

Sistemas de Control de Calidad Interno



L

a primera década del siglo XXI nos ha traído, entre otras cosas, una crisis de confianza en los mercados financieros. La explosión de la burbuja de las “tecnocom” a comienzos de 2000, así como los posteriores escándalos de Enron, Parmalat y Worldcom, llevó a los reguladores a intervenir de una forma desconocida hasta ese momento. En Estados Unidos se alumbró la Ley Sarbanes-Oxley con el objeto de realizar un mejor control de las sociedades cotizadas, y sirvió de base para la creación de un consejo regulador de los auditores de este tipo de compañías, el Public Company Accounting Oversight Board. En aquel momento, una parte de las miradas, y también de las críticas, se centró en los auditores y en la forma en la que desempeñaban su actividad, por lo que se crearon nuevos mecanismos y regulaciones relacionadas con la independencia de los auditores, la regulación de los conflictos de interés, la manera en que las firmas de auditoría se relacionan con las compañías que auditan y sobre la supervisión que las propias firmas llevan a cabo para validar el adecuado seguimiento de sus políticas y procedimientos internos para desarrollar su trabajo. Así, el control interno de las firmas cobró gran relevancia, y se adoptó como marco global el modelo de evaluación y análisis del control interno creado por el Committee of Sponsoring Organizations (COSO, en sus siglas en inglés).

De forma similar a las Normas de Información Financiera (NIF), que avanzan hacia la convergencia en todo el mundo —la expectativa es que en unos pocos años solo existirán dos marcos de referencia, que serán los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Estados Unidos (US-GAAP) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) — así también las normas de auditoría avanzan hacia la convergencia a nivel internacional y, en principio, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) serán el marco general a aplicar. Actualmente, el número de países que ya aplican o que se han comprometido a aplicar las NIAs es superior a 70, incluyendo a los Estados Unidos (para compañías no cotizadas), Canadá, Japón, Australia, Sudáfrica y China; y en Europa, el Reino Unido, Irlanda, Bélgica,

Finlandia, Dinamarca, Suiza, Hungría, Suecia y otros.

Actualmente en la Unión Europea (UE), la adopción de las NIAs se llevará a cabo en cada país.

En España, la regulación de la actividad de auditoría de cuentas ha sufrido cambios relevantes en los últimos dos años: la reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) fue aprobada en julio de 2010, y la aprobación del Reglamento de desarrollo de su texto refundido se efectuó en octubre de 2011. En el área concreta del control de calidad interno de las firmas de auditoría, y con el ánimo de converger con las normas internacionales anteriormente mencionadas, el ICAC publicó en octubre de 2011 la Norma de Control de Calidad Interno (NCCI) de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, que es básicamente una traducción de la Norma Internacional de Control de Calidad número 1 (ISQC1, en sus siglas en inglés). Dicha NCCI sigue el formato de las normas internacionales, si bien ha sido adaptada a la legislación española en vigor, siendo la fecha fijada para exigir la implementación de sistemas de control de calidad en cumplimiento de dicha Norma el 1 de enero de 2013.

Como hemos visto, el ámbito de la actividad de auditoría a nivel internacional, y también en España, está sufriendo una evolución positiva para lograr las mejores normas y reglas como respuesta a la crisis de confianza existente en los mercados financieros. La recuperación de la confianza en la fiabilidad de la información contable es prioritaria y, teniendo en cuenta que los auditores estamos situados en primera línea de este reto, entendemos más claramente el conjunto de novedades y cambios que se están produciendo en nuestra profesión en los últimos tiempos, y los que ya se vislumbran en un futuro más o menos inmediato.

Aunque no existe una definición de la calidad en la auditoría universalmente aceptada, ya que es un concepto complejo que se ve afectado por diversas perspectivas, y la percepción de la calidad en la auditoría varía entre los diferentes grupos de interés, sí podemos identificar una serie de elementos que



Jaime Ceberio Ortúzar
Director del Departamento
de Calidad del ICJCE



La calidad en los sistemas de dirección y gestión de una firma de auditoría se logra cuando se reduce de forma relevante el riesgo de que unos procedimientos o prácticas deficientes puedan, incluso, destruir el valor de una firma

afectan al concepto de calidad en la auditoría¹:

- Los estándares de auditoría (a nivel internacional, las NIA e ISQC 1).
- Las percepciones de los usuarios, en base a las comunicaciones que reciben de la auditoría.
- La formación y competencia de los auditores, y sus valores éticos.
- El proceso de auditoría (metodología, efectividad de las herramientas utilizadas, disponibilidad de soporte técnico).
- Las actuaciones de los otros elementos en la cadena de suministro de la información financiera, como la calidad en el gobierno corporativo.
- El contexto, entendido como el entorno legal, regulatorio y de negocios.

Por lo tanto, podemos convenir que la calidad en los sistemas de dirección y gestión de una firma de auditoría se logra cuando se reduce de forma relevante el riesgo de que unos procedimientos o prácticas deficientes puedan, incluso, destruir el valor de una firma. Así pues, una adecuada implantación de sistemas de control de calidad interno en las firmas de auditoría es esencial en nuestra profesión.

En cuanto a la implantación de los sistemas de control de calidad interno, debe destacarse que el nivel de documentación necesario para cumplir con la NCCI dependerá, entre otros factores, del tamaño de la firma y de sus características operativas. En muchos casos la tarea consistirá principalmente en describir aquello que ya se está haciendo, o sistematizarlo y alinearlos con los requerimientos de la Norma.

El esfuerzo de implantación de la Norma debería evaluarse, sobre todo por los auditores individuales y las medianas y pequeñas firmas de auditoría, desde la perspectiva de la relación coste-beneficio, ya que les proporcionará la oportunidad de evaluar sus prácticas actuales y detectar eficiencias y nuevas maneras más apropiadas de gestionar los riesgos que afrontan.

Dada la importancia de los cambios introducidos por la NCCI, el ICJCE se ha comprometido con diversas iniciativas con el objetivo de proporcionar a sus miembros un adecuado servicio para el mejor cumplimiento de dicha Norma. Entre dichas iniciativas se encuentra la de

sensibilizar, formar y apoyar a nuestros miembros en la implantación de la NCCI mediante actividades de comunicación y divulgación relacionadas con la materia. Con este objetivo hemos preparado las páginas especiales que se incluyen a continuación, dirigidas especialmente a los auditores personas físicas y a las pequeñas y medianas firmas de auditoría, en las que se ha pretendido ofrecer una amplia panorámica de los asuntos más relevantes que afectan a la implantación. Para ello hemos reunido un conjunto muy relevante de prestigiosos autores y firmas de reconocido prestigio en nuestra profesión, todos ellos miembros del ICJCE o del regulador español ICAC, a los que agradecemos efusivamente su entusiasta y desinteresada colaboración. A todos ellos nuestro más sincero agradecimiento.

Este especial de control de calidad comienza con una encuesta dirigida a cinco firmas de auditoría líderes en nuestra profesión, cuyos responsables contestan a preguntas que se centran en los aspectos de responsabilidad de la dirección en relación con el sistema de control de calidad de la firma y el fomento de la cultura interna de la calidad; los requerimientos de independencia; el impacto que ha tenido el procedimiento de revisión de control de calidad del encargo; el proceso de seguimiento del sistema; y por último, se les pide una sugerencia para facilitar la implantación a los auditores individuales y firmas de pequeña dimensión. Continuamos con diversas colaboraciones que abordan la evolución regulatoria en este campo en España; el código ético y las normas de independencia; la gestión de recursos humanos; y la formación del auditor. Por último, se incluyen sendas colaboraciones que introducen tanto la perspectiva del control de calidad en el sector público, como el papel de las tecnologías de información.

Confiamos en que las siguientes páginas sean de interés para nuestros miembros y les puedan servir, a través del conocimiento y la experiencia que en ellas se incluyen, como un apoyo para la implantación de sus propios sistemas de control de calidad en cumplimiento de la NCCI. ■

¹Basado en el documento "Audit Quality – An IAASB Perspective, January 2011".



Experiencias de la implantación de la nueva Norma de Control de Calidad Interno

La puesta en marcha de la Norma de Control de Calidad Interno supone cambios para los auditores y las firmas de auditoría, sobre todo para aquellos que necesitan una adaptación más relevante de sus sistemas con el fin de adecuarlos a la nueva regulación.

En esta encuesta, cinco firmas de auditoría explican cómo han desarrollado sus procedimientos de acuerdo con lo previsto en la normativa. Sus testimonios pueden servir como orientación y ayuda para aquellas firmas que están adaptando sus propios sistemas de control de calidad internos a los nuevos requerimientos.

1. En su organización, ¿cómo han estructurado las responsabilidades de la dirección en relación con el sistema de control de calidad de la firma? ¿De qué formas fomentan en la práctica la cultura interna de la calidad?

2. En cuanto al cumplimiento de los requerimientos de independencia en su firma, y teniendo en cuenta la “complejidad” de la normativa en vigor, ¿cómo se aseguran de que se identifican adecuadamente las amenazas a la independencia? ¿Se han visto obligados a renunciar a un número significativo de encargos como consecuencia de la aplicación de dicha normativa?

3. ¿Cuál es la proporción aproximada de encargos que, en base a los criterios establecidos por su firma, han de ser sometidos a una revisión de control de calidad del encargo, adicionales a los que la normativa establece como obligatoria (entidades cotizadas, entidades de crédito y seguros,...)?

4. De forma resumida, ¿cómo han diseñado el proceso de seguimiento de las políticas y los procedimientos de control de calidad de su firma? ¿Cuáles han sido los factores más relevantes para la organización del ciclo de inspección, y qué periodo han establecido para dicho ciclo?

5. En base a su experiencia en la implantación del sistema de calidad y al funcionamiento diario, ¿qué sugerencias podría realizar a una firma de menor dimensión que la suya, o a un auditor ejerciente individual?



Fátima López Tello
Directora de Control de Calidad
BDO Auditores, S.L.

Los procedimientos y políticas de BDO contienen elementos de control de calidad individuales que han sido diseñados para ayudar a nuestros socios y profesionales a actuar con total integridad y objetividad, realizar su trabajo con diligencia e identificar las amenazas que pudieran surgir en el desarrollo de su trabajo y actividades diarias

[1]

El presidente y el consejo de administración de BDO Auditores, S.L. han asumido la responsabilidad, en última instancia, del sistema de control de calidad interno, con arreglo a los principios incluidos en la Norma de Control de Calidad Interno (NCCI) publicada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), y han delegado las responsabilidades operativas del sistema en dos socios, uno es el responsable de la gestión de riesgos y de ética e independencia, y el otro es responsable del área técnica y de control de calidad.

Estos dos socios son miembros del consejo de administración de BDO Auditores, S.L., cuentan con una dilatada experiencia profesional reconocida y la autoridad necesaria para asumir dichas responsabilidades, y realizar las funciones operativas ligadas a las mismas. Cuentan con el apoyo de un equipo de tres directores a los que se les han asignado responsabilidades operativas a nivel nacional.

De todas formas, en la realización de los trabajos, la responsabilidad en la gestión de los riesgos y la consecución de un servicio de calidad recae individualmente en cada uno de los socios y profesionales, con independencia de su categoría profesional y funciones. Dicha responsabilidad personal exige que, como paso fundamental, todos los profesionales comprendan las políticas y procedimientos establecidos para llevar a cabo cada una de las actividades de su trabajo diario.

Las medidas adoptadas por el consejo para garantizar que prevalezca la cultura de calidad en BDO incluyen el seguimiento de nuestros valores básicos: proximidad, experiencia, talento y el valor fundamental: nuestra actuación de calidad e íntegra, la cual consiste en la búsqueda de un constante esfuerzo por mantener los más elevados niveles profesionales en el desarrollo de nuestro trabajo, proporcionando un asesoramiento de calidad a nuestros clientes y manteniendo nuestra independencia de forma absolutamente rigurosa.

[2]

Como ya hemos señalado nuestro principal valor es la actuación íntegra, al adoptar dicho valor nos comprometemos a mantener una conducta ética absolutamente exigente en todas nuestras actuaciones.

Nuestros procedimientos y políticas contienen elementos de control de calidad individuales que han sido diseñados para ayudar a nuestros socios y profesionales a actuar con total integridad y objetividad, realizar su trabajo con diligencia e identificar las amenazas que pudieran surgir en el desarrollo de su trabajo y actividades diarias.

Además se cumplen estrictamente las revisiones sobre amenazas en los siguientes aspectos:

- Autoevaluación individual de la independencia personal: intereses financieros o personales
- Confirmación del cumplimiento y entendimiento de la políticas
- Formación de los cambios en materia de independencia a todos los profesionales
- Rotación de socios por amenazas de familiaridad en los clientes
- Servicios distintos de los de auditoría: alcances y guías de actuación
- Gestión de los potenciales conflictos de interés

Se han renunciado al número de encargos que así ha sido decidido por los responsables cumpliendo estrictamente con los procedimientos establecidos para la evaluación de la aceptación de un cliente potencial o la continuidad de prestación de servicios a los clientes recurrentes de la firma.

[3]

Nuestros procedimientos, establecidos en esta área de revisión de control de calidad interno, contemplan la necesidad del nombramiento de un socio revisor del control de calidad de todas las entidades cotizadas, y de otras entidades de interés público significativas, así como para los

Experiencias de la implantación de la nueva Norma de Control de Calidad Interno

trabajos identificados de alto riesgo. Estos trabajos son identificados por el socio designado para el encargo en función de una serie de parámetros establecidos por el socio responsable de gestión de riesgos y manifestados en nuestro Manual de Gestión del Riesgo y Control de Calidad.

A modo de ejemplo podemos citar los siguientes:

- Entidades en las que se den las circunstancias, unidas al menos dos de ellas: con patrimonio neto negativo, con una disminución significativa del importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio, con pérdidas importantes o con fondo de maniobra negativo, persistente y de cuantía significativa.
- Entidades con inmovilizados inmateriales (intangibles, créditos fiscales) muy significativos en relación al total de activos y fondos propios si además esta circunstancia concurre con alguna de las identificadas en el apartado anterior.
- Entidades que se encuentren en concurso de acreedores.

No existe una proporción que podamos identificar como general, puesto que dependerá de circunstancias que en muchas ocasiones dependen del mercado, situación económica general, etc. En los últimos tres años, la proporción se ha visto incrementada sustancialmente debido a la crisis económica general, que implica que las entidades que BDO audita cumplan en un mayor número de casos con los parámetros anteriormente indicados.

[4]

Con el proceso de seguimiento de todas las políticas y procedimientos de nuestro sistema de control de calidad interno cumplimos con los requerimientos de la NCCI publicada por el ICAC. El proceso diseñado se ha fijado en los siguientes objetivos como factores relevantes para organizar el seguimiento:

- nos permite evaluar el cumplimiento, en los trabajos de auditoría realizados, de las Normas Técnicas de

Auditoría que resultan de aplicación en cada caso,

- las políticas y procedimientos internos recogidos nuestro Manual de Gestión del Riesgo y Control de Calidad,
- así como también para ofrecer una garantía y seguridad de que nuestro sistema de control de calidad interno es adecuado, se cumple por todos los profesionales y opera en la práctica de la forma más eficaz.

El seguimiento de los principales elementos del sistema se realiza a través de dos tipos de revisiones:

a) Plan de revisión anual- son revisiones anuales de los trabajos realizados por los socios, en concreto uno de cada socio por año, y también de la implantación y efectividad del resto de nuestros principales procesos y procedimientos.

b) Quality Assurance Reviews (QAR)- todas las firmas miembro de BDO están sujetas a una revisión cada tres años. Se trata de una revisión de una serie de trabajos y procesos con diferentes alcances en cada caso realizada por un equipo internacional de profesionales, bajo una dirección común dentro de BDO Internacional.

