así como los resultados de la revisión analítica.
- En la documentación de la planificación se incluyen limitaciones previas al inicio del trabajo.

Recomendación

En el apartado 2.3 de las Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo se establece que "el trabajo se planificará apropiadamente", entendiendo por planificación "el desarrollo de una estrategia global en base al objetivo y alcance del encargo y la forma en que se espera que responda la organización de la entidad". En el apartado 2.3.12 se establece la obligación de documentar un plan global y el contenido mínimo de éste, **del que destacamos por su importancia en el desarrollo del trabajo de auditoría, los siguientes aspectos:**

- Determinación de niveles o cifras de importancia relativa y su justificación.
- Grado de fiabilidad que espera atribuir a los sistemas de contabilidad y al control interno.
- Identificación del riesgo de auditoría o probabilidad de error de cada componente importante de la información financiera.
- Naturaleza de las pruebas de auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de las muestras.

En relación a la importancia relativa, tanto en las Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo como en la propia norma de Importancia Relativa, se indica que este concepto es inherente al trabajo de auditoría.

Si bien la norma de importancia relativa debe ser considerada en su conjunto, hay que destacar, a efectos de este cuaderno técnico, el objetivo por el que fue publicada y la consideración que se efectúa en relación al juicio profesional en sus apartados 2.2 y 2.3, respectivamente:

El objeto es “establecer, en relación con el concepto de “importancia relativa”, unas bases que ayuden al auditor a planificar y evaluar el efecto que sobre su informe pueden tener las incidencias que, en su caso, resulten de sus comprobaciones.

Esta norma no pretende sustituir el juicio profesional del auditor en cada caso concreto, aceptando como punto de partida básico que no existen criterios rígidos u objetivos que permitan definir con carácter general qué es o no significativo, por tratarse de un tema relativo que debe ser juzgado por cada auditor a la luz de las circunstancias de cada caso”.

Debemos recordar que el concepto de importancia relativa debe ser considerado tanto en el desarrollo del plan global de auditoría como en el proceso de formación de la opinión, por lo que **la norma define y desarrolla los conceptos de importancia relativa en la planificación, en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe.**

Es imprescindible indicar en los papeles de trabajo el parámetro y las cifras de importancia relativa que se consideraran en la realización de la auditoría, así como justificar las razones que lo sustentan. La importancia relativa no es una cifra inamovible que se calcule al inicio del trabajo, sino que debe considerarse su revisión posterior, en base a las cifras definitivas de los estados financieros objeto de auditoría y por cambios en las circunstancias del trabajo (errores detectados no esperados, etc.).

Señalar que el cambio de normativa contable no sólo puede aumentar el riesgo probable, sino también introducir consideraciones cualitativas y cuantitativas, que pueden afectar el cálculo de la importancia relativa. La consulta número 1 del Boletín número 76 indica que, si para el cálculo de la importancia relativa en la emisión del informe, se utilizan los parámetros orientativos incluidos en el anexo a la Norma Técnica, el auditor debe considerar las nuevas clasificaciones, agrupaciones y epígrafes introducidos por el Plan General de Contabilidad y realizar, por tanto, las modificaciones oportunas en dichos parámetros.

Por otra parte, en el plan de auditoría debe documentarse el grado de fiabilidad que se atribuye a los sistemas de contabilidad y al control interno, la identificación del riesgo de auditoría o probabilidad de error de cada componente importante de la información financiera, la naturaleza de las pruebas de auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de las muestras, no sólo porque las normas técnicas así lo indiquen sino porque es imprescindible para definir correctamente el tipo y alcance de las pruebas a realizar.

Tanto en el diseño y ejecución de las diferentes pruebas como en la supervisión del trabajo realizado, debe evaluarse la consistencia entre la fiabilidad otorgada a los sistemas de contabilidad y al control interno, la importancia relativa fijada y el tipo y alcance de las pruebas diseñadas en el trabajo.

