

# **SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD INTERNO DE LOS AUDITORES DE CUENTAS: MATERIAL BASICO PARA SU CONSTRUCCION<sup>1</sup>**

**Eva Castellanos. Subdirectora General de Control Técnico del ICAC<sup>2</sup>.**

## **I. CONTEXTO.**

La calidad de la auditoría de cuentas ha estado presente en la regulación española desde hace más de veinte años. Ya en enero de 1991 las Normas Técnicas de Auditoría (NTA) requieren a los auditores que implanten controles de calidad, a través de la estructura de organización y del establecimiento de políticas y procedimientos para garantizar, de forma razonable, que los servicios que proporcionan a sus clientes se realizan de acuerdo con lo requerido en las NTA, sometiendo este control de calidad, a su vez, al control de las corporaciones representativas de los auditores con el fin de asegurarse, de forma razonable, que la actividad profesional de sus miembros cumple dichas normas. Este precepto se desarrolla con una norma técnica de auditoría ad hoc, sobre control de calidad publicada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 16/03/1993.

Con posterioridad, se han sucedido distintas normas de la Unión Europea, desde la Recomendación de 15/11/2000 UE sobre el control de calidad en la Unión Europea (requisitos mínimos), en la que se contemplan como metodologías aceptables del control de calidad externo la revisión tutelada y la revisión auditor a auditor, hasta la Directiva 2006/43/CE, de 17 de mayo, que reconoce que para garantizar una calidad elevada y homogénea en todas las auditorías legales exigidas por el derecho comunitario, entre otros, es necesario la ejecución de dichas auditorías siguiendo normas internacionales de auditoría y la organización de un sistema de control de calidad externo, independiente de los auditores, para la realización de inspecciones periódicas de los sistemas de control de calidad interno de los auditores [en general, al menos cada seis años y, en el caso de auditores de entidades de interés público (EIP) al menos cada tres años]. Precisamente, para el control de calidad externo de los auditores de EIP nace la recomendación de la CE de 06/05/2008 que incide en la necesidad de que dichos controles externos sean independientes de la profesión auditora.

---

<sup>1</sup> Publicado en L'Auditor. Nº68-noviembre 2013

<sup>2</sup> NOTA: Las opiniones contenidas en este artículo son exclusivamente de su autora y no han de identificarse con interpretación o pronunciamiento del Instituto de Contabilidad de Auditoría de Cuentas

Con la transposición a nuestro derecho interno de la Directiva 43/2006/CE, realizada por la Ley 12/2010, de 30 de junio, la responsabilidad última del control externo del sistema de control de calidad interno de los auditores se atribuye al sistema de supervisión pública, objetiva e independiente, regido por el ICAC, publicándose, por resolución de la Presidencia del ICAC de 26/10/2011, la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría (NCCI), respecto de la que la Resolución de 19/07/2013 ha sometido a información pública una modificación de aquella que, previsiblemente, deberá cumplirse como máximo el 01/01/2015. Esta NCCI es el resultado de la adopción, con determinados criterios de interpretación, de la “*International Standard on Quality Control (ISQC) 1*” emitida por el IAASB y requiere a las firmas de auditoría la implementación de sistemas de control de calidad internos, en cumplimiento de lo dispuesto en dicha norma, antes del 1 de enero de 2013.

Por lo tanto, para **proteger la confianza de los usuarios de la información financiera auditada**, la normativa atribuye las siguientes responsabilidades a los siguientes agentes:

- Los auditores y sociedades de auditoría (**firmas de auditoría**), deben implementar **sistemas de control de calidad internos (CCI)** que les proporcionen una seguridad razonable a las firmas de auditoría del cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas (NRAAC) y de que se emiten informes de auditoría adecuados a las circunstancias que concurren en cada trabajo de auditoría de cuentas.
- El sistema de supervisión pública (**ICAC**), a través de la realización periódica de **controles de calidad externos sobre dichos sistemas**, ejecutados directamente por el ICAC, así como ejecutados a través de las corporaciones representativas de los auditores de cuentas o de terceros bajo la dirección y supervisión de dicho Organismo, con la finalidad de mejorar la calidad de los trabajos de auditoría de cuentas principalmente mediante la realización de requerimientos de mejora, a través de la verificación de los sistemas de control de calidad internos de las firmas de auditoría y la revisión de los procedimientos documentados en los archivos de auditoría con el objetivo de evaluar la eficacia de dichos sistemas.