[5]

Mi sugerencia fundamental, sin olvidar en esta recomendación de la que estamos hablando que se refiere a una firma cuya dimensión y recursos son reducidos o escasos, es que los responsables del diseño e implantación del sistema sean realistas, conozcan adecuadamente la NCCI que han de implantar y tengan muy claro los objetivos que deben conseguir. Y, como se suele decir en argot deportivo, “no ponerse el listón muy alto”, esto quiere decir que debemos establecer objetivos alcanzables y empezar por desarrollar los procedimientos más necesarios sin olvidar la obligatoriedad de la búsqueda de la calidad y de que el sistema esté adecuadamente dimensionado y funcione correctamente.



“Mi sugerencia fundamental es que los responsables del diseño e implantación del sistema sean realistas, conozcan adecuadamente la Norma de Control de Calidad Interno que han de implantar y tengan muy claro los objetivos que deben conseguir”



Donato Moreno

Socio Director de Práctica Profesional de Auditoría en Grant Thornton

[1]

En nuestra firma siempre se ha dado una importancia primordial a la consecución de la calidad total y está presente de muchas formas. Empezando por la actitud clara de la dirección, pasando por los recordatorios periódicos en circulares internas y en sesiones de formación, así como en el proceso de supervisión de los trabajos mientras estos se realizan y finalizando con el seguimiento a posteriori realizando las oportunas revisiones del control de calidad



Para cada cliente nuevo se realiza un proceso de confirmación de independencia que debe ser respondido por todos los socios antes de ser aceptado como cliente de la firma, teniendo en cuenta todas las incompatibilidades directas indicadas en la Ley de Auditoría de Cuentas

y con las evaluaciones periódicas del desarrollo de los profesionales.

Todos los profesionales, y particularmente los socios, deben participar en el cumplimiento y mejora del sistema de control de calidad. Si bien más directamente, en dependencia directa del presidente y el director general como máximos responsables de la firma, existe un departamento de práctica profesional que se encarga de proponer los procesos y procedimientos a establecer y, una vez aprobados, de comprobar su adecuado seguimiento por todos los profesionales, en todo momento.

[2]

Para cada cliente nuevo se realiza un proceso de confirmación de independencia que debe ser respondido por todos los socios antes de ser aceptado como cliente de la firma, teniendo en cuenta todas las incompatibilidades directas indicadas en la Ley de Auditoría de Cuentas, así como informando acerca de otras eventuales situaciones que pudieran suponer amenazas. Para trabajos nuevos en clientes ya existentes, se realiza el proceso de aceptación de trabajos, en el que se contrasta con el socio encargado las eventuales situaciones de amenazas, siendo estudiadas, en su caso, por el socio responsable de independencia y resueltas por la alta dirección. En caso de clientes con operaciones internacionales (dominante o participadas en el extranjero) estos procesos se realizan también a nivel internacional.

Afortunadamente, los procesos de confirmación de independencia, aparte de un importante consumo de tiempo y esfuerzos, no han supuesto que tuviéramos que renunciar a un número significativo de encargos, aunque sí a algunos de ellos.

[3]

No disponemos de datos para segregar la información relativa a aquellos encargos con revisión de control de calidad obligatoria según

la normativa española actual y según otros criterios establecidos por nuestra firma. En conjunto ronda el 12%.

[4]

El seguimiento de políticas y procedimientos de control de calidad interno está establecido en nuestra firma, a nivel general, con una periodicidad anual, realizándose durante dicho proceso tanto una revisión del diseño y efectividad de los procesos y procedimientos diseñados, como una comprobación de su correcta aplicación en una muestra seleccionada de encargos completados. Generalmente se realiza cuando los encargos de una temporada han sido finalizados en su mayor parte, para disponer del tiempo suficiente para reportar de los eventuales aspectos a mejorar y tenerlos en consideración en la planificación de la formación de la siguiente temporada. Adicionalmente, durante el ejercicio, se realizan comprobaciones sin previo aviso del funcionamiento de determinados procesos y procedimientos.

Todo ello, por no mencionar las inspecciones que periódicamente lleva a cabo nuestra red internacional para comprobar nuestro seguimiento de sus políticas, basadas, desde hace años, en la ISQC1.

[5]

Si bien es posible que una firma pequeña o un auditor individual lleven a cabo sus encargos con la máxima calidad, parece claro que el esfuerzo que tendrán que realizar para, primero, permanecer al día de todos los aspectos en los que sus conocimientos deben estar actualizados y para, segundo, diseñar los procesos y establecer procedimientos de control de calidad necesarios para a) mantener la calidad y b) demostrarla ante terceros, será muy elevado y los costes (en tiempo u otros) que tendrá que asumir pueden convertir su práctica en poco rentable. Por tanto, la sugerencia es obvia; mi recomendación es que debe estudiar la unión u otras formas de colaboración con otras firmas o con otros auditores, al objeto de compartir ideas y esfuerzos.



Juan José Hierro
Socio responsable del Departamento técnico y de Control de Calidad de Auren

[1]

En primer lugar, en Auren hemos formalizado el compromiso de la dirección con el control de calidad de la siguiente forma:

a. Mediante una declaración explícita del Comité Ejecutivo de la firma, renovable periódicamente, en la que el mismo asume el deber de poner la calidad en auditoría en el máximo nivel de exigencia, su asunción de los requerimientos y requisitos éticos y de independencia propios de la profesión, incluida la difusión de los mismos por toda la organización, así como su compromiso de asignar los recursos humanos, materiales y organizativos necesarios para la consecución de los objetivos de calidad;

b. Asignando la coordinación, la máxima responsabilidad y la representación de la calidad a un miembro del Comité Ejecutivo;

c. Firmando un acuerdo de adhesión al sistema de control de calidad de la firma, representado por el Manual de Control de Calidad, por parte de cada una de las oficinas, corroborado por todos los socios.

En segundo lugar, el Comité Ejecutivo ha delegado la ejecución de las funciones de control de calidad sobre una Comisión de Auditoría, que está formada por cuatro de los socios de auditoría más experimentados de la firma y el responsable del Departamento Técnico y de Control de Calidad. Sus funciones son tomar todas las decisiones significativas en asuntos de tipo técnico, aceptación y continuidad de clientes, independencia, formación del personal y procedimientos y ejecución del control de calidad. El Departamento Técnico y de Control de Calidad es el responsable de llevar a cabo el día a día del control de calidad y de resolver las consultas que se vayan presentando. Al frente del mismo está un socio de larga experiencia dedicado exclusivamente a estas funciones, existiendo, además, un responsable de control de calidad en cada oficina y contando con la colaboración del resto de los socios para tareas tales como revisiones de control de calidad de trabajos concretos

y la supervisión anual de oficinas. En tercer lugar, Auren fomenta la cultura del control de calidad a través de la formación del personal, comprobando periódicamente el cumplimiento de los controles existentes, considerando al control de calidad como un elemento básico en la evaluación y promoción del personal y haciendo que los socios “prediquen con el ejemplo”.

En cuarto y último lugar, la firma cuenta con un Manual de Control de Calidad completo y exhaustivo que va siendo actualizado todos los años en base a la experiencia acumulada y los resultados de las revisiones internas y externas, así como con un Manual de Auditoría que se refiere al desarrollo de los trabajos concretos.

[2]

En cuanto al cumplimiento de los requerimientos de control de independencia, en primer lugar, Auren tiene un proceso riguroso de aceptación y continuidad de clientes, dentro del que se incluye el análisis de cualquier problema que pudiera afectar a la independencia.

En segundo lugar, anualmente todos los socios y el personal deben de realizar una declaración anual de independencia.

En tercer lugar, dentro de los papeles de trabajo de auditoría se incluyen declaraciones explícitas de independencia por parte de todos los miembros del equipo de auditoría respecto al cliente.

En cuarto lugar, cada socio de auditoría tiene la obligación de valorar si cualquier trabajo distinto de los de auditoría prestado a sus clientes por la firma puede suponer una amenaza a la independencia.

En quinto lugar, tanto los socios como el personal tienen la obligación de someter a la consideración de la Comisión de Auditoría cualquier posible duda, problema o conflicto que se pueda plantear en relación con la independencia.

En sexto lugar las revisiones de su-

“
Cada socio de auditoría tiene la obligación de valorar si cualquier trabajo distinto de los de auditoría prestado a sus clientes por la firma puede suponer una amenaza a la independencia



El Manual de Control de Calidad de Auren contiene una lista de la casuística de los encargos que deben ser sometidos a revisión de control de calidad previamente a la emisión de los correspondientes informes

pervisión anuales de las oficinas incluyen específicamente la revisión del cumplimiento con los aspectos más relevantes de la normativa de independencia. En séptimo lugar, está muy avanzada la nueva intranet de la firma, que nos debe de permitir en un próximo futuro poder disponer de información sobre todos los clientes y todos los servicios prestados a los mismos a lo largo y ancho de la firma, así como información sobre los clientes potenciales y los servicios propuestos, información que podrá ser explotada, entre otras cosas, a efectos de control del cumplimiento de las normas de independencia. Finalmente, comentamos que lo mismo que en cualquier otra firma de auditoría, en Auren se han planteado situaciones que han exigido la toma de decisiones relacionadas con la independencia, tanto en relación con los servicios prestados como en relación a las personas. Siempre que tales situaciones se han planteado y no ha sido posible encontrar salvaguardas apropiadas, hemos renunciado a realizar los trabajos correspondientes.

[3]

El Manual de Control de Calidad de Auren contiene una lista de la casuística de los encargos que deben ser sometidos a revisión de control de calidad previamente a la emisión de los correspondientes informes. Dentro de esa lista se incluyen no solo los encargos que, en base a la normativa vigente, fundamentalmente referida a los clientes de interés público, están obligados a ello, sino también aquellos que en base a la clasificación de los cuestionarios de aceptación y continuidad de clientes han sido calificados como de riesgo alto, además de aquellos que pueden tener una repercusión pública o puedan ser objeto de conflictos judiciales o no, que tienen una complejidad técnica importante, que resultan en informes que contienen salvedades significativas, etc. Además se revisará como mínimo un encargo por socio y dos en las oficinas más pequeñas cada año. No atendemos a los porcentajes cubiertos, sino a la necesidad de cumplimiento de los

criterios establecidos en el Manual de Control de Calidad.

[4]

El ciclo de inspección es anual e incluye a todas las oficinas y a todos los socios. Normalmente se realiza en la última parte del año. Cada ejercicio se incluyen temas específicos sobre los que se hace especial énfasis. La determinación de esos temas, de los trabajos a revisar y de los revisores se realiza por el Departamento Técnico y de Control de Calidad. Como resultado de esas revisiones surgen puntos de mejora que la oficina debe de implantar o llevar a cabo en el siguiente ejercicio, lo cual se comprueba en la siguiente revisión. Igualmente se preparan resúmenes y conclusiones derivadas de la supervisión del año que se transmiten a toda la organización a todos los niveles en los correspondientes cursos de formación.

[5]

El primer comentario para las prácticas profesionales, cualquiera que sea su tamaño, que se encuentren en el proceso de implantación de un sistema de control de calidad es que la calidad es una forma de trabajar, de hacer las cosas, exige un esfuerzo de implantación, pero el esfuerzo merece la pena, puesto que da seguridad al trabajo, permite controlar mucho mejor los riesgos de la profesión y hace del trabajo de auditoría una actividad más satisfactoria. Exige paciencia y mantener unos hábitos de trabajo más disciplinados, pero es una inversión que da sus resultados. Hay que empezar despacio y conseguir que los equipos vayan asumiendo que esa es la única forma de trabajar válida, que toda la actividad profesional se enmarca dentro de unas normas que es imprescindible cumplir y que el cumplimiento de esas normas es una garantía de seguridad para todos. No hay que copiar manuales o modelos ya implantados (aunque se pueda aprender mucho de los demás), sino ir adaptando las normas a las circunstancias de cada organización, siempre con el máximo nivel de flexibilidad.

Experiencias de la implantación de la nueva Norma de Control de Calidad Interno



Francisco J. Remiro

Socio Co-Director del Departamento Técnico y de Control de Calidad de RSM Gassó

[1]

Con las recientes modificaciones del marco normativo que regula la actividad de auditoría, a través de la entrada en vigor de la Ley 12/2010, la publicación del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) y la publicación de la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, nuestra actividad ha seguido su evolución para ir convergiendo hacia las normas internacionales de auditoría y, por consiguiente, a preponderar los conceptos de integridad, ética, diligencia profesional, formación e independencia en los encargos de auditoría y desarrollar los procedimientos adecuados en el control de calidad interno en las firmas de auditoría.

Debido a las exigencias de nuestra red internacional, se comenzó a adaptar el manual de procedimientos de la red a partir de 2009, cuestionando y efectuando un análisis hasta ese momento de nuestros métodos, procedimientos y organización del negocio. Además se otorga al socio con la suficiente experiencia, autoridad y ascendencia la responsabilidad de implementar un manual con nuevos o adaptados procedimientos, distribuyendo entre algunos de los socios de la firma las principales funciones de formación, política de personal, control de calidad técnico, análisis de riesgos y asistencia técnica de toda la firma.

[2]

Con el mismo énfasis con el que evaluamos la eficacia del control interno imple-

mentado por la dirección o gerencia de nuestros clientes y que a su vez nos sirve para determinar el alcance de nuestro trabajo y tener la suficiente seguridad de que se han tomado las medidas adecuadas para cumplir con los objetivos de minimización de los riesgos del negocio, fraude o aquellos propios de la organización, concentración de funciones y desarrollo del trabajo por parte del personal de la sociedad, las firmas de auditoría debemos poner el mismo énfasis en implementar unos procedimientos de control. Ello nos servirá para proporcionar una seguridad razonable de que nuestros informes son adecuados a las circunstancias y que la firma y su personal cumplen con las normas aplicables. Y que, sobre todo, en cualquier momento, queda documentado y evidenciada la existencia de este control, pudiendo ser verificado.

De entre los argumentos básicos del control de calidad interno, consideramos que la independencia (tanto de los socios respecto a la totalidad de los clientes y con relación a cualquiera de las propuestas a efectuar a futuros clientes, como de los equipos de trabajo asignados a cada encargo) es el factor clave para permitir identificar las amenazas existentes a la hora de evaluar la renovación de un cliente o la incorporación de uno nuevo. Sin la evidencia documental de la independencia con respecto a cualquiera de las situaciones anteriores, no se completa la formalización del encargo. También se puede mitigar en la medida necesaria, posible y adecuada, el riesgo que pudiera derivarse en cuanto a la independencia del equipo que llevará a cabo el trabajo, luchando siempre por evitar la posible existencia de familiaridad que se pueda originar por la participación de un mismo equipo de trabajo durante un prolongado periodo de tiempo, en un mismo encargo. Es por ello que la rotación en los encargos de auditoría se hace extensible a todo el personal involucrado en la realización de un trabajo de auditoría.

[3]

Para identificar las posibles amenazas o riesgos durante el proceso de aceptación de un cliente y para enfatizar la la-

bor del control de calidad interno, nuestro manual de procedimientos define como principales sectores de riesgo, los relacionados con entidades cuyas acciones o deuda cotizan en una bolsa, bancos e instituciones financieras similares, casinos e instituciones de juegos de azar similares, promotores inmobiliarios, empresas constructoras o clientes del sector público. El riesgo en la aceptación del encargo se mitiga mediante la participación obligatoria de un segundo socio en este tipo de clientes, o incluso la de un tercer socio, catalogado como socio de riesgos, en caso de ser necesario.

[4]

La evaluación del control de calidad interno se lleva a cabo al menos una vez al año, incluyendo no sólo los aspectos técnicos relacionados con los trabajos de auditoría, sino también aquellos procedimientos diseñados e incorporados dentro del manual. Se hace especial énfasis en todos aquellos aspectos relacionados con la evaluación de un cliente para su aceptación o renovación, así como en la independencia del personal con respecto a cada uno de los encargos y, por último, en la retroalimentación y comunicación de los resultados del seguimiento de control de calidad interno, tanto a los socios como al resto del personal de la firma, de manera que se tenga una formación continua tanto a nivel técnico como de control. Estos aspectos son considerados como las piedras angulares para el éxito global de los procedimientos de control de calidad interno diseñados e implementados.