En caso de que se observen inconsistencias entre los aspectos anteriores, o si el resultado de las pruebas de auditoría es distinto al esperado (por ejemplo alcances menores al error tolerable, errores en los sistemas contables y de control interno a los que inicialmente se otorgan confianza, etc.), debe replantearse el trabajo de auditoría del área o áreas afectadas.

4.5 Programas de trabajo

En relación a los aspectos a mejorar en los programas de trabajo, señalar que en determinadas revisiones se ha observado el archivo de programas estándar. Si bien dichos programas contemplan procedimientos para cubrir la totalidad de los riesgos y objetivos de auditoría, no se adaptan a las circunstancias y características específicas del cliente, provocando que:

- No se apliquen en toda su extensión.
- Aunque se hayan realizado las pruebas, el programa no haya sido debidamente cumplimentado.

Por otra parte, en algunas de las revisiones efectuadas aunque no se observan la no realización de pruebas de auditoría, éstas no han sido detalladas en un programa.

Recomendación

Si tal como indican las Normas Técnicas de Ejecución del Trabajo en su apartado 2.3.13 consideramos que en el programa de auditoría “se establecen las pruebas a realizar y la extensión de las mismas para cumplir con los objetivos de auditoría”, y que “debe incluir los objetivos de auditoría para cada parcela o área y ser lo suficientemente detallado de forma que sirva como documento de asignación de trabajos a los profesionales del equipo que participen en la auditoría, así como medio de control de la adecuada ejecución del mismo”.

Para el cumplimiento de lo establecido en la normativa en relación a los programas es indispensable que las pruebas de auditoría detalladas se correspondan con el trabajo realizado y, para un adecuado control de la situación del trabajo y su supervisión, es necesario establecer mecanismos en el propio programa que permitan identificar en todo momento la situación del trabajo y las personas responsables de su ejecución. Si en la realización de los trabajos de auditoría se utilizan sistemas informáticos que incluyen programas de trabajo estándares es necesario adaptarlos a las características del trabajo.

Recordar, por último, que un buen planteamiento del programa de trabajo permite concentrarse en las áreas de riesgo y evitar exceso de trabajo en el resto.

4.6 Estudio y evaluación del control interno

En relación al estudio y evaluación del control interno, los aspectos a mejorar son:

- No incluir el estudio y evaluación de los sistemas informáticos.
- No incluir pruebas de cumplimiento, pero indicando en la planificación que parte de la estrategia de auditoría se basará en la confianza en los controles.
- No haber diseñado pruebas de cumplimiento para identificar y probar los controles que permiten concluir respecto a si los procedimientos establecidos y su cumplimiento son satisfactorios o la extensión de las pruebas realizadas no es suficiente.
- No comunicar por escrito las debilidades significativas en el sistema de control interno identificadas en el curso de su trabajo.

Recomendación

El apartado 2.4.10 de las Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo indica que la revisión preliminar del sistema de control interno incluye los sistemas informáticos. En la Norma Técnica sobre Auditoría de Cuentas en Entornos Informatizados se indica que:

- a) Existe un entorno informatizado cuando la entidad, al procesar la información financiera que sea significativa a efectos de la auditoría, emplea un ordenador, de cualquier tipo o tamaño, ya esté gestionado por la propia compañía o por un tercero.
- b) Se entiende por sistemas informáticos, aquellos relacionados con el procesamiento, almacenamiento, transmisión y emisión de la información financiera.

Si bien el grado de profundidad en el análisis de los sistemas informáticos dependerá de diferentes aspectos como son el tipo de empresa y negocio, organización de los sistemas de información, etc., como mínimo en todos los trabajos de auditoría debería incluirse una evaluación del entorno general de control informático y cómo éste afecta al trabajo de auditoría.

De la correspondiente norma técnica, destacar entre otros aspectos, que:

- Para planificar debe tenerse el suficiente conocimiento de los sistemas contables y de control interno, que siempre están total o parcialmente informatizados.
- Al tener unas implicaciones específicas, debe evaluarse en qué grado y cómo influyen los sistemas informáticos en la evaluación del riesgo inherente y de control.
- Éstos deben considerarse en el diseño de las pruebas de auditoría.