Este artículo tiene por objeto esbozar algunos de los elementos clave del CCI de los auditores con el objetivo de exponer algunas de las debilidades que pueden presentar, todo ello con el ánimo de contribuir a fortalecer la base sobre la que se han de sustentar dichos sistemas.

## II. SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD INTERNO DE LAS FIRMAS DE AUDITORÍA.

La NCCI basa el sistema de calidad interno (CCI) en 3 vértices:

1. **Liderazgo** de la calidad en la firma.
2. **Implementación** de las políticas y los procedimientos de control de calidad (PyP).
3. **Seguimiento** de dichas PyP.

### II.1 Liderazgo de la calidad en la firma.

Todo el CCI se sustenta en el reconocimiento de **la calidad** en la realización de las auditorías como **lo más importante para la firma**, por encima de cualquier otra consideración. El liderazgo de la calidad, por lo tanto, requiere **de responsables que crean en ella**, por la función de interés público al que la actividad de auditoría de cuentas sirve, y, en consecuencia, **supediten a ella la estrategia de negocio de la firma** estableciendo y manteniendo PyP en los que la calidad del trabajo sea lo primordial para la asignación de responsabilidades de dirección, la evaluación del desempeño, la remuneración y la promoción del personal, así como proporcionando los recursos suficientes para la implementación, la documentación y el soporte de dichas PyP. Para ello es necesario:

- ✓ **Creer** en la calidad y en la ética.
- ✓ Prever y destinar los **recursos necesarios** para el sostenimiento del CCI.
- ✓ **Transmitir** en cada **actuación** que **la calidad** en los trabajos de auditoría es **lo más importante**.
- ✓ **Definir y asignar** las **responsabilidades de diseño e implementación** del CCI y de **seguimiento** del mismo.

El liderazgo de la calidad en la firma de auditoría implica la **asunción efectiva por el presidente ejecutivo, el consejo de administración o comité directivo de socios de la firma** de la responsabilidad de **promoción** constante de una **cultura interna de calidad** en el cumplimiento de la NRAAC que cale hondo en todo el personal de la firma.

El **liderazgo se configura como el motor de todo el CCI que diseña, impulsa y retroalimenta constantemente al sistema**, de forma que para que el proyecto de CCI tenga éxito, como para cualquier otro proyecto, liderazgo debe estar fuertemente motivado, pero no principalmente por criterios de negocio, sino por la firme creencia en la integridad y la calidad con las que debe realizarse la actividad de auditoría de cuentas; en primer lugar, por responsabilidad con el interés público y, en segundo lugar, para el logro y mantenimiento de la buena reputación necesaria para un crecimiento sostenible de la firma.

Las **actuaciones de liderazgo** son claras, frecuentes y congruentes con el objetivo del CCI y **no se limitan a comunicaciones al personal sobre la importancia de la calidad**, sino también se materializan, entre otras, en la consideración de la calidad del trabajo realizado, por encima de criterios comerciales, para la remuneración y promoción del personal (socios y resto de empleados), y en la aceptación solo de los encargos para los que la firma cuenta con los recursos necesarios.

Liderazgo es responsable de la organización de la firma, en general y, en concreto de la prestación de los servicios de auditoría de cuentas; de la definición de los objetivos y planes estratégicos de la firma de cada línea de servicio y, en particular, de la de auditoría de cuentas; de la descripción, para cada línea de servicio, de sus actividades, sus controles, así como sus responsables y equipos; de la descripción del contenido y frecuencia de los reportes de dichos responsables; y de la definición del alcance, la frecuencia y los medios de comunicación al personal.

Deben establecerse PyP para la **asignación** por el responsable de liderazgo de la **responsabilidad del funcionamiento del CCI** a personas con experiencia y competencia adecuadas y suficientes en control de calidad que puedan diseñar y desarrollar los PyP del CCI, así como con la autoridad necesaria para su implementación.