[5]

En base a nuestra experiencia, es básico adaptar a la dimensión de cada firma su manual de procedimientos de control de calidad interno, siendo éste asumible y realizable y que permita cubrir los objetivos establecidos, ofreciendo la garantía suficiente de que se está cumpliendo con ellos y de que cualquier riesgo pueda ser detectado, cubierto o mitigado y, en su caso, eliminado, mediante la renuncia al correspondiente encargo de auditoría.



Francisco Tuset
Socio de Mazars Auditores S.L.P.

[1]

En España se ha constituido el Comité Técnico de Risk Management que engloba las funciones de control de riesgos, ética e independencia, control de calidad, consultas, práctica profesional y formación, cuyo responsable es un administrador de Mazars Auditores S.L.P. y miembro del Comité Ejecutivo español. Este Comité Técnico se encarga de la implantación y seguimiento de los sistemas para salvaguardar la independencia y está coordinado con el Technique and Innovation Global Support Unit (T&I GSU) de la organización internacional Mazars y reporta a la Asamblea de Socios.

Las políticas de control de calidad y de gestión de riesgos se basan en las regulaciones y en los procedimientos definidos en la Norma de Control Calidad Interno



Se identifican recomendaciones y puntos de mejora que se incluyen en el plan de acción del siguiente ejercicio, lo que permite un control y seguimiento posterior para su implantación o resolución

de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría y están disponibles para todos nuestros profesionales y se actualizan regularmente siguiendo los cambios realizados en las regulaciones europeas o internacionales.

Mazars ha adoptado un Código de Conducta para la Objetividad e Independencia (CCOI), que respeta el Código del IESBA, efectivo desde el 1 de enero de 2011 y se ha evaluado la equivalencia del régimen jurídico aplicable a la actividad de auditoría de cuentas establecido en la Ley de Auditoría de Cuentas con las medidas contenidas en dicho Código, identificando y comunicando las medidas nacionales más restrictivas, que se documentan como Disposición Específica Nacional al CCOI.

El Código está disponible para todos los socios y el resto de personal.

La regulación y los procedimientos de Calidad y de Ética constituyen una parte integral del programa de formación profesional de la firma. Los componentes de la firma están involucrados en los procedimientos de aceptación y continuidad de clientes y trabajos, con la declaración anual de independencia de socios y plantilla profesional, los procedimientos de conflicto de interés, de consulta técnica, etc., y tienen acceso permanente a dichos procedimientos y a la lista de entidades auditadas.

[2]

Efectivamente la complejidad de la extensión subjetiva de la entidad auditada supone uno de los mayores problemas para mantener una base de datos actualizada y, en la medida que depende de informaciones de diferentes fuentes, siempre existe la sensación de que puede faltar una última actualización. Cada vez son mayores las situaciones que suscitan consultas en este sentido y mayor el rechazo a encargos.

[3]

La revisión del control de calidad del encargo se está haciendo extensiva de forma progresiva a las entidades de seguros y a las entidades de crédito no cotizadas.

[4]

El proceso de seguimiento está incluido en el Sistema Internacional de Control de Calidad de Mazars y se gestiona mediante un Comité de Control de Calidad Internacional (IQCC). Existen dos sistemas para comprobar el control de calidad:

- En primer lugar, un informe que incluye una autoevaluación por parte de cada firma miembro sobre su cumplimiento de la normativa, junto con los resultados del control de calidad interno y externo y un plan de acción sobre las principales áreas identificadas de mejora. Este informe, denominado ReQAR (Informe sobre la Revisión del Control de Calidad), cubre la metodología de la auditoría, la ética y el sistema de control de calidad;

- Y en segundo término, una inspección periódica, denominada IQAR (Revisión del Control de Calidad Internacional), llevada a cabo por revisores de Mazars de distintos países, formados y con experiencia.

Como consecuencia de estos diferentes controles se identifican recomendaciones y puntos de mejora que se incluyen en el plan de acción del siguiente ejercicio, lo que permite un control y seguimiento posterior para su implantación o resolución. Las recomendaciones del IQAR se comunican a la asamblea de socios de nuestra firma.

[5]

Pienso que lo fundamental es considerarlo un proceso que afecta a toda la firma y por tanto su diseño debe ser realizado en función de la organización, del tamaño, de los servicios y de las personas que la integran. En consecuencia debe ser la dirección de la firma o el auditor individual quien lo lidere y defina.

No sirve un manual tipo, que solo supone un aumento incontrolado de la documentación, sin llegar a cubrir los requisitos.

Es esencial la formación de los miembros de la firma en los objetivos, en los procedimientos y principalmente en la toma de conciencia de que la aplicación de esos procedimientos es el mejor camino para la reducción de los riesgos de la firma o del auditor individual. ■

Aspectos más relevantes de la evolución regulatoria



1.- Introducción

El control de calidad interno (en adelante CCI) es un elemento crucial en la prestación del servicio de auditoría de cuentas y otros servicios relacionados con ésta. La necesidad del CCI se ha ido haciendo más evidente en la medida que las firmas de auditoría han ido extendiendo su cartera de servicios, a la vez que la regulación de su trabajo ha ido asentado en todas las legislaciones europeas e internacionales la idea de que la auditoría de cuentas constituye un servicio público que se presta por profesionales independientes. Dicho

CCI, sin dejar de ser un elemento decisivo en la calidad de los trabajos que puede ser inherente a cualquier actividad empresarial y profesional, se ha ido convirtiendo en una exigencia regulatoria que trata de velar por el propio interés público del auditor en temas de crucial importancia como la protección de la independencia. Al CCI se le ha concedido tanta importancia desde el inicio de la regulación de la profesión del auditor que en la primeras normas emitidas en España, posteriores a la primera Ley de Auditoría de Cuentas, ya se recogían algunos criterios básicos del CCI. El proceso



Cándido Gutiérrez García
Economista y Auditor de cuentas,
Interventor y Auditor del Estado, Inspector de
Hacienda en excedencia

ha sido lento, pero no exento de constancia.

2.- Evolución del control de calidad en la auditoría

En la Resolución de 19 de enero de 1991 por la que se aprueban las primeras Normas Técnicas de Auditoría (NTA) ya se incluyen algunos aspectos básicos, y hasta inmutables, atinentes al control de calidad interno que con el tiempo han ido adquiriendo más importancia. En tal sentido y desde el principio se puede leer en las citadas Normas que el control de calidad ha de cubrir los objetivos de protección de la independencia, integridad, objetividad, capacitación profesional y formación de los auditores. Además, también primariamente, se abordan aspectos referidos a los criterios de aceptación de clientes, formulación de consultas, supervisión y control de los trabajos e inspección de los mismos. Estos ítems se incardinan dentro de las obligaciones de diligencia que ha de

respetar el auditor en el ejercicio de su profesión.

De dicha NTA, y en lo que respecta a control de calidad, se infieren o se extraen, las siguientes notas:

- Implica a la organización del auditor.
- Interesa a la dotación de medios personales y materiales adecuados en los despachos.
- Conlleva la fijación de procedimientos de trabajo diseñados atendiendo a la estrategia de actividad del auditor.
- Supone la estructuración de manuales donde se recojan los procedimientos por el auditor.
- Afecta al control de calidad establecido en relación con la estructura y tamaño del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, pero no se excluye o exime del control de calidad a ningún auditor.

Al CCI se le somete a la supervisión de las corporaciones de auditores. Esta competencia también estaba contenida el anterior reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas vigente hasta noviembre de 2011 (RAC90).

El desarrollo de las bases del control de calidad se produce dos años después con la publicación de la Resolución de 16 de marzo de 1993 (NCC93). Esta norma se ha mantenido vigente durante casi 18 años hasta su sustitución por la Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se publica la Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (NCCI). En la NCC93 se recogen de forma más estructurada las claves del control de calidad que inicialmente se habían presentado en las Normas de 1991; sin embargo en la NCC93 se exponen determinados aspectos generales y hasta sustanciales que se siguen manteniendo en la actual NCCI. Algunos de los hitos desarrollados en la NCC93 son los siguientes:

- Metodología de trabajo:
 - Establecimiento de procedimien-

tos para velar por la independencia del auditor. En este sentido hay que interpretar que el establecimiento de procedimientos han de tener en cuenta de forma muy destacada el control de las situaciones o actividades generadoras de posible incompatibilidad previstas en el artículo 8 de la entonces vigente Ley de Auditoría de Cuentas de 1988.

- Conformación de guías o desarrollos metodológicos orientadores de la planificación, ejecución y revisión del desarrollo de los trabajos de auditoría, evacuación de consultas.

- De inspección interna para comprobar el cumplimiento de las instrucciones de calidad en los trabajos.

- Personal:

- Criterios de contratación.

- Formación y evaluación.

- Asignación del personal a los trabajos.

- Clientes: procedimientos sobre aceptación y mantenimiento de los mismos.

También se prevé en la NCC93 la documentación del sistema en forma de manuales y guías. *Prima facie* se observa, tal y como se indicaba, que todas las claves sobre el control de calidad de la NCC93 se mantienen en la NCCI de 2011, si bien esta última presenta un desarrollo procedimental mayor y una amplitud de aplicación más extensa como veremos en los siguientes apartados de este análisis.

Como antes apuntaba, la regulación consideraba competencia de las Corporaciones de auditores la vigilancia del cumplimiento de esta NCC93. En relación con el ejercicio de este control, se recogían en el RAC90 los siguientes criterios sobre el control de calidad:

- El nivel de control de calidad realizado por las corporaciones de auditores constituía un índice en relación con la configuración del plan de control técnico del ICAC.

- Era considerada como una competencia de las corporaciones de auditores que velaba por el cumplimiento de la normativa de auditoría de cuentas.



En la Resolución de 19 de enero de 1991 por la que se aprueban las primeras Normas Técnicas de Auditoría (NTA) ya se incluyen algunos aspectos básicos, y hasta inmutables, atinentes al control de calidad interno que con el tiempo han ido adquiriendo más importancia



No podemos estar aún conformes con el marco técnico otorgado al control de calidad interno, puesto que viene ya a resultar perentorio completarlo con la implementación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) y de las normas éticas



- El control de calidad se debía efectuar de acuerdo con los estatutos corporativos.
- 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.

Por otra parte, y en relación con la supervisión del control de calidad, en el año 2002 se eleva a rango legal esta competencia corporativa y se incluye al ICAC como nuevo sujeto activo del mismo, con lo que el control de calidad pasa a ser compartido por ambas organizaciones. En el año 2003 y siguientes se estructura un control de calidad convenido entre el ICAC y las corporaciones que en la actualidad se mantiene, ya con el nuevo formato del control de calidad de la NCCI.

3.- Adaptación de la normativa española de control de calidad a la normativa internacional

En el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC), se hace referencia al CCI en diferentes aspectos:

- Se reconoce la sustantividad propia de las Normas de Control de Calidad Interno, distinta de las Normas de Auditoría, de las Normas Éticas y de las Normas Técnicas de Auditoría.
- El sistema de control de calidad interno de los auditores deja de ser un asunto "íntimo" para el colectivo de auditores que realicen auditorías de interés público y ha de ser descrito en el Informe de Transparencia.
- La verificación del funcionamiento del control de calidad interno es el objetivo primordial del control de calidad externo o inspección.
- Al tratamiento como posible infracción de la inexistencia o falta sustancial del control de calidad interno o la no implementación de salvaguardas para mitigar los riesgos de falta de independencia en los casos en que no constituyan incompatibilidad.

A su vez el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (RAC11), aporta una definición claramente operativa sobre la Norma de Control de Calidad: "Las normas de control de calidad

interno tendrán por objeto establecer los principios y requisitos a seguir por los auditores de cuentas en la implantación de un sistema de control de calidad interno que les permita asegurar razonablemente que la actividad de auditoría de cuentas se realiza conforme a lo exigido en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, este Reglamento y las normas de auditoría y de ética".

Con todo este encuadre legal y reglamentario se pretende implementar la NCCI en las mejores condiciones técnicas y de estabilidad regulatoria posibles. Se publicó por el ICAC en diciembre de 2010 y, tal y como se indica en su exposición de motivos, se trata de una traducción de la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (ISQC1, en acrónimo inglés) emitida por IFAC. Las diferencias que puedan existir entre una y otra, sin relevancia a efectos prácticos, tienen que ver con el encaje de la misma en el sistema regulatorio nacional.

Sin perjuicio de lo anterior y de que desde el punto de vista legal y reglamentario se pueda dar por concluido el proceso (obviamente no se conside-

ran las posibles reformas comunitarias que, en su caso, se pudieran derivar del Libro verde de la Unión Europea), no podemos estar aún conformes con el marco técnico otorgado al control de calidad interno, puesto que viene ya a resultar perentorio completarlo con la implementación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) y de las normas éticas (también de inspiración internacional); tanto en unas como en otras normas, las corporaciones de auditores tienen una competencia primigenia y por ende una responsabilidad evidente.

La NCCI posee algunas características señeras que la diferencian de su norma antecesora (NCC93), en síntesis:

- Aborda los temas con mayor profundidad, sin renunciar a la emisión de objetivos o requerimientos claros.
- Dispone de una estructura homogénea y sistemática que facilita mejor su comprensión y asimilación,

incluso viene a resultar más proclive al diseño de procedimientos informáticos.

- Está más coordinada con el resto del corpus normativo técnico (NIAS) y de ética.
- Plantea criterios organizativos tomando como unidad el despacho del auditor, diferenciándolo del trabajo, para el cual se establece una norma de calidad distinta, la ISA 220.
- Contiene elementos de mayor flexibilidad de adaptación para los auditores pequeños y medianos.
- Con respecto a su contenido, además de establecer requerimientos más claros y diversificados en todos los ámbitos, plantea *ex novo* el procedimiento de segunda firma o EQCR.

4.- Resumiendo

El CCI del auditor de cuentas ha ido tomando importancia a lo largo de estas dos últimas décadas, tal y como lo demuestra la ascendencia normativa sobre él.

Las normas sobre CCI se han ido especificando y ganando sustantividad propia desde la concepción de meras realizaciones o muestras de la diligencia profesional hasta la constitución de una materia identificada. Sin perjuicio de ello, la senda normativa de la materia ha ido asumiendo criterios (no sólo de metas teleológicas) de diseño y de organización de los despachos de auditoría que favorezcan la calidad, sin bien el proceso resulta aún incipiente aunque sólido.

Aun cuando la preocupación por el control de calidad interno es notable desde los inicios en España de la regulación de la auditoría de cuentas, resulta innegable el salto cualitativo y cuantitativo producido en los últimos tiempos por parte tanto del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, como de las corporaciones de auditores.

En determinados auditores el control de calidad interno ha dejado de ser exclusivamente un instrumento *ad intra* de gestión de su despacho y

conocido por los socios y empleados imbricados en él para trascender y adquirir, al menos a nivel de descripción, un carácter más público.

No es difícil prever que las NCCI (fundamentalmente materializado a nivel internacional ISQC1 y en la ISA 220) irán perfeccionándose hasta constituir un corpus más completo y útil para poder orientar en esta importante labor al auditor de cuentas.

La adopción desde el principio tanto del formato como del contenido de la norma internacional hace que la NCCI tenga una vocación de estabilidad y de lenta asimilación, aun cuando en estos tiempos que corren, la estabilidad es una palabra fuera del diccionario de uso.