Recordar que si se utilizan los servicios de un experto externo, debe seguirse lo establecido en la correspondiente normativa de auditoría sobre utilización del trabajo de expertos independientes.

El planteamiento que realizan las normas técnicas en relación a la evaluación del control interno, se detalla en el apartado 2.4.20 de las Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo que señala que consiste en aplicar a cada tipo significativo de transacciones y a los respectivos activos involucrados en la auditoría, los siguientes criterios:

- a) Considerar los tipos de errores e irregularidades que puedan ocurrir.
- b) Determinar los procedimientos de control interno contable que puedan prevenir o detectar errores o irregularidades.
- c) Determinar si los procedimientos necesarios están establecidos y si se han seguido satisfactoriamente.
- d) Evaluar cualquier deficiencia, es decir, cualquier tipo de error o irregularidad potencial no contemplada por los procedimientos de control interno existentes, para determinar:
 1. la naturaleza, momento de ejecución o extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar, y
 2. las sugerencias a hacer al cliente.

En la práctica, los dos primeros puntos corresponden a la revisión del sistema y se realizan, principalmente, por medio de cuestionarios, resúmenes de procedimientos, flujogramas, instrucciones o cualquier otro tipo de material de trabajo utilizado por el

auditor, y el tercer punto se realiza durante la revisión del sistema y la realización de las pruebas de cumplimiento.

En relación a las pruebas de cumplimiento, debemos destacar los siguientes aspectos de la norma:

- Su finalidad es “proporcionar al auditor una seguridad razonable de que los procedimientos relativos a los controles internos están siendo aplicados tal como fueron establecidos”, siendo “necesarias si se va a confiar en los procedimientos descritos”.
- La extensión puede estimarse sobre bases estadísticas o subjetivas. En este último caso, se debe dejar constancia en los papeles de trabajo de las razones de dicha elección y una justificación de los criterios y bases de selección.
- Deben aplicarse a las transacciones del periodo objeto de auditoría de acuerdo con el concepto de muestreo, si bien contempla que se realicen en la fase preliminar y que si se cumplen determinados factores, descritos en el apartado 2.4.18, no sea necesario ampliarlas a todo el periodo objeto de auditoría.
- Pueden omitirse en parte o totalmente si se estima que su realización no es efectiva en términos de coste-eficacia, siempre que, en sustitución, en las cuentas afectadas, se efectúen las pruebas sustantivas necesarias para satisfacerse razonablemente de las afirmaciones de la dirección u objetivos de auditoría.

Para obtener evidencia de los procedimientos de control interno, las pruebas de cumplimiento, según lo indicado en el párrafo 2.5.20 de Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo, deben permitir asegurar la:

- Existencia: el control existe.
- Efectividad: el control funciona con eficacia.
- Continuidad: el control ha estado funcionando durante el periodo.

Por otra parte, el párrafo 2.4.6 de dichas normas indica que la determinación de la extensión de las pruebas de cumplimiento se realizará sobre bases estadísticas – considerado más idóneo– o sobre bases subjetivas, debiéndose, en este último caso, explicar las razones de la elección, los criterios y bases de selección.

La obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno queda establecida en el párrafo 2.4.27 de las Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo, desarrollándose su contenido en una norma técnica específica.

Es necesario recordar, como aspecto a considerar en la asignación de responsabilidades, que el análisis y evaluación del control interno es una de las áreas en las que el juicio profesional es más importante, tanto para interpretar como para evaluar los datos que se obtienen de la revisión del sistema, aspecto que debe considerarse al asignar el trabajo.

4.7 Revisión analítica

En relación a la revisión analítica hay que señalar que es poco utilizada como ayuda en la planificación de la auditoría o como prueba sustantiva. Algunas veces su uso, en la planificación y en la revisión global en la etapa de supervisión, se limita a identificar las variaciones a nivel numérico, sin explicaciones de las causas y sin evaluar su razonabilidad.