Por lo tanto, dichas PyP deben, **en primer lugar**, de acuerdo con la dimensión y la estructura de la firma, **definir la estructura del CCI, el perfil** de experiencia, competencia y autoridad necesarios para el diseño e implementación del CCI, así como el perfil de experiencia, competencia, autoridad y objetividad para el desempeño de la función de seguimiento o vigilancia del CCI; y, en segundo lugar analizar si ese perfil se encuentra disponible en la firma o si, por el contrario, debe contratarse.

Habrà un responsable de la implementación de los PyP con experiencia amplia y la capacidad necesaria en los elementos de control de calidad, así como con la autoridad necesaria para poder implementar de forma eficaz los PyP. Normalmente, suele ser un directivo de la firma que reciba instrucciones y reporte directamente al responsable del liderazgo, con amplia experiencia en distintos puestos de responsabilidad de la firma, en ética, en la realización de trabajos de auditoría de cuentas y en control de calidad.

Asimismo, habrá responsables que desempeñen la **función de seguimiento** o vigilancia del funcionamiento del CCI que deberán ser **distintos de aquellos que desempeñen las funciones de liderazgo de la calidad en la firma** (a los cuales reporta) **y de aquellos que desempeñen las funciones de implementación** de las PyP del CCI (cuya implementación ha de evaluar).

Los **elementos del sistema de control de calidad**, que deben abordar las PyP son los siguientes:

- (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.

En aquellas firmas con una estructura y dimensión de recursos humanos grande, es frecuente que el responsable de la implementación de los PyP cuente con un equipo, con la experiencia, capacidad y autoridad necesarias, designado por los responsables del liderazgo de la calidad, con miembros responsables de la implementación de las PyP correspondientes a cada elemento del sistema relativos a requerimientos de ética, aceptación y continuidad de clientes y encargos, recursos humanos y realización del encargo.

Por el contrario, en las firmas de tamaño reducido puede ser suficiente la participación de tres personas en el CCI: el responsable de liderazgo, el responsable de implementación y el responsable de seguimiento. Ahora bien, debe velarse porque el diseño de la estructura del CCI no produzca conflicto de intereses para el funcionamiento adecuado del CCI. Por ejemplo, situaciones en las que el responsable de seguimiento realizara trabajos de auditoría de cuenta afectarían a su objetividad; situaciones en las que la firma realizara auditoría de cuentas de EIP u otros encargos que requiriesen de una revisión de control de calidad supondría tener que contar, además, con el personal o los recursos externos adecuados para esta cuarta pieza del CCI, de forma que la firma contara con una estructura adecuada de socios y otro personal, así como, en su caso, terceros contratados, con la experiencia, capacidad y objetividad necesarias para la realización de dichas revisiones evitando las revisiones de control de calidad cruzadas sistemáticas.

En el caso más reducido de una firma (un auditor individual) la función de seguimiento tiene que ejecutarse por terceros adecuados, pero la firma (en este caso el auditor de cuentas ejerciente a título individual) es responsable planificar y diseñar las PyP de seguimiento de conformidad con lo establecido en la NCCI.

En el caso de firmas de auditoría que pertenecen a una **red de firmas de auditoría de carácter nacional o internacional**, puede existir un CCI global de la red con responsables globales de liderazgo, de la implementación de las PyP, y de seguimiento del sistema, con líneas de reporte de los responsables, en cada firma de auditoría, de liderazgo, implementación y seguimiento a los correspondientes responsables globales. En estos casos, dichas responsabilidades globales no limitan en ningún grado las responsabilidades que la NCCI establece para cada firma de auditoría de la red, la cual debe velar porque dichas PyP globales que cumplan con la citada norma de control de calidad y, en concreto, deben adaptarlas a la NRAAC,

teniendo en cuenta los requerimientos específicos de la normativa nacional (en todos los elementos, y particularmente, en requerimientos de ética y formación continuada).