El proceso ha comenzado y avanza con el ritmo previsto. Sigue siendo recomendable persistir en la idea y abundar en la necesidad de que invertir en calidad resulta insoslayable si se quiere mantener la filosofía o la estrategia de que la auditoría de cuentas es un servicio que se presta a las empresas y no sólo una obligación que se impone a algunas de ellas.

Por lo demás, la implementación de la NCCI ha sido gradual y espaciosa (en un periodo que incluye parte de 2010, 2011 y 2012), lo que no le resta seriedad y rigor en su exigencia y faculta para mantener viva la pretensión de una amplia y responsable aplicación que contribuya a una determinante mejora del servicio que se espera de los auditores de cuentas.

La existencia de un buen CCI habrá de generar un buen servicio de auditoría de cuentas para la empresa auditada en tanto que otorgue la esperada transparencia y fidelidad a la información financiera sometida a examen y con ello se dé fiabilidad a todos los usuarios de la misma. En determinadas partes del sector de la auditoría, pasar de ser un auditor obligatorio a ser un auditor necesario tendrá mucho que ver con el CCI que el auditor aplique, el cual puede ser un propulsor para consolidar el servicio de auditoría más allá de la obligación de auditarse. ■



Las normas sobre CCI se han ido especificando y ganando sustantividad propia desde la concepción de meras realizaciones o muestras de la diligencia profesional hasta la constitución de una materia identificada

Código ético y normas de independencia en España

Impacto en el sistema de control de calidad interno de la firma auditora



Santiago Alió

Presidente de la Comisión Nacional de Deontología del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España

Socio director de Audalia

1- Antecedentes

Nuestra profesión está habituada, en los últimos años, a unas modificaciones y cambios legislativos muy importantes, que contrastan con los anteriores veinte años de modificaciones más pausadas y menos frecuentes.

En estos tiempos difíciles que nos afectan, con los clientes sufriendo situaciones duras, con retrasos en los cobros de unos honorarios ya extremadamente bajos para la responsabilidad que se adquiere en el desarrollo de nuestro trabajo, con ajustes

de gastos en las estructuras de los despachos y firmas de auditoría, aparecen ahora requerimientos normativos de control de calidad que, para muchas estructuras, ocupan unos recursos importantes. El auditor tendrá que hacer frente a esta situación en estos momentos duros, para salir así fortalecido.

Me refiero en concreto a la ética y la independencia en nuestra regulada profesión de auditoría. Esta profesión, a través de la emisión de una opinión profesional (nada más, y nada menos) sobre las cuentas anuales de una entidad, ofrece una trans-

parencia informativa en los mercados de capitales, necesaria para que los *stakeholders*, o partes interesadas en las empresas, desde diferentes puntos de vista, accionistas, directivos, empleados, inversores, entidades financieras, proveedores, clientes, etc, tengan la información financiera suficiente para poder tomar sus decisiones en relación con las entidades que son auditadas.

En primer lugar, es necesario centrar los cambios que están llegando a España, promovidos por la International Federation of Accountants (IFAC), entidad supranacional de la que es miembro el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, y que por tanto estamos obligados a adoptar.

IFAC tiene establecido, en su Normativa denominada Clarified Standards, unas Normas de Auditoría Internacionales (NIAs), y una Norma Internacional en Control de Calidad (NICC 1- en inglés ISQC 1). Las últimas revisiones de 2011 incluyen:

- Una norma sobre comunicación de las deficiencias de control interno.
- 6 normas revisadas sobre Normas de Auditoría Internacionales (NIAs). Estas normas revisadas tienen incorporados nuevos y modificados requerimientos normativos.
- 20 normas que han sido modificadas para incluir las nuevas convenciones normativas exclusivamente sobre claridad (proyecto claridad del IFAC). Se denominan NIAs modificadas y NICC 1 modificada. Precisamente la NICC 1 se encuentra encuadrada en este epígrafe.

El organismo supervisor, encargado de la emisión de las normas y también de hacerlas cumplir, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), ocupado en la emisión de normas novedosas, como el Plan Contable de 2007, en vigor ya desde 2008, hace ahora cuatro años, y la propia Norma de Control de Calidad Interno en octubre de 2011, entre otras diversas cuestiones, tiene intención de incorporar a nuestra legislación la normativa internacional de auditoría (NIAs). Esta incorporación se encuentra pen-

diente de realizarse, en aras de converger de forma internacional tanto en el ámbito de la contabilidad, que ya se ha hecho, como en el de la auditoría (con las NIAs).

En comparación con otros países de nuestro entorno, mientras que en Gran Bretaña sí se han adoptado las NIAs hace un par de años, en Alemania, Francia e Italia, todavía no lo han hecho, y países como Canadá, Estados Unidos, Japón y China sí las tienen incorporadas.

Pues bien, esta breve introducción termina con la particular mención a la normativa sobre control de calidad



IFAC establece en su normativa, denominada Clarified Standards, unas Normas de Auditoría Internacionales (NIAs) y una Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC 1- en inglés ISQC1)

Jurisdicciones que utilizan las normas clarificadas, o que indican que serán usadas a partir de 2012 y en adelante

Albania	Filipinas	Irlanda
República Checa	Túnez	Moldavia
Kosovo	Bélgica	Eslovaquia
Nueva Zelanda	Guyana	Uruguay
Suazilandia	Malawi	China
Armenia	Puerto Rico	Jamaica
Dinamarca	Turquía	Mongolia
Letonia	Botsuana	Eslovenia
Nicaragua	Hong Kong	Zambia
Suecia	Malasia	Costa Rica
Australia	Rumanía	Japón
Estonia	Uganda	Namibia
Líbano	Brasil	Sudáfrica
Noruega	Hungría	Zimbabue
Suiza	Malta	Croacia
Bahamas	Serbia	Kazajistán
Finlandia	Emiratos Árabes Unidos*	Nepal
Lesoto	Bulgaria	Corea del Sur
Pakistán	Islandia	Chipre
Tanzania	Mauricio	Kenia
Bangladés	Sierra Leona	Países Bajos
Georgia	Reino Unido	Sri Lanka
Lituania	Canadá	
Panamá	India	
Trinidad y Tobago	México	
Barbados	Singapur	
Grecia	Estados Unidos**	
Luxemburgo	Islas Caimán	

* Abu Dabi y Dubái

** Compañías privadas

(NICC 1 en español- en inglés ISQC 1), a la que nos vamos a referir en este artículo, que sí ha sido incorporada por parte del organismo supervisor, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en la regulación española. Efectivamente, en la Resolución de 26 de octubre de 2011 se aprueba la Norma de Control de Calidad Interno a los auditores y sociedades de auditoría (NCCI).

2- La Norma de Control de Calidad Interno en España

Dicha norma sustituye a la anterior Resolución de 16 de marzo de 1993, Norma Técnica sobre Control de Calidad, debido a los avances en determinadas iniciativas en el seno de la Unión Europea y a escala internacional. Se citan en la Resolución de 26 de octubre de 2011 la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, la 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 de las entidades de interés público. Se hace también referencia a la normativa antes citada de IFAC, la ISQC 1, *“que constituye el referente internacional de la normativa reguladora del control de calidad interno, cuya incorporación al ordenamiento jurídico se persigue con la presente Resolución. De esta forma se pretende que nuestras prácticas de auditoría converjan con las normas internacionales...”*.

La Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría expresa, en su apartado segundo, que será de aplicación obligatoria para dichos auditores y sociedades de auditoría, quienes deberán haber implementado sistemas de control de calidad internos en cumplimiento de los dispuesto en esta Norma antes del 1 de enero de 2013.

Recordamos a continuación los elementos principales de control de calidad:

- a) Responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma de auditoría.
- (b) Requerimientos de ética aplicables.

(c) Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos.

(d) Recursos humanos.

(e) Realización de los encargos.

(f) Seguimiento.

La firma de auditoría documentará sus políticas y procedimientos y los comunicará al personal de la firma de auditoría.

En efecto, el ICAC ha estado revisando a diversas sociedades de auditoría sobre los sistemas de calidad internos, realizando actuaciones de control de calidad directamente por medio de sus propios funcionarios sobre firmas grandes y medianas que, superando un determinado volumen de horas de trabajo, auditan alguna entidad de interés público, y simultáneamente ha realizado actuaciones de supervisión de controles de calidad realizados en virtud de los convenios de colaboración firmados con las corporaciones representativas de auditores a sociedades más pequeñas. El ICAC está emitiendo informes de recomendaciones en aquellos puntos que el organismo supervisor entiende que deben mejorarse, con vistas a la transición en la implantación de dichos procesos de Calidad de Control Interno, y solo en el caso de falta de cumplimiento de los requerimientos de mejora podría dar lugar al inicio del procedimiento sancionador correspondiente.

Como dice el propio IFAC, y así lo confirman las firmas que ya lo han implantado, no deben subestimarse los tiempos ni la complejidad de implantación de los procesos de control de calidad pues, en una correcta implantación, se trata de que toda la organización los entienda, asimile, y colabore en su desarrollo. Debido a que se trata de procesos que son culturales y perduren en el tiempo, esta implantación no es ni técnica ni emocionalmente sencilla.

Nótese que los miembros obligados son todos los miembros, ya sean auditores individuales, despachos pequeños, medianos o firmas más grandes y multinacionales. Las razones aducidas en el pasado por algunos que han sufrido las consecuencias de los



El ICAC está emitiendo informes de recomendaciones en aquellos puntos que el organismo supervisor entiende que deben mejorarse, con vistas a la transición en la implantación de dichos procesos de calidad de control interno

controles técnicos y la documentación de los papeles de trabajo, sobre que su tamaño no necesita la documentación exigida, vuelven en esta nueva ocasión a no ser válidas.

El ICAC en su Normativa de Control de Calidad (NCCI) es sensible a la particularidad de los auditores y firmas de auditorías pequeñas:

“La aplicación de los requerimientos incluidos en la Norma de Control de Calidad debe tener en cuenta las consideraciones específicas para los auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión en relación con determinados aspectos del sistema de control de calidad. En este sentido el Material de aplicación y otro material explicativo, que se presenta como anexo, incluye consideraciones específicas para los auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión, las cuales facilitan la aplicación de los requerimientos previstos en la norma, sin que se reduzca o limite la responsabilidad de cumplir con los objetivos definidos y los requerimientos establecidos en ésta. Dichas consideraciones, en ningún caso, podrán ser aplicadas por los auditores y las sociedades de auditoría que auditen entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales u otras entidades que tengan

la consideración de interés público de conformidad con lo establecido en el artículo 2.5 a) y c) del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.”

Esta NCCI no exige el cumplimiento de aquellos requerimientos que no sean aplicables, por ejemplo, el caso de un profesional ejerciente individual que no tenga empleados. Los requerimientos de esta NICC, como los que se refieren a políticas y procedimientos para la asignación del personal apropiado al equipo del encargo (véase el apartado 31), a las responsabilidades de revisión (véase el apartado 33) y a la comunicación anual de los resultados del seguimiento a los socios de los encargos de la firma de auditoría (véase el apartado 53), no son aplicables si se carece de personal.

Los auditores, despachos y firmas de auditoría que todavía no han implantado esta normativa, empiezan a tener el tiempo justo para llegar a la fecha de 1 de enero de 2013. Se trata, en definitiva de implantar una norma parecida a la ya conocida ISO, para aquellos que tienen familiaridad con las normas de calidad implantadas en los mercados desde hace ya varios años. De hecho, algunos despachos están aprovechando la implantación de la NCCI para conseguir la certificación ISO, concedida por las certificadoras de sellos de calidad que existen en el mercado.

En todo caso, la implantación de los procesos de calidad, y su posterior seguimiento, no es sencilla y requiere la iniciativa de un equipo de responsables de la implantación.

El Instituto de Censores Jurados de Cuentas imparte sesiones de formación en las diferentes Agrupaciones y Colegios, para ayudar a los miembros a prepararse para el año 2013.

3- Ensamblaje de la ética profesional con el control de calidad interno

En primer lugar señalamos que el Código de ética de IFAC establece los principios fundamentales de ética profesional, recogidos también en la normativa NCCI española, que incluyen:

- (a) La integridad;
- (b) La objetividad;
- (c) La competencia y diligencia profesionales;
- (d) La confidencialidad; y
- (e) El comportamiento profesional.

Ahora conviene recordar que el cumplimiento de los principios fundamentales anteriores, pueden verse afectados por diversas amenazas, que se resumen en las cinco que se señalan en el Código de IFAC, y que son también las utilizadas en la normativa española:

- 1- Interés personal
- 2- Autorrevisión
- 3- Mediación (advocacy)
- 4- Familiaridad
- 5- Intimidación

El auditor debe documentar en sus papeles de trabajo las salvaguardas, o medidas que puedan establecer, con el objetivo de reducir o eliminar las amenazas anteriores.

Por ejemplo, para la amenaza de familiaridad se establece la salvaguarda de la rotación del socio encargado. En la NICC se establece que (apartado A14):

“El Código de la IFAC reconoce que la amenaza de familiaridad es especialmente relevante en el contexto de la auditoría de estados financieros de

entidades cotizadas. En dichas auditorías, el Código de la IFAC requiere la rotación del socio clave de auditoría transcurrido un periodo predeterminado, normalmente no superior a siete años, y proporciona normas y guías relacionadas con esta cuestión. Los requerimientos nacionales pueden establecer periodos de rotación más cortos.”

En Italia, por ejemplo, ha sido el único país donde se estableció la salvaguarda de que rotara la firma entera al cabo de los siete años, y los resultados no han sido del todo satisfactorios.

En el Código de Ética de IFAC se establece para el análisis de las posibles incompatibilidades con la auditoría de cuentas, un criterio que consiste en:

A) Detectar primero las amenazas o el riesgo de pérdida de independencia que para tu trabajo puede suponer aceptar un determinado encargo cuando se realiza la auditoría de cuentas anuales, en una determinada situación,

B) Analizar las posibles salvaguardas que pueden limitar el riesgo concreto, y

C) Concluir que si no son suficientes las posibles salvaguardas, el juicio del auditor deberá concluir que se es incompatible aceptar el trabajo concreto, cuando se está realizando la auditoría de cuentas en una situación concreta.

Traducción del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad de IESBA

En mayo de 2012 se ha publicado la primera traducción del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad de IESBA en español consensuada por la mayoría de institutos miembro de IFAC de habla hispana. La traducción ha sido liderada por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España y revisada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP); la Federación Argentina de Consejos profesionales de Ciencias Económicas (FACPE) y un Comité de revisión integrado por expertos representantes de organismos miembros de IFAC en Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Costa Rica, México, Panamá, Paraguay, Uruguay y otros interesados clave. La publicación traducida incluye una Tabla de Equivalencias no oficial que muestra las diferencias entre la terminología utilizada en España y la comúnmente utilizada en América Latina.

Entre las recientes novedades publicadas por IESBA destacan dos borradores de modificación del Código sobre el tratamiento de los incumplimientos de los requerimientos incluidos en el mismo y sobre la definición de equipo del encargo para recoger lo que establece la NIA (Norma Internacional de Auditoría) 610 Utilización del Trabajo de los Auditores Internos.

No es objeto del presente artículo, por cuestiones de espacio, entrar a detallar las dificultades que para las grandes estructuras de auditoría presenta un adecuado seguimiento de estas normas. En las medianas y pequeñas firmas y despachos sí quiero subrayar la importancia de que se documente y realice el adecuado seguimiento. Las estructuras pequeñas no presentan las dificultades que existen en las organizaciones más grandes, y no deben presentar problemas para su adecuada implantación y seguimiento, siempre en relación a su tamaño.

En efecto, en la Ley de Auditoría y su Reglamento posterior se expresa que es indispensable la necesidad de documentar las amenazas y establecer salvaguardas, en su caso, ante situaciones de posible incompatibilidad.