Recomendación

Los apartados 2.5.23 y 2.5.30 de las Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo contemplan las técnicas de examen analítico como uno de los métodos posibles de obtener evidencia, definiéndolas como aquellas que consisten en “la comparación de los importes registrados con las expectativas desarrolladas por el auditor al evaluar las interrelaciones que razonablemente pueden esperarse entre las distintas partidas de la información financiera auditada (estudio de los índices y tendencias más significativas, investigación de variaciones y transacciones atípicas, análisis de regresión, cálculos globales de razonabilidad de saldos respecto a ejercicios anteriores y presupuestos, etc.)”. La Norma Técnica de Auditoría sobre “Procedimientos Analíticos” establece las reglas y suministra criterios sobre la aplicación de los procedimientos analíticos en la realización del trabajo de auditoría de cuentas, indicando que “la elección de las técnicas, métodos, análisis (incluso utilizando técnicas estadísticas avanzadas) y nivel de aplicación de los procedimientos analíticos dependen del criterio profesional del auditor en cada caso concreto”.

La norma indica que en el contexto de una auditoría de cuentas los procedimientos analíticos pueden tener las siguientes finalidades:

- a) Ayudar al auditor en la planificación del trabajo, determinando la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.
- b) Como procedimiento de realización de pruebas sustantivas, cuando su realización puede ser más efectiva o eficiente que las pruebas de detalle en la reducción del riesgo de que no se detecten errores significativos en la información financiera.
- c) Convertirse en una técnica de revisión global de la información financiera en la etapa de supervisión del trabajo de auditoría.

Desarrollando, además, los aspectos a considerar en cada una de las etapas e incluyendo consideraciones respecto al grado de confianza y la necesidad de investigar las variaciones anormales.

Para que las revisiones analíticas sirvan para enfocar la auditoría, deben seleccionarse aquellos parámetros representativos de la sociedad auditada y, además de las variaciones numéricas deben explicarse las causas y evaluar si es o no consistente. En determinados casos también debe plantearse si es razonable la ausencia de variaciones.

Por último, recordar que, tal como se ha señalado en el apartado de planificación, el cambio de Plan General de Contabilidad introduce nuevas clasificaciones, agrupaciones y epígrafes que obligan a homogeneizar la información de ejercicios anteriores para que la información sea comparable y modificar o redefinir las partidas consideradas en determinados ratios.

4.8 Áreas

Una parte significativa de los aspectos de mejora en las áreas de trabajo se resolverían si se elaborarán todos los papeles de trabajo:

- Dejando constancia de la fuente de información de las cifras.
- Explicando el significado de todos los “tics” utilizados.
- Utilizando correctamente el sistema de referenciación establecido por el auditor.
- Detallando de forma clara todas las verificaciones realizadas, los resultados y las conclusiones alcanzadas.

En el apartado 2.6 de las Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo, que desarrolla la parte correspondiente a documentación, se define qué comprenden los papeles de trabajo, cuál es su propósito y qué tipo de documentación es la que debe conservarse. En el párrafo 2.6.6 se señala que “los papeles de trabajo deben:

- a) Recoger la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo así como de los medios por los que el auditor ha llegado a formar su opinión.
- b) Ser útiles para efectuar la supervisión del trabajo del equipo de auditoría, que el auditor debe efectuar.
- c) Ayudar al auditor en la ejecución de su trabajo.
- d) Ser útiles para sistematizar y perfeccionar, por la experiencia, el desempeño de futuras auditorías.
- e) Hacer posible que cualquier persona con experiencia pueda supervisar, en todos sus aspectos, la actuación realizada”.

La norma establece un detalle de la documentación que generalmente se incluirá en los papeles de trabajo, aunque señala que el contenido, cantidad y forma variará según las circunstancias, indicando también que éstos son “susceptibles de normalización, lo cual mejora la eficacia de su preparación y revisión”.