Algunos de los **riesgos** que pueden afectar a liderazgo son:

- Falta de **asunción formal** por el presidente ejecutivo, el consejo de administración o comité directivo de socios de la firma, o asunción formal, pero **no de hecho**, al haber sido delegadas las responsabilidades de liderazgo.
- **Insuficiente adaptación** de los requerimientos **de la NCCI a la estructura del auditor (“mapping” de la NCCI)**.
- **Insuficiente asignación de los recursos necesarios al sistema de CCI** que puede llevar a la asignación de las responsabilidades a personas sin la competencia, experiencia, autoridad, objetividad o disponibilidad de tiempo y medios, necesarios para un adecuado desempeño de dichas responsabilidades.
- **Insuficiente diseño de sistemas de control interno preventivos y de detección** que proporcionen una seguridad razonable de que los incumplimientos de las PyP se detectan y se corrigen.
- **Incongruencia de los comunicados sobre calidad con la actuación** de los responsables de liderazgo de la calidad de la firma y, en particular, con los criterios de evaluación de desempeño, remuneración y promoción.
- **Falta de adecuada segregación** de la función de diseño e implementación del CCI y de la función de seguimiento del CCI.
- En caso de **externalización** de la implementación de determinadas PyP o del seguimiento del CCI, **insuficiencia de procedimientos que aseguren el efectivo liderazgo de la calidad por** las personas de la **firma** de auditoría responsables del mismo.
  
- En el caso de **redes de firmas de auditoría**, insuficiente adaptación de las PyP globales a la estructura de la firma nacional y a los requerimientos locales nacionales.

## II.2. Requerimientos de ética.

Las PyP que se implementen deben proporcionar seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen los **requerimientos de ética**, incluidos los relativos a la independencia, para permitir a la firma obtener una seguridad razonable de que:

- ✓ **Mantiene la independencia.**
- ✓ Se le **notifican los incumplimientos** de los requerimientos de **independencia y se adoptan las medidas necesarias** para resolver dichas situaciones.
- ✓ **Obtiene**, de todo el personal de la firma sujeto a requerimientos de independencia, **confirmación escrita**, al menos una vez al año, del **cumplimiento** de sus **PyP** relativos a la **independencia**.

- ✓ Establece medidas para la **rotación del auditor firmante** en los casos del art. 19 del TRLAC y **criterios** adecuados para el **personal de categoría superior en un encargo**, durante un periodo prolongado, para **determinar las salvaguardas necesarias para reducir la amenaza de familiaridad** a un nivel aceptable, así como, en el caso de auditorías de estados financieros de entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales, entidades de crédito y sociedades de seguros, así como de los grupos en los que estas se integren<sup>3</sup>, se requiera la rotación, después de un determinado periodo del revisor de control de calidad del encargo.

Las PyP deben permitir la **comunicación de los requerimientos de ética al personal** y la **formación** del personal en los requerimientos de ética exigibles; realización de las **consultas** necesarias sobre ética y el acceso a bases de datos de consultas al respecto; la **comunicación** del personal, incluidos los socios, a la firma de la información necesaria a cerca de **los hechos, circunstancias o servicios** distintos del de auditoría de cuentas **a efectos de identificar y evaluar las posibles amenazas a la independencia y adoptar las medidas necesarias** para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptablemente bajo o, cuando esto no sea posible, renunciar a la realización del trabajo de auditoría de cuentas; establecimiento de **canales de denuncia de incumplimientos** de las PyP sobre ética o de requerimientos de ética, efectivos; establecimiento y aplicación de **medidas disciplinarias** para dichos incumplimientos.

Algunos de los **riesgos** que pueden afectar a las PyP sobre requerimientos de ética son:

- **Inadecuada comprensión** del alcance y extensión de los requerimientos de ética (comunicaciones, consultas...)
- **Insuficiente flujo de información de los servicios y relaciones** que pueden suponer una amenaza a la independencia,
- Falta de consideración de circunstancias, servicios y relaciones de la **red del auditor**, como fuente de posibles amenazas,
- **Insuficiente evaluación, individualizada y en conjunto**, del grado de importancia de las **amenazas** a la independencia.
- **Insuficiencia de las salvaguardas** para reducir las amenazas a un nivel aceptablemente bajo.
- **Aceptación de trabajos de auditoría sin el previo y adecuado análisis** del cumplimiento de los requerimientos de ética.
- **Inadecuada motivación:** falta de reconocimiento del cumplimiento de los requerimientos de ética, represalias por la denuncia de los incumplimientos, así como falta de la penalización de los incumplimientos.