Bien es verdad que en la normativa española existen, en ciertos casos, unas determinadas incompatibilidades que no pueden tener ningún tipo de salvaguardas, y por tanto no deja al juicio del auditor la conclusión, sino que regula normativamente la incompatibilidad, como por ejemplo la realización de la contabilidad, la realización de valoraciones, la selección de directivos, la realización de servicios legales en ciertas situaciones,... (véase el artículo 8 de la Ley).

Pero existen numerosas situaciones que requieren un análisis de los riesgos que pueden suponer las amenazas de una situación concreta, que requerirán de una descripción de las salvaguardas y medidas que se pueden tomar para limitar el riesgo de incompatibilidad, con el objetivo de concluir si se es compatible o incompatible en una determinada situación, siempre en el ámbito de la auditoría de cuentas anuales.

El auditor debe de forma obligatoria documentar el análisis de los riesgos que se plantea, así como las medidas que puede tomar para suavizar o incluso eliminar los riesgos de las amenazas.

Y esta documentación en los papeles de trabajo necesita fortalecerse en la realidad auditora española acostumbrada, por cultura de la normativa de carácter napoleónico que hemos tenido tradicionalmente en la leyes

españolas, a que nos digan qué podemos hacer y qué no podemos, sin atender a un juicio profesional que analice amenazas y salvaguardas, y nos permita concluir según nuestro juicio profesional.

Una vez recordados los principios fundamentales de la ética en la profesión, se establecen en la NCCI, como segundo elemento del control de calidad, los requerimientos de ética aplicables para los auditores y las firmas.

La normativa señala específicamente una serie de requerimientos que deberán quedar documentados en los despachos y firmas. Como es lógico, a un despacho con una estructura de cinco personas, y una treintena clientes le resultará más fácil la documentación de los requerimientos que se citan a continuación, que a una firma con mil profesionales y centenares de clientes.

La normativa de la NCCI nos exige los siguientes requerimientos en el entorno de la independencia:

“La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen los requerimientos de ética aplicables.

Independencia

La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal, y, en su caso, otras personas sujetas a requerimientos de independencia (incluido el personal de las firmas de la red) mantienen la independencia cuando lo exigen los requerimientos de ética aplicables.

Dichas políticas y procedimientos permitirán a la firma de auditoría:

(a) Comunicar al personal sus requerimientos de independencia y, en su caso, a otras personas sujetas a los mismos;

(b) Identificar y evaluar las circunstancias y relaciones que originan amenazas a la independencia, y adoptar las medidas adecuadas con el fin de eliminar dichas amenazas o de reducirlas a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas o, si se



considera apropiado, renunciar al encargo si la normativa legal o regulatoria aplicable lo permite.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de independencia, así como a la documentación relativa a amenazas y salvaguardas se considerará el contenido en el artículo 12.1 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Asimismo, en la evaluación de la posibilidad de renunciar el encargo o la no emisión del informe de auditoría se atenderá al contenido del artículo 3.2.b del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Dichas políticas y procedimientos requerirán:

(a) Que los socios de los encargos proporcionen a la firma de auditoría la información relevante sobre los encargos de clientes, incluido el alcance de los servicios, con el fin de permitirle



La Ley recoge como indispensable documentar las amenazas y establecer salvaguardas ante situaciones de posible incompatibilidad

evaluar el impacto global, si lo tuviera, sobre los requerimientos de independencia.

(b) Que el personal notifique con prontitud a la firma de auditoría las circunstancias y relaciones que originen una amenaza a la independencia, para que puedan adoptarse las medidas adecuadas; y

(c) Que se recoja y se comunique la información relevante al personal apropiado de forma que:

(i) La firma de auditoría y su personal puedan determinar fácilmente si satisfacen los requerimientos de independencia;

(ii) La firma de auditoría pueda mantener y actualizar sus registros en relación con la independencia; y

(iii) La firma de auditoría pueda adoptar las medidas adecuadas con respecto a las amenazas a la independencia identificadas que no estén a un nivel aceptable.

La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que se le notifican los incumplimientos de los requerimientos de independencia, así como para permitirle adoptar las medidas adecuadas para resolver dichas situaciones.

Dichas políticas y procedimientos incluirán requerimientos para que:

(a) El personal notifique con prontitud a la firma de auditoría los incumplimientos de la independencia que lleguen a su conocimiento;

(b) La firma de auditoría comunique con prontitud los incumplimientos identificados de dichas políticas y procedimientos:

(i) Al socio del encargo que, conjuntamente con la firma de auditoría, debe resolver dicho incumplimiento; y

(ii) A otro personal relevante de la firma de auditoría y, en su caso, de la red, y a aquellas personas sujetas a los requerimientos de independencia que deban adoptar medidas adecuadas; y

(c) El socio del encargo y las demás personas mencionadas en el apartado 23(b)(ii) comuniquen con prontitud a la firma de auditoría, en caso necesario, las medidas adoptadas para solucionar la cuestión, de forma que la firma de auditoría pueda determinar si es necesario adoptar medidas adicionales.

Al menos una vez al año, la firma de auditoría obtendrá una confirmación escrita del cumplimiento de sus políticas y procedimientos relativos a la independencia de todo el personal de la firma de auditoría que deba ser independiente, de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables.

La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos:

(a) En los que se fijen los criterios para determinar la necesidad de salvaguardas para reducir la amenaza de familiaridad a un nivel aceptable cuando se emplee al mismo personal de categoría superior en un encargo durante un período prolongado; y

(b) En los que se requiera, para el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, la rotación, después de un determinado período, del socio del encargo y de las personas responsables de la revisión de control de calidad del encargo y, en su caso, de otras personas que estén sujetas a requerimientos de rotación en cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de rotación aplicable se considerará los definidos por el artículo 19 del TRLAC y su normativa de desarrollo. Adicionalmente, en cuanto a la consideración y documentación de amenazas y salvaguardas, será de

aplicación, asimismo, el contenido del artículo 12 del TRLAC y su normativa de desarrollo”.

4- Conclusión

Como conclusión de este breve repaso de la ética y el control de calidad en España, observamos que vamos avanzando en la homogeneización de nuestras normas de actuación éticas y de calidad, a la normativa internacional. Nos debemos de felicitar por esta nueva homogeneización, si bien a lo mejor, no es del todo completa, por haber introducido ciertos elementos que se explican por la idiosincrasia del mercado español. Pero en definitiva, vamos avanzando.

Se nos pide a los auditores un paso más, un esfuerzo más, en esta época de menores ingresos, ajuste de gastos. Como es lógico, estos pasos se establecen con recursos internos de los auditores, despachos y firmas. La implantación de todas estas políticas, procedimientos y medidas, se pueden medir en horas/hombre a tarifas discretas, y la cuantificación de las implantaciones y seguimientos resultaría, en algunos casos, sorprendentemente elevada.

Es decir, nos resulta caro hacerlo, pero será más caro todavía dejar de hacerlo. Por ello, es necesario hacer ver al mercado, a los clientes, y sin duda también a los propios auditores, responsables también de esta situación, que los honorarios de auditoría en España están muy por debajo de los países de nuestro entorno, y no reflejan la complejidad y la responsabilidad del trabajo realizado, y no ayuda a seguir implementando medidas que exigen importantes recursos internos de nuestros auditores, despachos y firmas.

A pesar de la situación actual, debemos ser creativos y desarrollar iniciativas internas para continuar invirtiendo en auditores, despachos y firmas modernas, y en definitiva más competitivas, adaptadas a la normativa. ■

FUENTES

TRLAC y Reglamento
Resolución de 26 de octubre de 2011-
ICAC
Código de ética IFAC
Pagina web IFAC



La **gestión** de los **recursos humanos** en las **firmas de auditoría** y el **control de calidad**



Javier Estellés Valero
Secretario General del ICJCE
Socio Director de Laes Nexia

S

i en todas las organizaciones la gestión de los recursos humanos es importante, en las firmas de servicios profesionales es clave, ya que tiene una repercusión directa en la calidad de los servicios que entrega a sus clientes.

Los auditores y firmas de auditoría no son una excepción a la afirmación anterior, sino más bien todo lo contrario. El capital humano con que cuentan y las características de su gestión afectan a todo el proceso de auditoría y, sin duda, constituyen un factor relevante en el éxito o fracaso de una firma de auditoría. Por otra parte, al ser una actividad regulada, los audi-

tores y firmas deben asegurarse de que, adicionalmente al establecimiento de un sistema eficaz y eficiente, se está cumpliendo con los requisitos establecidos.

Como es sabido, el próximo 1 de enero de 2013 entra en vigor la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, publicada por Resolución del ICAC de 26 de octubre de 2011. El contenido de este artículo no debe considerarse como una guía de implantación de la Norma de Control de Calidad Interno, sino como unas reflexiones que se pueden tener en cuenta en el desarrollo de un sistema de gestión de recursos humanos. Eso sí, con un ojo puesto en la Norma.

Aunque los objetivos a alcanzar son los mismos independientemente del tamaño de la firma de que se trate, los procedimientos concretos diferirán de una firma a otra en función de sus propias características y, muy singularmente, de su tamaño. Parece lógico que firmas complejas en las que se trabaja desde oficinas situadas en distintas ciudades, con un número de personal profesional importante, necesiten de unos procedimientos detallados y que recojan la mayor casuística posible para garantizar la homogeneidad no solo entre las diferentes oficinas, sino entre los profesionales dentro de una oficina de gran tamaño. Por otra parte, sería absurdo implantar unos procedimientos de tal calibre en una pequeña firma de auditoría en la que, si bien se garantizaría su eficacia, para nada serían eficientes en dicho entorno. Las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden alcanzar los objetivos propuestos por la norma de calidad interna a través de unos procedimientos menos formales y exhaustivos que las de gran tamaño. Desde la perspectiva de este artículo, cuando se detallan procedimientos, normalmente estaremos pensando en firmas medianas y pequeñas, así como en auditores individuales.

Reclutamiento y selección de personal

El primer paso en la gestión de personal es la identificación de las ne-

cesidades de personal. En una firma de pequeña dimensión normalmente basta con una reunión de los socios a la vista de su estructura actual de profesionales, del *planning* del ejercicio que termina y de las perspectivas (o presupuesto) del próximo ejercicio para identificar si debe seleccionarse nuevo personal, en qué medida y de qué características, es decir, ¿solo ayudantes sin experiencia o haría falta contratar alguna persona con experiencia para jefe de equipo, por ejemplo? También se debería decidir sobre los criterios de selección y perfiles buscados, así como el nivel retributivo.

El siguiente paso es la selección de los candidatos en base a los criterios decididos según el párrafo anterior. En este sentido, un socio debería estar encargado del proceso de selección si bien otros socios deberían intervenir, por ejemplo realizando una segunda entrevista a los candidatos, o eligiendo a los candidatos a contratar de entre los seleccionados por el socio a cargo. Un tema importante es que los candidatos, aparte de cumplir con las condiciones académicas o de experiencia exigidas y superar las pruebas técnicas a que se les someta, sean evaluados desde un punto de vista de aptitudes éticas e integridad personal –dadas las especiales características de nuestra profesión–, así como de la capacidad para trabajar en equipo y su motivación y actitud frente al trabajo.

En el caso de auditores individuales o firmas unipersonales, la participación de otros socios en el proceso, tal como se ha señalado en los párrafos anteriores, podría ser sustituida por un gerente de auditoría u otra persona con la suficiente experiencia.

Una vez los candidatos seleccionados han sido contratados, debe facilitárseles una formación inicial previa al comienzo efectivo de su trabajo en mandatos de auditoría. Es recomendable que se organice un curso de iniciación en el que, además de explicarles cuestiones específicas de auditoría, tal como el enfoque de auditoría de la firma, la organización de los trabajos, las herramientas informáti-

cas que se utilicen, etc., se conceda especial importancia a los aspectos de ética y confidencialidad inherentes a nuestra profesión, se les instruya en los procedimientos de control de calidad y de prevención de blanqueo de capitales, así como se les expliquen las distintas categorías profesionales establecidas y las funciones y responsabilidades propias de cada categoría.

El personal recién contratado debe firmar que ha leído, comprende y acepta cumplir con los requerimientos contenidos en el manual de control de calidad interno, reglamento de régimen interior y/o cualquier otro documento en que la firma tenga descritos sus procedimientos de calidad, trabajo, salvaguarda de la independencia, confidencialidad de la información a la que tenga acceso y otros aspectos que la firma de auditoría estime que deben ser asumidos por sus profesionales.

Competencia profesional y desarrollo de la carrera profesional

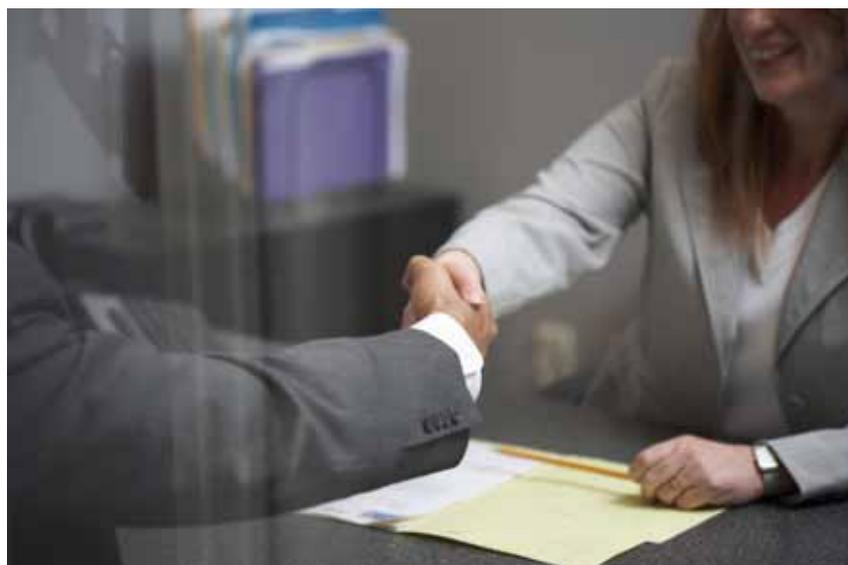
Un objetivo primordial de la gestión de recursos humanos en una firma de auditoría es el alcanzar y mantener un alto grado de competencia profesional, ya que ello redundará directamente en la calidad del servicio que se preste. Para ello creemos que es básico que la firma tenga definidas una serie de categorías profesionales desde el ayudante recién entrado sin experiencia hasta el socio de auditoría. El número de categorías profesionales dependerá del tamaño de la firma, pero en cualquier caso estamos convencidos de que tener establecidas formalmente unas categorías profesionales con una descripción detallada y clara de las funciones y responsabilidades de cada una de ellas es fundamental para el buen funcionamiento de la firma y para asegurar una adecuada asignación de los profesionales a cada trabajo concreto.

Una vez delimitadas las funciones de cada categoría, se debe establecer un plan de formación profesional en función de las necesidades competenciales de cada estadio profesional. La formación profesio-

nal continuada ha sido tradicionalmente obligatoria para los miembros del Instituto, sin embargo esta obligación se ha convertido en un requisito legal para el ejercicio de la auditoría, pues el artículo 7.7 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas establece que los auditores de cuentas inscritos en el ROAC deberán seguir cursos y realizar actividades de formación continuada. Esta obligación se desarrolla en el Reglamento de la Ley de Auditoría que detalla, en su artículo 41, en qué puede consistir la formación continuada así como establece dicha formación en un mínimo de 20 horas al año y 85 horas en un periodo de tres años.

Es evidente que los auditores individuales y las firmas de menor tamaño tienen una capacidad reducida de preparar e impartir los cursos que necesite su personal profesional. Por ello, la formación ofrecida por el ICJCE a través de la Escuela de Auditoría y de sus Agrupaciones y Colegios resulta fundamental y es un servicio de alto valor añadido que permite, especialmente a las auditoras de menor tamaño, cumplir con los requerimientos de formación.