En los apartados 2.6.9 a 2.6.11 se establece que:

- Los papeles de trabajo del auditor deben indicar las verificaciones efectuadas, el resultado obtenido y las conclusiones a las que se hubiera llegado.
- Es indispensable que los papeles de trabajo se preparen con un adecuado sistema de referencias, que permita al usuario encontrar el origen de la información utilizada.

Es necesario destacar, por último, que la norma sobre documentación del trabajo indica que **“los papeles de trabajo han de ser lo suficientemente claros para permitir a un auditor sin previo conocimiento de la auditoría en cuestión, seguir las incidencias del trabajo y comprobar que la auditoría se ha realizado conforme a lo establecido en las normas técnicas”**.

Se detallan a continuación determinados aspectos a considerar en las diferentes áreas de trabajo:

4.8.1 Gestión continuada

Es recomendable dejar constancia escrita de las consideraciones realizadas en relación a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. Por otra parte, en la evaluación a realizar deben contemplarse, tal y como establece la Norma Técnica, todos los posibles factores causantes de duda y no sólo las situaciones descritas en los artículos 163 y 260 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

4.8.2 Hechos posteriores

En la emisión de la opinión de auditoría deben considerarse aquellos hechos que se hayan producido con posterioridad al cierre y antes de la emisión del informe, que tengan o pudieran tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales y que, en determinados casos, puedan precisar ser incorporados a las mismas o ser mencionados en las notas de la memoria.

La Norma Técnica de Auditoría desarrolla, entre otros aspectos, los procedimientos que, en general, debe realizar el auditor para la identificación y evaluación de dichos hechos, procedimientos que, como ya hemos indicado, deben quedar correctamente documentados.

4.8.3 Inmovilizado material

Entre otras pruebas, es necesario dejar constancia conforme se han efectuado verificaciones físicas y/o registrales de determinados elementos del inmovilizado, con el fin de comprobar la correcta existencia, integridad y valoración de éstos.

Por otra parte, si se evalúa la razonabilidad de la dotación a la amortización y la amortización acumulada en base a cálculos globales, cualquier diferencia significativa debe ser debidamente investigada y, en caso necesario, debe profundizarse en el análisis.

4.8.4 Inmovilizado financiero

Para evaluar la correcta valoración de las participaciones en empresas del grupo y asociadas, los procedimientos de auditoría a realizar no deben limitarse a comparar el valor de la inversión con los fondos propios de la sociedad auditada, sino que deben realizarse pruebas, con el alcance que el auditor estime oportuno, para poder concluir que dichos fondos propios son razonables.

Por otra parte, en los papeles de trabajo debe quedar constancia de las evaluaciones realizadas en relación a la cobrabilidad de los préstamos o cuentas a cobrar que la sociedad auditada mantenga con empresas participadas.

4.8.5 Existencias

Tanto para el análisis de la razonabilidad de las unidades físicas como la valoración, la base de selección de las muestras, así como su alcance, debe ser adecuado.

En relación con las comprobaciones efectuadas sobre el inventario físico debe quedar constancia de los criterios y alcance de la muestra seleccionada, incluir como documentación la conciliación entre las unidades recontadas en el inventario y las que figuran en el inventario valorado final y las conclusiones en relación a dicha prueba. La muestra a seleccionar debe contemplar recuentos de listado a físico y viceversa.

En relación a las pruebas de valoración recordar que es necesario realizar pruebas para:

- Comprobar el análisis del valor añadido imputado a los productos en curso y acabados.

- Evaluar si se han provisionado correctamente los productos de lento movimiento u obsoletos.

- Concluir que han sido correctamente tratados los productos con problemas de valor neto de realización.

Por último, recordar la importancia de comprobar que las operaciones han sido registradas en periodo correcto para cubrir debidamente el objetivo de medición. En este sentido es importante plantear adecuadamente las transacciones a seleccionar, considerando como base de la selección no sólo los registros contables sino información de carácter extracontable, como por ejemplo el registro de albaranes de entrada y salida, etc.