---

<sup>3</sup> Por Resolución de 19/07/2013 de la Presidencia del ICAC se sometió a información pública la modificación de la NCCI, por la que las actuaciones y los procedimientos establecidos para quienes auditen entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales serán igualmente de aplicación para quienes auditen al resto de entidades consideradas de interés público de conformidad con lo establecido en el art. 2.5 b) del TRLAC y 15.1 b) a f) del RAC.

### II.3. Aceptación y continuidad de encargos de auditoría.

Las PyP deben proporcionar seguridad razonable de que sólo se aceptan y continúan relaciones con clientes y encargos para los que la firma:

- ✓ Tiene **capacidad y competencia** (tiempo y recursos suficientes y adecuados).
- ✓ Puede **cumplir los requerimientos de ética**.
- ✓ Ha considerado la **integridad del cliente** y no ha obtenido información de la que se pueda concluir que carece de ella.

Las PyP deben permitir obtener la información necesaria para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo de aceptar encargos de clientes cuyos directivos clave, administradores y principales propietarios carezcan de integridad, para lo cual deben requerir la realización de las indagaciones apropiadas y la valoración de su resultado antes de la aceptación.

Asimismo, los PyP deben permitir aceptar o continuar sólo con aquellos encargos para los que la firma cuenta con suficiente personal con conocimiento del sector en el que opera el cliente, así como de la normativa reguladora de su actividad y de la información financiera (o que pueda obtener eficazmente el conocimiento de dicha normativa), y pueda disponer de los expertos que, en su caso, sean necesarios, todo ello, de forma que pueda entregar los informes de auditoría en las fechas requeridas, habiendo cumplido las normas de auditoría y de ética. Todo lo cual requiere la obtención de la información necesaria y la valoración previa de la suficiencia y adecuación de los recursos, así como del cumplimiento de los requerimientos de ética.

En definitiva, se trata de aceptar o continuar con un encargo de auditoría si la firma puede realizarlo con la calidad requerida y no anteponer a factores de negocio.

Para ello, es necesario definir detalladamente la información que debe obtener el socio del encargo o auditor designado para la firma del informe; la consulta al responsable de ética, sobre la existencia de circunstancias o servicios que pudieran suponer una amenaza a la independencia y su evaluación, así como la consulta a recursos humanos sobre la disponibilidad de personal con la experiencia y capacitación necesaria, que ha de detallarse para el encargo concreto; los criterios y los factores de ponderación de las circunstancias que concurran en el encargo; y las líneas de autorizaciones previas a la aceptación del encargo.

Algunos de los **riesgos** que pueden afectar a las PyP sobre aceptación y continuidad con encargos son:

- **Aceptación o continuación** realizada por el socio con el encargo **antes de la evaluación y aprobación** de la existencia de recursos adecuados, el cumplimiento de los requerimientos de ética y la integridad del cliente.
- Falta de **consulta a responsables de recursos humanos y ética**, antes de la aprobación.
- **Falta** de definición de **criterios**, su **ponderación y método de medición del riesgo** de aceptación y continuidad, teniendo en cuenta la evaluación de la capacidad, competencia y tiempo disponible del personal, así como la integridad del cliente.
- Falta de determinación de las **cadena de autorizaciones**, en función del riesgo.
- **Ausencia de PyP** para, una vez aceptados los encargos, evaluar y tomar las decisiones **sobre la continuidad** con los mismos.
- **Inconsistencia** en las evaluaciones y decisiones, en el caso de encargos con circunstancias similares.

#### **II.4. Recursos humanos.**

Las PyP deben proporcionar a la firma una seguridad razonable de que dispone del **personal suficiente con la capacidad, competencia y compromiso con los requerimientos de ética** para realizar los trabajos de auditoría con de conformidad con la NRAAC y para permitir a la firma, y a los socios o auditores designados para la firma de informes de auditoría, la emisión de informes adecuados a las circunstancias que concurran. Conviene precisar que estos requerimientos no solo deben cumplirse para el personal de la firma de auditoría sino también, para el personal especialista, perteneciente a entidades de la red de la firma de auditoría que participe en los encargos de auditoría de cuentas (especialistas internos).