Aunque la obligatoriedad de la formación profesional continuada solo



alcanza a los auditores inscritos en el ROAC en situación de ejercientes (artículo 40 del Reglamento), dicha formación debería establecerse para todos los miembros de la plantilla profesional de la firma, en función de las necesidades de cada categoría profesional.

La formación llevada a cabo por cada persona debe ser objeto de registro individual, de manera que pueda seguirse el histórico de cursos y actividades formativas desarrolladas por cada miembro de la plantilla. Esta información debe usarse como base para planificar sus necesidades futuras de formación, en base a su experiencia acumulada y responsabilidad alcanzada dentro de la organización.

Finalmente, en cuanto a formación continuada, debe tenerse en cuenta la importancia de la formación "no formal" desarrollada en el día a día del trabajo. Es importante que la firma promueva este tipo de formación en el que el personal con mayor experiencia instruye al personal a su cargo a partir de las situaciones que se dan en cada trabajo particular. Este tipo de instrucción es muy efectivo y permite desarrollar rápidamente competencias que de otro modo se obtendrían a lo largo de un periodo de tiempo mucho más amplio. Por ello, la firma debería tener contemplado expresamente en su sistema de control de calidad inter-

no que una parte del tiempo de sus socios, gerentes, encargados y demás personal con experiencia debe ser dedicado a la formación del personal con menor experiencia (y su eficacia en este aspecto debería ser objeto de evaluación periódica, tal como explicamos más adelante).

El desarrollo de la carrera profesional de cada persona en concreto dependerá tanto de sus propias aptitudes profesionales y personales (éticas, de motivación hacia el trabajo, etc.) como de la situación interna de la firma, tal como su capacidad de crecimiento y ratio de rotación de personal, fundamentalmente. En cualquier caso, el desempeño individual debe ser objeto de evaluación como método para objetivar la promoción profesional y de que exista constancia formal de la opinión y expectativas que la firma tiene de cada persona y que estas son a su vez conocidas por cada una. La evaluación no debería incluir solamente aspectos técnicos, sino también otros aspectos que resultan fundamentales para juzgar sobre la capacidad de desarrollo de cada individuo dentro de la firma, como los ya mencionados aspectos éticos, capacidad de liderazgo o dedicación en la formación del personal menos experimentado. Naturalmente, los procedimientos específicos de evaluación dependerán de las características y tamaño de la firma. Una firma de gran ta-

“
La firma debería tener contemplado expresamente en su sistema de control de calidad interno que una parte del tiempo de sus socios, gerentes, encargados y demás personal con experiencia debe ser dedicado a la formación del personal con menor experiencia

maño en la que trabajan multitud de profesionales deberá contemplar un proceso de evaluación más formal, dado que hay menos oportunidades de mantener un contacto cotidiano entre los evaluandos y los evaluados; por el contrario, una firma con relativamente poco personal en el que el trato y por tanto el conocimiento de las personas es mucho más cercano requerirá un proceso de evaluación más simple. Esto está contemplado en la propia Norma de Control de Calidad Interno que, en el apartado A29 de su Anexo, establece que “el tamaño y las circunstancias de la firma de auditoría influyen en la estructura de su proceso de evaluación del desempeño. En particular, las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden emplear métodos de evaluación del desempeño de su personal menos formales”.

Asignación de equipos a los encargos de auditoría

La firma debería tener desarrollado un procedimiento de asignación de trabajos a cada socio en función de su experiencia y disponibilidad de tiempo. En este sentido, un registro con el trabajo ya asignado a cada socio (o auditor autorizado a firmar informes de auditoría) y las horas de dedicación estimadas es fundamental para conocer las posibilidades de reasignación de clientes ya existentes (por ejemplo, debido a la rotación obligatoria de socios) o para asignar nuevos clientes. Por otra parte, es también necesario en caso de cambios en la estructura de socios, como pueda ser cuando se admite un nuevo socio de auditoría o la firma autoriza a un auditor para firmar informes. En lo posible, el registro debería incluir no solo la carga total de horas por cada socio, sino también su reparto a lo largo del ejercicio para detectar una concentración de trabajos en fechas concretas que pudieran afectar a la calidad de la dirección y revisión del encargo, facilitando el reparto de carga de trabajo entre todos los socios. Naturalmente, la asignación de un socio a un mandato específico no se debe realizar únicamente por razón de carga de trabajo,

sino también teniendo en cuenta su experiencia y la complejidad de la entidad a auditar, su conocimiento de un sector específico y cualquier otra circunstancia que aconseje la designación de un socio concreto para un mandato concreto.

Lo dicho en el párrafo anterior para los socios y auditores firmantes de informes de auditoría es perfectamente aplicable para los gerentes.

Por otra parte, la firma debería tener un procedimiento para que cada vez que haya un cambio de socio en un mandato específico, este se comunique con la debida antelación al personal responsable de la entidad auditada. Es aconsejable que como parte del proceso se mantenga una reunión de presentación entre ambos socios y el personal de la entidad auditada. Y esto no solo por cortesía, que también, sino para evitar cualquier posible retraso cuando empiece el trabajo si el personal responsable de la entidad auditada no está al tanto del cambio. Por otra parte, la transición debería contemplar una reunión entre el socio saliente y el entrante en el que le exponga toda la información relevante del cliente, de forma que el socio entrante no “parta de cero” cuando empiece su trabajo.

Respecto del *staff*, es crucial la existencia de un *planning* en el que, preferiblemente por semanas, se establezca el trabajo asignado a cada profesional. Idealmente el *planning* debería ser establecido con la mayor antelación posible, aunque todos sabemos los continuos cambios que se producen por cambios de fecha de última hora, entrada de nuevos clientes, etc. De todos modos, si ya resulta difícil gestionar un *planning*, es absolutamente impensable gestionar una temporada de trabajo si no se dispone de esta herramienta.

En función de la complejidad de la firma, debería existir un responsable del *planning* que centralizara todas las solicitudes de asignación y cambios realizadas por los socios y/o gerentes. En cualquier caso, el socio responsable de cada mandato debería decidir la composición del equipo auditor, incluyendo gerente, encargado y ayudantes.

Como ya se ha indicado anteriormente, la firma debería tener establecida una descripción de las categorías profesionales incluyendo las funciones y responsabilidades de cada una y un procedimiento que asegure que todo el personal las conoce y acepta. Del mismo modo, no debe existir ninguna duda sobre la categoría profesional que cada persona ocupa en la organización ya que, especialmente en el caso de las firmas más pequeñas, puede haber una tendencia a no tener formalizadas las categorías lo que genera una situación de indefinición que puede repercutir negativamente en la calidad de los trabajos. Esto es clave para asegurar que cada miembro del equipo conoce sus responsabilidades dentro del mandato y el tipo de trabajo que se espera desarrolle. El socio, a la hora de asignar los miembros del equipo de auditoría a cada mandato, debe considerar la complejidad del mismo, la experiencia de la firma en esa auditoría en años pasados (tendencia a existir errores, ajustes significativos, etc.) y otros factores de riesgo de auditoría. En función de todo ello debe elegir al equipo auditor más eficaz posible asegurándose de que las personas elegidas en cada categoría profesional cuentan con la cualificación y experiencia necesaria.

Conclusión

Así pues, hemos tratado tres de los aspectos más significativos que a nuestro entender existen en un sistema de gestión de recursos humanos en una firma de auditoría, o auditor individual: el reclutamiento y selección de personal –factor clave porque el personal contratado hoy será el que ocupe puestos de relevancia en la firma en el futuro–, la creación y mantenimiento de la competencia profesional y la gestión de la carrera dentro de la firma y, finalmente, la asignación de equipos a los encargos de auditoría. Esperamos que al menos alguna de las ideas vertidas puedan resultar útiles y ser tenidas en cuenta en la preparación o documentación de un sistema de gestión de recursos humanos. ■



La **formación** como base para la **calidad de la auditoría**



Juan Manuel Irusta
Miembro de la Comisión de Formación
del ICJCE
Director de Formación de Deloitte

L

os mercados necesitan confianza para existir y los auditores, junto con los organismos reguladores y supervisores, trabajan día a día para que el nivel de confianza se mantenga no solo estable, sino que se incremente. La auditoría, como actividad de interés público y con una función clara de generación de confianza y transparencia entre inversores, accionistas y resto del mercado, siempre ha de estar enmarcada en criterios de máxima calidad.

La auditoría externa es un instrumento enormemente eficaz para

contribuir a la veracidad y a la calidad de la información financiera elaborada por las organizaciones. La profesión ha contribuido a la modernización y transparencia de las empresas, introduciendo criterios de solvencia y claridad informativa.

La auditoría es una actividad que se basa en las capacidades y conocimientos de sus profesionales. El papel que desempeñamos como auditores no podría ser llevado a cabo si las firmas no dispusiéramos de profesionales con elevada capacidad de análisis, un profundo conocimiento de los sectores de actividad, habilidad para trabajar en equipo y, sobre todo, un comportamiento ético que garantice una independencia máxima en la emisión de nuestros informes.

Es importante recalcar que el auditor debe entender y ayudar a las empresas, ser un verdadero conocedor y su referencia para ellas en temas financieros, contables, de control y riesgos. Igualmente importantes son todos los temas relacionados con valores como la ética, la independencia, la confidencialidad y la integridad en la actuación profesional. Estos son los aspectos que conforman nuestro ADN y así los transmitimos a nuestros nuevos auditores.

Por supuesto, la capacitación técnica es también una pieza clave para poder prestar este servicio excelente a las empresas, pero ya no solo en aspectos contables, financieros y de auditoría. Nuestro auditor debe conocer en profundidad el negocio del cliente, para poder hacer un trabajo más eficiente y tener más capacidad de detectar problemas y ayudar a solucionarlos.

Por tanto, el auditor es más que un experto contable: identifica y focaliza las áreas de mayor riesgo de la actividad empresarial, detecta posibles lagunas en los procedimientos de control y elige las opciones óptimas para minimizarlas. Su labor permite detectar debilidades financieras y de control interno que son trasladadas a la dirección de la compañía con el doble objetivo de que se conozcan y se pueda actuar sobre ellas de la manera más oportuna.

Para superar este fascinante reto, la formación es una pieza clave que, al ser integral, garantiza la calidad del servicio al cliente.

El Plan de Formación

Para dar respuesta a estos requerimientos que el mercado demanda, se hace indispensable contar con un plan de formación bien estructurado, que abarque tanto aspectos técnicos como de habilidades, y que mantenga permanentemente actualizados a los profesionales de auditoría.

Por otro lado, debe ser una formación con orientación claramente pragmática, es decir, que los conocimientos que aporte tengan aplicabilidad en el día a día, en el que la prioridad es siempre estar cerca del cliente prestando el mejor servicio.

Adicionalmente, el propio regulador cada vez exige más calidad al sector de la auditoría y valora que los planes de formación no solo residan en una adecuada propuesta teórica, sino que sean lo más eficaces posible y garanticen una aplicación sencilla y sostenible en el tiempo.

A título de ejemplo, en nuestra organización impartimos formación siguiendo esta estructura y con el claro objetivo de llevar a la práctica un desarrollo formativo para nuestros profesionales que pueda mantenerse en el tiempo, adaptarse a la evolución de su carrera y modificarse, para modernizarse, sin comprometer su aplicabilidad al día a día.

El Plan de Formación pretende integrar todos los formatos (ya sea formación interna o externa, presencial o a través de e-learning), intentando conseguir de esta manera la mayor eficacia posible: el máximo rendimiento de las horas que los profesionales dediquen a su participación en cursos. Para ello, la estructuración del plan se realiza en función del nivel de experiencia de los participantes, cubriendo las exigencias de cada grupo. Así, en el caso de los niveles de menor experiencia, se potencia la formación en temas técnicos, es decir, proporcionándoles los conoci-

mientos que necesitan para el desarrollo de su trabajo. Para los niveles intermedios, la formación se amplía al área de habilidades, destinada a mejorar su capacidad en la gestión de proyectos y de personas. Por último, para los niveles directivos, el énfasis se pone en proporcionar y adquirir los conocimientos, habilidades y actitudes necesarias para la dirección de empresas. El análisis de tendencias sectoriales está presente en todo nuestro Plan de Formación, con vista a hacer una auditoría muy eficiente y que aporte más valor al cliente.

El Plan de Formación debe responder a la estrategia de la firma. Por ello, las características de los cursos que se imparten se deciden de acuerdo a los parámetros establecidos por el Comité de Formación, que conectan con los planes estratégicos y de negocio de la organización.

Los programas de formación incluyen formación estructurada, medible, orientada a objetivos y que exige un alto compromiso profesional y desarrollo en el trabajo diario, y otras actividades formativas no estructuradas. Todas estas acciones suponen oportunidades para desarrollar y mantener el conocimiento técnico y de especialización, así como las habilidades personales de gestión.

Las actividades formativas estructuradas son medibles, verificables y claramente relacionadas con objetivos formativos, con vistas a transmitir conocimiento técnico o habilidades personales de gestión. Normalmente este tipo de formación se organiza por la firma en grupos en los que cada profesional interactúa. Seminarios, cursos, presentaciones, conferencias, grupos de discusión, reuniones técnicas, etc. son algunos ejemplos. Asimismo, se incluye aquí el actuar como instructor o presentador en actividades formativas, o bien ser miembro de un comité técnico en la firma o en una entidad reguladora como el ICAC, AECA, ICJCE,...

Por su propia naturaleza, la formación no estructurada es muy difícil de medir o de verificar. Sin embar-



Una de las prioridades en la gestión del capital humano es proporcionar a los profesionales oportunidades de formación continua y mejora apropiadas a cada función y nivel de responsabilidad, que fomenten la capacidad profesional y personal, y ayuden al cumplimiento de los objetivos de carrera dentro de la firma

go, la participación en este tipo de acciones muestra el reconocimiento y el compromiso personal del profesional con su desarrollo. Actividades como la lectura de artículos profesionales, documentación, y prensa de negocios, búsqueda de información a través de sistemas de gestión del conocimiento etc., pueden ser consideradas, entre otras, como formación no estructurada.

Una de las prioridades en la gestión del capital humano es proporcionar a los profesionales oportunidades de formación continua y mejora apropiadas a cada función y nivel de responsabilidad, que fomenten la capacidad profesional y personal, y ayuden al cumplimiento de los objetivos de carrera dentro de la firma. En este sentido, el fin último es que los auditores sean considerados por sus clientes, y por el mercado, como profesionales de referencia. Para ello, nuestro sistema de formación



tiene como meta buscar y proveer soluciones que respondan y superen las necesidades y expectativas de los empleados a través de cursos adaptados a su perfil, tanto presenciales como en entornos virtuales.

El futuro de la formación en auditoría

Dada la globalización de los mercados y la internacionalización de los clientes, un proceso lógico, tras la adopción de normas internacionales de contabilidad (NIC, NIIF) y de Normas Internacionales de Auditoría (NIAS), será el de la adopción de normas internacionales de educación en auditoría. Sin embargo, para alcanzar estos estándares de formación en el sector de la auditoría a nivel global todavía queda mucho camino por recorrer. El primer paso hacia esta estandarización lo dio la primera Ley de Auditoría, promulgada en 1988, que hacía referencia a la necesidad de formación. (Un primer esbozo de lo que hoy consideramos como una de las bases de nuestra profesión.) En la actualidad esa necesidad ha sido confirmada y ampliada por un nuevo esfuerzo legislativo que derivó en la Ley de Auditoría de 2010. En ella podemos observar

una evolución, puesto que ya se habla de los procesos referentes a esa formación: se indica explícitamente que debe especificarse el modo de hacerla, el modo de sobrellevarla por parte de la empresa y, por tanto, la obligatoriedad de realizarla.