4.8.6 Cuentas a cobrar y a pagar

En relación a las cuentas a cobrar y pagar debe quedar constancia escrita de que el detalle utilizado para realizar el trabajo de auditoría cuadra con el saldo total que figura en el balance, considerando tanto los saldos en cuenta corriente como los efectos.

En cuanto a la prueba de circularización, debe:

- Explicarse el criterio y alcance de la muestra seleccionada.

- Resumirse el alcance y resultado de dicha prueba.

- Incluirse en las composiciones de saldos enviadas a clientes tanto las partidas correspondientes a la cuenta corriente como a los efectos descontados pendientes de vencimiento.

- Documentarse correctamente la realización de procedimientos alternativos en aquellas cuentas a cobrar y a pagar circularizadas y sin respuesta. Pruebas que deben diseñarse para garantizar el cumplimiento de todos los objetivos de auditoría y que deben realizarse con anterioridad a la fecha de emisión del informe.

- Archivar la conciliación con un análisis de las partidas que la integran en aquellas cuentas a cobrar y a pagar con respuesta no conforme.

Por otra parte, si la circularización se ha efectuado en un periodo interino deben realizarse procedimientos adicionales que permitan evaluar la razonabilidad de los saldos al cierre del ejercicio.

En cuanto a la provisión de dudoso cobro, en los papeles de trabajo debe quedar claro que el criterio utilizado por el cliente es económicamente válido, sea o no fiscalmente deducible, y que ha considerado en su análisis y dotado correctamente todos aquellos clientes con riesgo de cobro, debiendo efectuarse análisis por antigüedad de saldos, etc. y no sólo comprobaciones de las cuentas a cobrar provisionadas.

4.8.7 Tesorería y deudas con entidades de crédito

Las respuestas a la circularización bancaria permiten asegurar el objetivo de auditoría de integridad y, por tanto, no puede ser sustituido con la simple comprobación de los saldos contables con los extractos bancarios. En cuanto a los saldos confirmados por las entidades financieras correspondientes a líneas de descuento, anticipos, etc., deben documentarse las conciliaciones con los saldos registrados por la empresa, justificando las razones de las diferencias.

4.8.8 Administraciones públicas

En el área de impuestos deben quedar documentados los cuadros efectuados entre las bases declaradas en los diferentes impuestos y los saldos contables correspondientes, y debe quedar constancia de que se han efectuado las comprobaciones oportunas en relación al cálculo del impuesto sobre sociedades.

Además de las pruebas anteriores, deben realizarse los procedimientos que se estimen necesarios para determinar si existen o no contingencias fiscales y, en caso afirmativo, incluir una conclusión al respecto.

4.8.9 Fondos propios

Al igual que en el resto de áreas es necesario documentar los movimientos de los fondos propios (con actas, escrituras, etc.), dejando además constancia escrita conforme se ha verificado que la sociedad auditada cumple con los requisitos estatutarios y legales correspondientes.

4.8.10 Pérdidas y ganancias

Recordar que la verificación detallada de documentación en esta área debe basarse en una definición clara de los objetivos y atributos a comprobar y, para un correcto enfoque del área, es imprescindible considerar el trabajo efectuado y las conclusiones sobre el control interno.

Además de lo señalado en el párrafo anterior, destacar como aspectos de mejora:

- La conveniencia de extender el uso de la revisión analítica como prueba sustantiva.

- La necesidad de investigar la cuenta y evaluar la razonabilidad de su evolución, antes de empezar a analizar con soporte documental las diferentes partidas que la componen.

- En el análisis de partidas es necesario explicar el criterio de selección y qué atributos se están verificando.

- El alcance de las muestras ha de ser consistente con la importancia relativa, estrategia y riesgo de auditoría.

- En el análisis de partidas es necesario explicar el criterio de selección y qué atributos se están verificando.