Para ello, las PyP deben permitir:

- ✓ La **planificación de las necesidades de personal**, de cada una de las categorías, adecuada a los trabajos aceptados y a aquellos que se prevea que pudieran aceptarse, por especialización y experiencia necesarias, así como por horas necesarias para realizarlos.
- ✓ La **selección** de personal íntegro que pueda desarrollar la competencia y la capacidad necesarias, así como contratación de personal externo adecuadamente cualificado, con la definición concreta de los requisitos necesarios para las distintas categorías y de procedimientos de comprobación adecuados.
- ✓ **Formación**, teórica y práctica, en las materias necesarias para la realización de trabajos de auditoría, incluidos los requerimientos de ética. Tutela por los empleados más experimentados del equipo del encargo.

- ✓ Desarrollo de la carrera profesional en la que para la **evaluación del desempeño**, la **remuneración y la promoción** se reconozca y recompense el desarrollo y el mantenimiento de la **competencia**, así como el compromiso con los principios de **ética**.
- ✓ **Asignación de equipos con las competencia y capacidad** necesarias que específicamente requiere cada trabajo de forma que:
  - ✚ El socio del encargo tenga la competencia, la capacidad y la autoridad necesarias, así como se asigne al encargo el resto de personal apropiado con la competencia y la capacidad necesarias para cumplir la NRAAC y permitir a la firma o a los socios de los encargos la emisión de informes adecuados a las circunstancias que concurren.
  - ✚ La definición clara de las responsabilidades del socio y su comunicación a éste.
  - ✚ La comunicación a la dirección y a los administradores de la entidad de la identidad y función del socio del encargo.

Algunos de los **riesgos** que pueden afectar a las PyP sobre recursos humanos son:

- Insuficiencia de los criterios para una **estimación realista** de las necesidades de personal.
- Falta de definición de **criterios de selección** adecuados y **diferenciados** para **candidatos sin experiencia y con experiencia**.
- **Falta de comprobación de las cualificaciones, competencias y experiencia** de los candidatos.
- Evaluación del desempeño, remuneración y promoción:
  - ✚ Falta de evaluación de **todo el personal, incluidos especialistas internos**, en el marco de un sistema de evaluación periódica del desempeño.
  - ✚ Falta de consideración de **la calidad** como **factor de ponderación principal** en la matriz de evaluación.
  - ✚ Falta de establecimiento de los **factores que influyen en la evaluación y de los criterios concretos que determinan su ponderación** en el total de la evaluación, que evidencien el grado en el que se tiene en cuenta la calidad del trabajo desarrollado.
  - ✚ Definición insuficiente de las **directrices sobre promoción y remuneración del personal**, coherente con el resultado de la evaluación del desempeño.
  - ✚ Falta de consideración del cumplimiento de la **formación**,
  - ✚ Falta de consideración del cumplimiento de los **requerimientos de ética**.

- Formación:
  - ✚ Falta de **planes diseñados** teniendo en consideración **los encargos específicos y para cada una de las categorías del personal**.
  - ✚ Falta de **controles del cumplimiento** por el personal de los planes de formación, para cada categoría o sector.
  - ✚ Falta de **medición del aprovechamiento** de la realización de los planes de formación.
  - ✚ Falta de realización de planes de formación para los **especialistas internos** (incluida la red)
  - ✚ **Falta de consecuencias de los incumplimientos** de formación.
- Asignación de equipos:
  - ✚ Falta de **criterios** estandarizados de **asignación** de equipos, teniendo en cuenta:
    - Especialización sectorial y técnica necesaria.
    - Categoría y experiencia profesional necesaria.
    - Carga de trabajo.
    - Nivel de supervisión requerido.
  - ✚ Falta de **evaluación de disponibilidad** del personal con la capacidad, experiencia y tiempo necesario, **antes de la aceptación** de los encargos.

## II.5. Realización de los encargos.

Las PyP deben promocionar la consistencia de la calidad en la realización de los trabajos de auditoría.