Efectivamente, los reguladores ponen su atención, en primer lugar, en el diseño del plan de formación, pero también en los procesos de implantación, incluyendo la documentación de los cursos y actividades realizadas. Todas estas áreas han sido y están siendo reguladas por organizaciones como el International Accounting Education Standards Board (IAESB), que contempla normas internacionales de educación y formación en auditoría, que poco a poco se irán implantando, y que están siendo consideradas por nuestro propio regulador, el ICAC, en su desarrollo reglamentario. El mensaje que transmiten los reguladores es claro: los estándares de calidad de la auditoría deben llevarse hasta su máximo exponente y la calidad de una labor tan necesaria para el mercado como la auditoría sólo puede conseguirse con planes formativos de primer nivel para los profesionales del sector. ■



El control de calidad en la auditoría del sector público



María Eugenia Zugaza
Presidenta de la Comisión de Sector Público del ICJCE
Auditora Jefe del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas

El concepto de calidad

De forma básica, se refiere al conjunto de propiedades inherentes a un objeto que le confieren capacidad para satisfacer necesidades implícitas o explícitas.

Algunas otras definiciones de forma esquemática son:

- Definición de la norma ISO 9000: *"Calidad: grado en el que un conjunto de características inherentes cumple con los requisitos"*.

- Según Luis Andres Arnauda Sequeira define la norma ISO 9000 como el

"conjunto de normas y directrices de calidad que se deben llevar a cabo en un proceso".

- Armand V. Feigenbaum y William Edwards Deming definen la calidad como la *"satisfacción de las expectativas del cliente"* y la *"calidad es satisfacción del cliente"*.

Aplicando esta definición al sector público, los clientes son los ciudadanos y cada vez más, nuestras Administraciones Públicas están siendo sometidas a una doble exigencia:

- De una parte, los ciudadanos de-

mandan un incremento de servicios y una reducción de la presión fiscal que soportan.

- De otra parte, exigen que los servicios que presten sean de calidad o, al menos, de la misma calidad que se podría esperar si ese servicio público lo prestara una empresa privada.

Esta doble exigencia empieza a ser una práctica común y a ser considerado por los ciudadanos y analistas de lo público como una referencia de eficacia y eficiencia.

A la legitimidad democrática obtenida en las urnas se une la exigencia de llevar a cabo una gestión adecuada del dinero público. Esto es, se comienza a exigir que los servicios públicos se presten de modo eficaz y eficiente, que el nivel de calidad de los mismos sea adecuado, que su costo sea razonable y que se tenga acceso a la información sobre dicha gestión.

En la situación económica actual, el gran reto de nuestras Administraciones Públicas no va a ser tanto el prestar más servicios públicos sino el de gestionar adecuadamente los existentes.

Por otra parte, volviendo a la definición de calidad y en relación al trabajo de fiscalización realizado por los Órganos de Control Externo (OCEX), encargados del control externo de la actividad económico financiera del sector público en España, el cliente

es el usuario de los informes considerando a éste tanto desde el ámbito externo, es decir, los ajenos a la organización o destinatarios finales de los informes, como desde el interno, esto es el conjunto de empleados que intervienen en la ejecución del trabajo de fiscalización.

El control de calidad en las Normas Técnicas de Auditoría

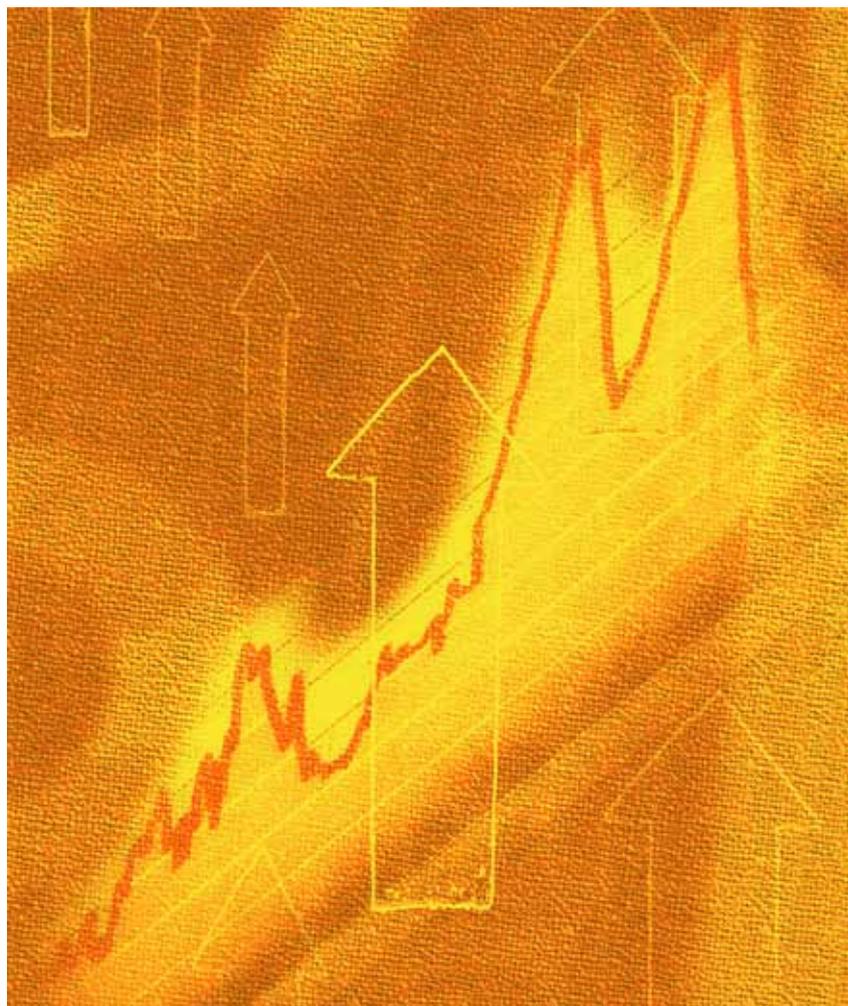
Las Normas Técnicas de Auditoría del sector privado, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, establecen como una de las Normas Técnicas de carácter general el deber de diligencia profesional del auditor. Ese deber de diligencia profesional se manifiesta en el mantenimiento de un nivel de calidad en el desempeño de su trabajo. Para lograr dicho objetivo, dichas Normas Técnicas establecen la obligatorie-

dad para todo auditor de cuentas, con independencia de su tamaño y estructura, de realizar el control de calidad de sus trabajos, configurándose dicho control a través de la estructura organizativa y de los procedimientos establecidos por el auditor para asegurarse, de forma razonable, que los servicios profesionales de auditoría de cuentas que proporciona a sus clientes cumplen las Normas de Auditoría.

La Norma Internacional de Control de Calidad número 1 (ISQC 1, en sus siglas en inglés), emitida por la International Federation of Accountants (IFAC), constituye el referente a escala internacional de la normativa reguladora del control de calidad interno de los auditores, cuya incorporación al ordenamiento jurídico español ha sido realizada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas mediante la Resolución de 26 de octubre



Se comienza a exigir que los servicios públicos se presten de modo eficaz y eficiente, que el nivel de calidad de los mismos sea adecuado, que su costo sea razonable y que se tenga acceso a la información sobre dicha gestión



de 2011 del citado Instituto, por la que se publica la Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

En el ámbito del sector público a nivel nacional, las Normas Técnicas de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), con competencia en materia de control y auditoría en el ámbito del sector público estatal, otorgada por el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobó la Norma Técnica para la evaluación de la calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero, desarrollando todas las fases a realizar para verificar la calidad de los trabajos.

En esta norma se define el control de calidad como *“el análisis del conjunto de actuaciones, normas y procedimientos aplicados por los auditores con objeto de evaluar la calidad de los trabajos ejecutados y asegurar el estricto cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación”*.

A nivel internacional y relacionado con el sector público, el Tribunal de Cuentas Europeo y la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) también han desarrollado las correspondientes normas técnicas relativas al control de calidad en los trabajos de fiscalización y han definido el con-

trol de calidad como *“todas las medidas y procedimientos aplicados en el curso del proceso de la auditoría con el objetivo de garantizar la calidad del trabajo y de su correspondiente informe”*.

De estas definiciones podemos destacar algunos aspectos de los sistemas del control de calidad:

- Debe formar parte de la estructura organizativa de la institución.
- Deben formar parte del sistema: acceso del personal, formación continua, emisión de manuales y guías profesionales internas, revisión y actualización del propio sistema.
- Debe abarcar todo el proceso de fiscalización desde su inicio, planificación, ejecución y elaboración y emisión del informe.
- Debe ser aplicado a todos los trabajos de la institución.
- Es una garantía de que las fiscalizaciones se han realizado de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría y de calidad, aumentando la confianza de los usuarios en los informes que se emiten.

Para poder llevar a cabo un sistema de control de calidad integral es necesario que se establezcan, al menos, los siguientes objetivos:

- 1º.- Requisitos profesionales referidos al sujeto auditor contenidos en las Normas Técnicas de Auditoría generales y referidos a la independencia, diligencia profesional, responsabilidad y secreto profesional.
- 2º.- Formación continua, capacidad profesional y competencia que exige la existencia de planes de formación y evaluación del personal, así como una adecuada asignación de los efectivos en función de sus capacidades.
- 3º.- Dirección, coordinación y supervisión de los trabajos estableciendo los procedimientos que garanticen que todas las fases del trabajo de fiscalización, desde la planificación hasta la emisión del informe definitivo, estén debidamente controlados por los responsables del mismo, lo que permite verificar que se han aplicado las normas de auditoría y de calidad desarrolladas por la institución.

4º.- Revisión del sistema de control de calidad establecido, realizada por personal de la propia institución que no haya intervenido en la realización del trabajo de fiscalización sujeto a revisión y mediante la aplicación de una metodología aprobada. Todos los trabajos de fiscalización realizados por la institución deberían ser sometidos a esta revisión interna.

5º.- Evaluación externa del sistema de control de calidad llevada a cabo por profesionales externos con el fin de verificar que el sistema, las normas y procedimientos aplicados son correctos y asegurar así la calidad de los trabajos y de los informes de fiscalización.

6º.- Como resultado tanto de la evaluación interna como de la evaluación externa comentadas anteriormente, se obtendrían una serie de recomendaciones que permitan que den lugar a una mejora continua del propio sistema.

7º.- Este sistema de control de calidad debe aplicarse de igual forma a los trabajos de auditoría contratados externamente por las diferentes entidades fiscalizadoras.

Para conseguir los objetivos indicados, las instituciones deben dotarse de los siguientes medios:

- El personal interno que realice la revisión debe poseer la capacitación adecuada para llevarla a cabo, así como no estar relacionado con las fiscalizaciones sometidas a revisión.
- Debe garantizarse que todos los trabajos de fiscalización son sometidos, en un periodo de tiempo razonable, a la revisión de calidad.
- Deben desarrollarse normas, guías o manuales que establezcan la naturaleza, extensión y duración de la realización del control de calidad.
- Deben establecerse procedimientos que permitan resolver las discrepancias que pudieran surgir entre el equipo que ha realizado la fiscalización y el que realiza el control de calidad.
- El resultado, así como los acuerdos o recomendaciones que se deriven del control de calidad, deberán ser



El personal interno que realice la revisión debe poseer la capacitación adecuada para llevarla a cabo, así como no estar relacionado con las fiscalizaciones sometidas a revisión



Todos los OCEX en sus manuales o guías internos de fiscalización contemplan con mayor o menor detalle la evaluación del trabajo realizado al objeto de verificar si se han cumplido los objetivos y programas de las fiscalizaciones

puestos en conocimiento del órgano de dirección de la institución.

- Anualmente se publicará un informe resumen de los trabajos de revisión efectuados, así como de los acuerdos alcanzados que se darán a conocer a todo el personal auditor.
- Existencia de planes de formación continua tanto para el personal auditor como para el personal que realiza las revisiones.

El control de calidad en los Órganos de Control Externo (OCEX) de España

Los principios y normas de auditoría del sector público aprobados por los OCEX no regulan un procedimiento ni un sistema de control de calidad para las fiscalizaciones realizadas por estos entes.

Sin embargo, todos los OCEX en sus manuales o guías internos de fiscalización contemplan con mayor o menor detalle la evaluación del trabajo realizado al objeto de verificar si se han cumplido los objetivos y programas de las fiscalizaciones.

En la mayoría de los casos los procedimientos establecidos responden a un revisión realizada por el personal del propio ente, es decir se trata de un re-

visión interna y centrada fundamentalmente en las propuestas de informes.

De acuerdo con la información obtenida, mostramos a continuación algunos de los procedimientos establecidos en diferentes OCEX:

1.- Audiencia de Cuentas de Canarias: como parte integrante de las Normas Internas de Fiscalización se establece que bajo la dependencia de la Secretaría General, se crea la Comisión para el Control de la Calidad, que estará integrada por el Secretario General, el Técnico de Auditoría Jefe del Gabinete del Presidente, los Técnicos de Auditoría Jefes de Área y un Letrado, designado éste último por el Secretario General. Corresponde a esta Comisión:

- a) Efectuar el control de calidad de las fiscalizaciones realizadas, mediante la comprobación de si la actuación fiscalizadora y el borrador del Proyecto de
- b) Informe se ajusta a las normas de procedimiento establecidas.
- c) Elaborará un acta sobre la idoneidad del borrador del Proyecto de Informe de fiscalización, en el que se recogerán las modificaciones que, en cuanto a la forma y el contenido, se considere necesario proponer, para la cual tendrá a su disposición toda la documentación disponible relativa a la actuación fiscalizadora de que se trate.
- d) Cualquier otra función que le encomiende el Pleno.

2.- Cámara de Comptos de Navarra: Incluido en las Instrucciones Complementarias para el ejercicio de las fiscalizaciones se establece:

- la realización de controles de calidad, internos y externos sobre los informes.
- los controles se efectuarán de forma periódica y selectiva.
- con anterioridad a la emisión del informe definitivo se efectuará el control interno del informe por un auditor que no ha participado en la realización del trabajo.
- se efectuará un control externo a posteriori realizado por una entidad pública o privada de auditoría.

3.- Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana: dentro de

las Normas de Auditoría incluidas en el Manual de Fiscalización aprobado por el Consejo de la Sindicatura, se incluyen las guías correspondientes a los criterios de calidad de los informes, los procedimientos para la realización de los controles de calidad y el cuestionario de control de calidad de los informes. Estas tres guías van dirigidas fundamentalmente al equipo que realiza la fiscalización siendo de obligado cumplimiento.

Sin embargo, una segunda revisión por un auditor distinto del que haya elaborado el proyecto de informe será de carácter voluntario, es decir, cada auditor deberá comunicar a su síndico si desea someter sus informes, con carácter voluntario, a dicha revisión de control de calidad. En estos casos cada síndico decidirá qué informes somete a la revisión de otro auditor. El auditor que efectúe la segunda revisión podrá disponer de las cuentas anuales y de la memoria de planificación de la fiscalización.

4.- Tribunal Vasco de Cuentas Públicas: este Tribunal incluye dentro de su Manual de Procedimientos de Fiscalización, una sección sobre el sistema de control de calidad que debe realizarse y que contempla:

- Todos los trabajos de fiscalización en la fase de borrador de informe deberán ser revisados por un equipo de auditoría que no haya participado en la fiscalización con la finalidad de revisar si el trabajo de fiscalización se ha realizado conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados, si se han cumplido el alcance y objetivos del trabajo establecidos en el memorándum de planificación y si han utilizado los programas y herramientas informáticas establecidos.
- Realizado el control técnico se elaborará un documento con las posibles discrepancias indicando el motivo y las soluciones que se proponen. Dichas discrepancias serán resueltas por la Comisión Técnica o en su caso por el Pleno.
- El borrador de informe se remite posteriormente a la Comisión Técnica, formada por el Presidente, Secretaría General y los Auditores Jefes,



como órgano consultivo en el que se analizan todos los memorándum de planificación y todos los informes. Esta Comisión tiene entre sus objetivos:

- garantizar que todos los trabajos y los informes se realizan y presentan una calidad técnica homogénea
- analizar el tratamiento dado a las Alegaciones recibidas de las entidades fiscalizadas
- proponer medidas para mejorar la calidad técnica de los trabajos.