4.9 Cuentas anuales

Es importante que el auditor establezca, para todos los trabajos, los procedimientos de revisión a efectuar en relación a la comprobación de las cuentas anuales. Procedimientos que deben permitir comprobar que:

- Las cifras de las cuentas anuales concuerdan con las auditadas.

- La clasificación de las diferentes partidas de balance y cuenta de pérdidas y ganancias es correcta.

- La memoria contiene toda la información que se considera relevante.

- En caso de que se detecten omisiones de información u otro tipo de incidencias se concluya sobre el posible efecto que ello puede tener en la opinión de auditoría.

En los papeles de trabajo debe quedar constancia de las revisiones efectuadas y de las omisiones o errores detectados, así como de la conclusión y evaluación del auditor al respecto. Para poder concluir que las omisiones de información no son significativas deben considerarse, tanto la importancia relativa en la emisión del informe, como los aspectos cualitativos de éstas.

En caso de que alguno de los miembros del Consejo de Administración no firme las cuentas es obligatorio que se indiquen las causas y el auditor debe evaluar los posibles efectos de dicha circunstancia en su informe de auditoría.

4.10 Informe de auditoría

En cuanto al informe de auditoría, deben establecerse mecanismos de revisión para garantizar que:

- Cumplen con el redactado establecido en la norma técnica correspondiente.

- Contienen la totalidad de datos identificativos del auditor.

- Las salvedades han sido redactadas de forma que no induzcan a interpretaciones incorrectas.

Para asegurar que las salvedades se redactan de forma clara es importante tener las pruebas de auditoría correctamente enfocadas, redactar correctamente todos los papeles de trabajo, desde el resultado de las pruebas hasta el memorando en el que se resumen todas las incidencias, incluyendo un resumen de ajustes, que facilite el análisis y decisión final del auditor sobre cuáles no son significativos individualmente o en su conjunto.

Es importante señalar en este apartado que los párrafos estándar del informe de auditoría se han visto modificados, resultado de los cambios introducidos en la formulación de cuentas anuales y de las diferentes opciones y consideraciones en relación con el primer ejercicio en que se aplique el Plan General de Contabilidad. Tanto el ICAC, en la consulta número 1 del Boletín 75, como el ICJCE en la circular E12/2009, han publicado modelos sugeridos de informes de auditoría adaptados a la modificación de la legislación mercantil operada por la Ley 16/2007, de 3 de julio.

5. NORMATIVA DE INTERÉS Y CUADERNOS TÉCNICOS PUBLICADOS EN RELACIÓN AL CONTROL DE CALIDAD

Detallamos a continuación las referencias normativas mencionadas en los apartados anteriores del cuaderno técnico, junto con otras normativas relacionadas con el control de calidad que se consideran de interés:

UNIÓN EUROPEA

Recomendación de la Comisión, de 6 de mayo de 2008, relativa al control de calidad externo de los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas anuales de interés público.

Diario Oficial de la Unión Europea de 7 de mayo de 2008

Directiva 2008/30/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de marzo de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por lo que se refiere a las competencias de ejecución atribuidas a la Comisión

Diario Oficial de la Unión Europea, 20 de Marzo 2008

Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas anuales consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

Diario Oficial de la Unión Europea de 9 de junio de 2006

ICAC - INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS

Ley 19/1988, de 12 de Julio, de Auditoría de Cuentas.

Modificada por las siguientes leyes: 4/1990, de 29 de junio; 12/1992, de 1 de junio; 3/1994, de 14 de abril; 2/1995, de 23 de marzo; 37/1998, de 16 de noviembre; 44/2002, de 23 de noviembre; 62/2003, de 30 de diciembre; y 16/2007, de 4 de julio.

Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Resolución de 16 de marzo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica sobre Control de Calidad.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS

Code of Ethics for Professional Accountants
Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad

International Standard on Auditing 220. Quality Control for Audits of Historical Financial Information
Norma Internacional de Auditoría 220. Control de Calidad para las Auditorías de Información Financiera Histórica.