Para ello, entre otras, deben:

- ✓ Establecer las responsabilidades de **supervisión y de revisión** del encargo.
- ✓ Facilitar y seguir la **realización de consultas** sobre cuestiones complejas o controvertidas.
- ✓ **Tratar y resolver las diferencias de opinión** en el seno del equipo del encargo, con las personas consultadas y, en su caso, entre el socio del encargo y el revisor de control de calidad del encargo.
- ✓ Requerir la finalización de la **compilación de los archivos** correspondientes al trabajo de auditoría oportunamente y la conservación de dicha documentación en el plazo requerido por la NRAAC.
- ✓ Realizar **una revisión de control de calidad**, de aquellos encargos para los que resulte adecuado, que proporcione **una evaluación objetiva de los juicios significativos** formulados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe. Lo que, a su vez, precisa:

- ✚ Requerirla **revisión de control de calidad para las auditorías** de los estados financieros (EEFF) de las entidades **emisoras de valores** admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales, entidades de crédito y sociedades de seguros, así como de los grupos en los que estas se integren<sup>4</sup> y **establecer los criterios para evaluar el resto de trabajos de auditoría** y para determinar si debe realizarse una revisión de control de calidad, así como requieran una revisión de control de calidad para aquellos encargos que cumplan los citados criterios;
- ✚ Establecer los **criterios de elegibilidad y el nombramiento de revisores** de control de calidad con las cualificaciones técnicas, experiencia y autoridad necesarias para el encargo, así como para preservar su objetividad y prever su sustitución cuando su capacidad para realizar una revisión objetiva pueda verse afectada.
- ✚ **Establecer el alcance de la revisión**, que variará, según sea la naturaleza de la entidad auditada:
  - Con carácter general: **discusión de las cuestiones significativas** con el socio del encargo, la **revisión de los EEFF y del informe propuesto**, el cual no debe fecharse<sup>5</sup> hasta que no finalice la revisión de control de calidad, así como la **revisión de la documentación** del encargo seleccionada **relativa a los juicios significativos** formulados por el equipo del encargo y la **evaluación de las conclusiones** alcanzadas para la formulación del informe y la consideración de si el informe propuesto es adecuado.
  - A las **auditorías de las EIP** citadas ( dependiendo de las circunstancias, también pueden ser aplicables a otros encargos ): **independencia** de la firma de auditoría, en relación con el encargo, si se han realizado las **consultas** necesarias sobre cuestiones para las que existen diferencias de opinión u otras cuestiones complejas o controvertidas, y las conclusiones de dichas consultas, **si la documentación refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos**(entre otros, riesgos significativos identificados y respuestas a dichos riesgos; juicios formulados, en especial, respecto de la importancia relativa y los riesgos

---

<sup>4</sup> Por Resolución de 19/07/2013 de la Presidencia del ICAC se sometió a información pública la modificación de la NCCI, por la que el requisito de realización de una revisión de control de calidad expresamente se extendería al resto de entidades consideradas de interés público de conformidad con lo establecido en el art. 2.5 b) del TRLAC y 15.1 b) a f) del RAC, pudiéndose, no obstante, no extenderse siempre que se documenten expresamente los criterios de evaluación utilizados que justifiquen la no realización de dicha revisión. Esta modificación debería estar implementada en los sistemas de control de calidad interno antes del 01/01/2015.

<sup>5</sup>El criterio contenido en la Resolución de 26/10/2011 de la Presidencia del ICAC es interpretar, a este respecto, como fecha del informe la fecha de su entrega siempre y cuando exista documentación acreditativa de dicha entrega. Sin embargo, la resolución de 19/07/2013 mencionada eliminaría dicho criterio, por lo que la revisión de control de calidad debería estar finalizada antes de la fecha del informe, entendida esta como aquella en la que se han completado los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre las cuentas anuales. Esta modificación debería estar implementada en los sistemas de control de calidad interno antes del 01/01/2015.

significativos; la significatividad y tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas, identificadas; cuestiones que deben comunicarse a la dirección, administradores y, en su caso, organismos reguladores) y si soporta las conclusiones alcanzadas].

- ✚ Requerir la documentación de la revisión de control de calidad realizada (realización de los procedimientos requeridos por las PyP de la firma sobre revisión de control de calidad; terminación de la revisión de control de calidad en la fecha del informe o con anterioridad; ausencia de cuestiones no resueltas que hicieran al revisor considerar que los juicios significativos formulados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas por dicho equipo, no fueran adecuadas).