Hacia un modelo de gestión de calidad para los Órganos de Control Externo

Teniendo en cuenta las situaciones comentadas en los párrafos anteriores podemos proponer un perfil sobre el modelo del sistema de gestión de calidad para los OCEX. Aunque un sistema de calidad integral debiera abarcar a la actividad total de la institución, nos centraremos en el control de calidad de los trabajos de fiscalización.

Se proponen tres categorías de controles:

A.- Supervisión: el responsable del trabajo de fiscalización deberá verificar fundamentalmente los siguientes aspectos:

- El cumplimiento de las normas y de los objetivos de auditoría.
- El trabajo se realiza de acuerdo con

los programas de trabajo aprobados y, en todo caso, que cualquier modificación de los mismos sea debidamente justificada y autorizada.

- Que los papeles de trabajo soporten correctamente los comentarios, las conclusiones y las recomendaciones incluidas en el informe.
- Que el informe incluya, de forma adecuada y clara, las conclusiones, opiniones y recomendaciones.

B.- Control interno de calidad: en esta fase podemos distinguir dos apartados:

B.1.- Existencia de una unidad responsable de la realización del control interno de calidad cuya estructura y tamaño dependerá de cada institución.

Todo trabajo de fiscalización estará sometido al control interno de calidad realizado por esta unidad mediante la verificación del cumplimiento de las normas establecidas para la realización del trabajo y en las diferentes etapas desde la planificación, ejecución hasta la elaboración del informe provisional.

Las conclusiones de este proceso estarán perfectamente documentadas en un informe en el que, en su caso, se pongan de manifiesto las discrepancias detectadas y su resolución.

B.2.- La estructura de la Unidad de Control Interno dependerá del diseño organizativo de los OCEX pero

debería estar formada por personal técnico al más alto nivel, dependiendo del máximo poder jerárquico de la institución, con unas normas de funcionamiento claras y una metodología estandarizada que permita ejercer sus funciones sin incidir en la entrega en tiempo de los trabajos de fiscalización.

C.- Control externo de calidad: debería establecerse el sometimiento de los OCEX a una evaluación externa de control de calidad para verificar si su estructura organizativa, funcionamiento y procedimientos garantizan una adecuada calidad de sus informes. Esta revisión se plasmaría en un informe en el que se destacarían las medidas organizativas y procedimientos que deben emplearse para lograr la máxima calidad, eficacia y eficiencia en la realización de su trabajo.

Conclusión

El rigor técnico y la satisfacción de las necesidades de los usuarios/destinatarios de los informes de fiscalización han de guiar las actuaciones de los OCEX y para ello la gestión integral de calidad es fundamental para garantizar que se cumplen tales principios y necesidades.

El reconocimiento y autoridad de los OCEX depende en parte de la calidad de sus informes por lo que, además del rigor técnico de los mismos, se debe garantizar el funcionamiento de un adecuado control de calidad sobre los mismos.

Por ello consideramos que se debería:

- Actualizar el documento de Principios y Normas de Auditoría del Sector Público, al igual que las actualizaciones que se han realizado en el sector privado.
- Diseñar unas normas estandarizadas para efectuar la supervisión de los trabajos.
- Elaborar unos cuestionarios que permitan verificar los aspectos más significativos del control interno de calidad.
- Establecer los fundamentos que deben orientar la realización de un control externo. ■



Tecnología de la información y control de calidad interno



Loreta Calero
Presidenta de la Comisión de Innovación y
Tecnología del ICJCE
Socia de Crowe Horwath

L

a exigencia para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de tener implementados los sistemas de control de calidad interno en cumplimiento de la Norma de Control de Calidad Interno (NCCI) prevista para el 1 de enero de 2013 hace que el auditor de cuentas se plantee si el marco y las condiciones empleadas hasta entonces para la realización de su trabajo están alineados con las exigencias de la NCCI y, en concreto, revisar aspectos tales como la documentación relativa al proceso de auditoría, su tratamiento, así como la forma en la que ésta

se crea, se comparte y se almacena como evidencia del cumplimiento de las exigencias de la norma.

Como desarrollaré a continuación, un cambio tan sustancial en un plazo tan corto de tiempo hace que la dirección de los despachos de auditoría se implique en este proceso y se tome como una actividad prioritaria.

Hay que resaltar que el contenido de la norma afecta a todo el colectivo de auditores de cuentas, por tanto no exime a las firmas de pequeña dimensión, para las que detalla que las políticas y procedimientos de documentación y de comunicación pueden ser menos formales y exhaustivos que en las de mayor dimensión.

La NCCI no se centra en las características particulares o técnicas del encargo de auditoría sino en el entorno en el que ésta se realiza e incide en todos los aspectos de la organización, lo que supone un cambio en la mentalidad del auditor, acostumbrado a enfocar su trabajo principalmente desde un punto puramente técnico, y olvidándose, en muchas ocasiones, de otros aspectos que lo rodean y que redundan en una calidad adecuada del mismo.

El sistema de control de calidad interno de un despacho de auditoría debe comprender todos los aspectos de la organización en su sentido más amplio, entre otros la independencia, formación, aceptación y continuidad de clientes, consultas, supervisión, rotación socios y recursos humanos.

El uso de tecnologías de información para el cumplimiento de estos fines en pequeñas y medianas firmas de auditoría no supone una opción sino una necesidad. No hay que olvidar que el colectivo auditor está compuesto en su mayoría de pequeños despachos para los cuales el apoyo en herramientas y sistemas adecuados no sólo facilitarán, sino que posibilitarán el cumplimiento con la NCCI, reto que, dado el volumen y complejidad de los requerimientos, sería difícilmente abordable.

Plantear un cambio de estas características hace tan solo unos años habría sido impensable. La evolución que las tecnologías de la información han experimentado en este tiempo hace que todo esto sea posible para todo el colectivo independientemente de su tamaño. En la actualidad, todos los despachos de auditoría utilizan, con carácter general, sistemas informáticos de mayor o menor complejidad en el procesamiento, registro, almacenamiento, elaboración y presentación de su información financiera, además de en el propio ejercicio de su actividad y de sus propios procesos de negocio.

La adaptación a la NCCI implicará una adecuación de estos sistemas con un doble objetivo: incorporar los requisitos de la norma y dejar una evidencia adecuada de que se han cubierto los fines que permita su supervisión y control.

Este hecho toma especial relevancia en lo relativo a la documentación del encargo. La NCCI en sus párrafos 45 a 47 describe que la firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para preservar la confidencialidad, la custodia segura, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación de los encargos.

Según indica la norma, la firma de auditoría deberá diseñar e implementar los controles para impedir una modificación no autorizada o la pérdida de la documentación de un encargo. Por tanto, el programa empleado por el auditor para la realización de su trabajo deberá estar diseñado de tal forma que:

- Deje evidencia de la fecha en la que se creó, modificó o revisó la documentación del encargo, así como la persona que lo hizo.
- Proteja la integridad de la información en todas las etapas del encargo.
- Impida los cambios no autorizados en la documentación del encargo.
- El acceso a la documentación del encargo por parte del equipo asignado al mismo, así como de otras personas autorizadas cuando resulte



La adaptación a la NCCI implicará una adecuación de estos sistemas con un doble objetivo: incorporar los requisitos de la norma y dejar una evidencia adecuada de que se han cubierto los fines que permita su supervisión y control

necesario para que puedan cumplir adecuadamente sus responsabilidades.

Para el cumplimiento de estos fines los despachos de auditoría deberán revisar y modificar, en su caso, la seguridad del entorno de tecnologías de la información evaluando aspectos como el acceso restringido a la información así como la protección frente a accesos no autorizados por personas ajenas y la protección frente a códigos maliciosos. Entre otras acciones a tomar destacan:

- Implantar controles básicos de gestión como la utilización de claves de acceso adecuadas para todos los miembros del equipo evitando accesos no deseados.
- Establecer un sistema de copias de seguridad.
- Establecer procedimientos para distribuir la información entre todos los miembros del equipo y que esta sea adecuadamente recopilada y compilada al final del encargo.
- Revisar y adecuar el programa de auditoría que deberá recoger las fe-



El establecimiento de indicadores de calidad que posibiliten la evaluación del desempeño del personal es fácilmente abordable si nos apoyamos en herramientas informáticas que faciliten la definición de los parámetros a tener en cuenta

chas en que se ha finalizado cada área de trabajo y la de revisión, así como las personas que lo hicieron. Estos registros serán inalterables.

- Al finalizar el encargo, los papeles de trabajo se guardarán en el archivo de seguridad de la firma. Este archivo se conservará y custodiará durante el plazo establecido según la naturaleza del mismo, siendo en el caso de la auditoría de cuentas de cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría o, en caso de fecha posterior, del informe de auditoría del grupo. En este sentido no hay que olvidar que el auditor es a su vez sujeto obligado de la Ley 10/2010 de Prevención de Blanqueo de Capitales y Financiación del Terrorismo que establece la necesidad de conservar y almacenar las copias de los documentos fehacientes acreditativos de la identificación de clientes en soportes ópticos, magnéticos o electrónicos, así como conservarla durante un periodo de diez años.
- Es recomendable escanear la mayor parte posible de la documentación, de forma que refleje el contenido íntegro de la documentación original

en papel, incluidas las firmas autógrafas, las referencias cruzadas y las anotaciones, y esos documentos escaneados deben referenciarse como los papeles de trabajo que incluyen. Asimismo, al finalizar el encargo se puede optar por escanear la totalidad de la documentación. Las copias escaneadas deberán poder ser recuperadas y ser impresas en cualquier momento.

Otra área especialmente afectada por el contenido de la norma es la de independencia. Hay que resaltar que las exigencias establecidas para su evaluación en el momento de aceptación y continuidad del cliente son tan amplias y deben tener en cuenta tantos factores (como son la capacidad técnica y horaria, otros servicios prestados al cliente, la rotación, la integridad de la dirección y socios del cliente) que se impone disponer de una aplicación informática que compile todos los aspectos y que sean tenidos en consideración en el proceso de evaluación de la misma.

Esta aplicación no solo sería de utilidad para el cumplimiento normativo sino como herramienta al servicio del departamento de control de calidad, como evidencia del funcionamiento del área de independencia y ética dentro de la organización. Un sistema de estas características toma especial relevancia en las firma de auditoría que pertenecen a redes o con distintas ubicaciones.

Asimismo, el cumplimiento de las exigencias de la NCCI en el área de recursos humanos pueden verse también claramente beneficiadas por el empleo de herramientas informáticas. Así por ejemplo, la formación profesional continua y la evidencia de que esta se está realizando de manera adecuada teniendo en cuenta niveles y responsabilidad del personal de la firma, podría justificarse mediante la existencia de un registro de la formación impartida, del aprovechamiento por parte del personal, así como de los procedimientos de comunicación a toda la organización. Para que este registro sea válido y cumpla con los fines descritos debería tener ciertas

características como controles de acceso personales, inalterabilidad, etc.

El establecimiento de indicadores de calidad que posibiliten la evaluación del desempeño del personal es fácilmente abordable si nos apoyamos en herramientas informáticas que faciliten la definición de los parámetros a tener en cuenta, como son el cumplimiento de los procedimientos de la firma, finalización del encargo en tiempo y forma, resultado de las revisiones internas y externa, etc.

Disponer de un sistema adecuado de consultas es ampliamente abordable por la norma al redundar directamente en la calidad del trabajo. Por ello se presta especial atención a este proceso, que en resumen se puede concretar en el establecimiento de un procedimiento sistematizado de consultas, comunicado adecuadamente a toda la organización, y mantenimiento de una base de datos de las consultas emitidas y su resolución a disposición y consulta de personal. El empleo de un procedimiento informatizado de consultas facilitará la evidencia de su funcionamiento y promoverá la cultura de calidad que debe primar en los despachos de auditoría. Aquellas firmas de menor dimensión pueden apoyarse en los departamentos técnicos de sus colegios profesionales así como, en el caso del ICJCE, en



La NCCI abre un nuevo marco de requerimientos para los despachos de auditoría que, en determinados casos, deberán actualizar o modificar sus procedimientos de manera importante



el Departamento de Calidad creado al efecto.

Sobre la consistencia de la firma en la realización de sus encargos, desarrollado en el apartado 32, destaca la norma que se logra a menudo mediante manuales escritos o electrónicos, herramientas informáticas u otras formas de documentación estandarizada. Obviamente, el uso por toda la organización de un programa de auditoría común para realizar y documentar los trabajos promueve su consistencia y posibilita el cumplimiento de la norma.

En conclusión, la NCCI abre un nuevo marco de requerimientos para los despachos de auditoría que, en determinados casos, deberán actualizar o modificar sus procedimientos de manera importante. Estos nuevos requerimientos para los sistemas de calidad afectarán en mayor medida a las firmas pequeñas y medianas, que tendrán que formalizar sus rutinas de trabajo, lo que les puede llegar a suponer todo un reto, para lo que deberán dedicar recursos internos para implementar los cambios con un plan de trabajo bien articulado y seguido en el tiempo, con su *project plan* asociado y equipo de trabajo dedicado a ello asegurándose que cumplen con los hitos marcados en dicho plan.

Es a su vez una oportunidad para mejorar la calidad de su trabajo, ofrecer más garantías a sus clientes y estandarizar y normalizar sus procesos, acercando a las firmas más pequeñas a estándares ya en uso por firmas de mayor tamaño.

Es precisamente en este punto que gracias a la evolución de las tecnologías de la información pueden existir soluciones mucho más flexibles, dimensionables, adaptables y, sobre todo, accesibles, para las pequeñas firmas.

Estas tecnologías permiten disponer de unos tiempos de puesta en marcha mucho más breves que los sistemas tradicionales y una escalabilidad de forma gradual según se generan las necesidades.

Como puntos clave a considerar por los despachos pequeños y medianos de auditoría en el proyecto de adecuación a la NCCI hay que destacar los siguientes:

1. Fase de planificación en la que habrá que comprender los sistemas de información empleados en los procesos de negocio. Inventariar todos ellos e identificar responsables dentro de la organización que velará por el cumplimiento de la NCCI. En organizaciones de menor tamaño se

puede plantear hacerlo de forma colegiada.

2. Evaluación de la seguridad de tecnologías de la información en los términos abordados por la norma, tanto desde el punto de vista lógico como físico. Definir parámetros de seguridad de control de acceso y perfiles de usuario, que sean objeto de revisión periódica.

3. Verificación de las herramientas al uso del auditor, en aspectos tales como evidencia de su creación y modificación, control de los procedimientos de copias de seguridad y su recuperación, compilación del archivo de auditoría en un único documento de seguridad, así como el proceso de recuperación en caso de desastre.

4. Revisión de la documentación y las herramientas que soportan distintas áreas, del despacho del auditor, verificando si la forma en la que ésta se genera, se almacena y se comparte está alineada con lo descrito en la norma. En concreto habrá que revisar las siguientes áreas:

- Independencia
- Aceptación y continuidad de clientes
- Recursos humanos
- Proceso de consultas
- Supervisión y control de calidad
- Almacenamiento y seguridad de los encargos

5. Identificación de áreas de no cumplimiento y riesgos asociados.

6. Definir procedimientos para la gestión, planificación estratégica, recursos humanos y administración de riesgos de tecnologías de la información. Establecer plan de necesidades para desarrollos adicionales ya sean internos o externos.

7. Implantación real.

8. Documentación de los procesos, plan de comunicación a toda la organización y formación.

Queda en el seno de cada organización el dimensionar este proyecto e identificar si se quiere hacer de forma individual o colectiva y si se disponen de los medios adecuados para ejecutarlo internamente o apoyarse en un partner tecnológico. ■