International Standard on Quality Control 1. Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance And Related Engagements
Norma Internacional sobre Control de Calidad 1 (ISQC1). Control de Calidad para las Firms que Realizan Auditorías y Revisiones de Información Financiera Histórica así como Otros Trabajos de Aseguramiento o Servicios Relacionados.

Statements of Membership Obligations - SMO1: Quality Assurance
Declaraciones de Obligaciones de los Miembros de la IFAC - SMO1: Control de Calidad

Guide to Quality Control for Small- and Medium- Sized Practices
Guía de Control de Calidad para Pequeños y Medianos Despachos

ICJCE – INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA

Código de Ética Profesional del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España

Actualización de la Normativa sobre Control de Calidad 2008

Actualización de la Normativa sobre Control de Calidad 2009 consecuencia de la revisión del Cuestionario de Control de Calidad

El detalle de los cuadernos técnicos publicados, desde marzo de 2001 hasta la fecha, relacionados con el control de calidad son los siguientes:

CUADERNO TÉCNICO	NÚMERO	FECHA
Control de Calidad. Planteamiento de un Sistema	9	Marzo 2001
Control de Calidad. Aplicación de las Normas Técnicas de Auditoría	10	Julio 2001
Control de Calidad a la Vista de las Experiencias. Aplicación de las Normas Técnicas de Auditoría	13	Julio 2002
El Control de Calidad. Aspectos a Destacar en Base a las Revisiones Hechas para la Corporación	17	Octubre 2003
La Calidad en la Auditoría	20	Noviembre 2004
Control de Calidad Interno	22	Julio 2005
Control de calidad 2007 ⁴		Julio 2008

⁴ Suplemento de la revista “auditores” nº 7

CUADERNOS TÉCNICOS

Las Normas Técnicas de Auditoría de carácter general en vigor a la fecha son:

	BOICAC N°	FECHA
Normas Técnicas de Auditoría	4	Enero 1991
▪ Corrección de erratas	5	Mayo 1991
▪ Modificación de los apartados 1.4.3., 3.2.4.b) y 3.9.3.	19	Diciembre 1994
▪ Supresión del apartado 1.7.3.	69	Marzo 2007
Control de calidad	12	Marzo 1993
Aplicación del principio de empresa en funcionamiento	13	Mayo 1993
▪ Corrección de errores	14	Octubre 1993
Obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno	18	Septiembre 1994
Utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas	28	Diciembre 1996
Importancia relativa	38	Junio 1999
Carta de manifestaciones de la dirección	38	Junio 1999
Contrato de auditoría o carta de encargo	38	Junio 1999
Errores e irregularidades	42	Junio 2000
Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada	47	Septiembre 2001
Estimaciones Contables	47	Septiembre 2001
Procedimientos Analíticos	47	Septiembre 2001
Consideración del trabajo realizado por auditoría interna	51	Septiembre 2002
Relación entre auditores	53	Marzo 2003
Hechos posteriores	53	Marzo 2003
La auditoría de cuentas en entornos informatizados	54	Junio 2003
Confirmaciones de terceros	54	Junio 2003
Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas	55	Septiembre 2003
Los saldos de apertura en la primera auditoría	57	Marzo 2004
Consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan procesos de administración	57	Marzo 2004
Utilización de técnicas de muestreo de otros procedimientos de comprobación selectiva	60	Diciembre 2004
Otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales	60	Diciembre 2004

Debido a la entrada en vigor del nuevo plan contable, las siguientes consultas publicadas por el ICAC modifican las normas técnicas de carácter general:

	BOICAC N°	Consulta N°
Utilización por los auditores de los parámetros orientativos incluidos en los Anexos de la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de importancia relativa	76	1
Criterios a seguir en la redacción de los informes de auditoría de cuentas anuales debido a la modificación de los documentos contables introducidos por la reforma contable	75	1