Algunos de los **riesgos** que pueden afectar a las PyP sobre la ejecución de los encargos de auditoría son:

- **Metodología:**
  - ✚ Falta de **escepticismo profesional**:
    - Identificación de los **riesgos significativos**.
    - **Contraste** de las **hipótesis y métodos** de la dirección de la entidad para realizar las **estimaciones contables**.
    - Verificación razonabilidad del trabajo de los **expertos** (externos e internos).
  - ✚ Falta de **obtención de evidencia suficiente y adecuada**.
- **Supervisión y revisión del trabajo:**
  - ✚ Falta de constancia de su **alcance, extensión y momento** de realización, así como insuficiente experiencia, competencia y autoridad adecuada de las personas que realizan la revisión y la supervisión del trabajo.
  - ✚ **Participación insuficiente** del **socio** del encargo,
  - ✚ **Insuficiente evaluación crítica de los juicios y de la evidencia** obtenida.
- **Consultas y diferencias de opinión:**
  - ✚ Inadecuación de las **cualificaciones** técnicas y experiencia de los responsables de responder las consultas.
  - ✚ Falta de definición del **medio** para realizar las consultas y de criterios para determinar las **consultas que deben realizarse**.
  - ✚ Falta de evidencia del proceso de consulta respecto a los **resultados de las consultas planteadas y la aplicación** de su resolución en los trabajos.
- **Diferencias de opinión:**
  - ✚ Falta de **control y seguimiento** de las cuestiones sobre las que se ponen de manifiesto diferencias de opinión, su alcance y su resolución.
  - ✚ Falta de **procedimiento para su resolución**.
  - ✚ Ausencia o inadecuación de PyP para tratar y resolver las diferencias de opinión, en su caso, dentro del equipo del encargo, entre el responsable del encargo y el responsable de la resolución de las consultas, así como entre aquel y el revisor de control de calidad.

- **Revisión de control de calidad de los encargos :**
  - ✚ **Falta de definición y concreción o inadecuación de los criterios y de las variables del modelo de riesgo** para determinar los encargos sujetos a RCC.
  - ✚ Falta de **asignación de RCC a los encargos de EIP**
  - ✚ Falta de definición de los **criterios** técnicos, de experiencia y de independencia **para elegir los revisores de control de calidad.**
  - ✚ Falta de **cualificación y experiencia** necesarias de los revisores para el encargo.
  - ✚ Falta de la **objetividad necesaria** (intervención en el encargo, revisiones cruzadas sistemáticas, etc.)
  - ✚ Falta de **constancia documental de la evaluación realizada por el** RCC.
  - ✚ **Emisión del informe** de auditoría **antes de finalizar la revisión** de CC.
  
- **Documentación:**
  - ✚ **Documentación insuficiente** de los juicios significativos en cada fase, del desarrollo y resultado de las pruebas de auditoría realizadas, y de las conclusiones alcanzadas que soportan la opinión.

## II.6. Seguimiento.

El seguimiento de las PyP del CCI es la función de auditoría interna de la firma y, por lo tanto, debe proporcionar a la firma una seguridad razonable de que las PyP del CCI son adecuados y eficaces, a través de una evaluación continuada del sistema, incluyendo la inspección, de manera cíclica, de al menos un trabajo de auditoría de cada socio o auditor designado para la firma del informe de auditoría.

Para ello, el seguimiento debe **evaluar**, de forma continuada, el sistema de control de calidad de la firma, incluyendo la inspección cíclica de al menos un trabajo de auditoría terminado de cada socio o auditor designado para la firma de informes de auditoría, al objeto de concluir si:

- ✓ **La firma ha cumplido la NRAAC.**
- ✓ **El diseño de las PyP del CCI es adecuado y si se ha implementado eficazmente;**
- ✓ **En los trabajos de auditoría se han aplicado los PyP adecuadamente**, de forma que de los encargos sean adecuados a las circunstancias.

Las personas que participen en la realización del seguimiento deben tener la experiencia adecuada y la autoridad necesaria para dicha función y deben ser independientes de las personas encargadas de:

- La implementación de las políticas y procedimientos del CC.
- Las personas que realicen los trabajos de auditoría de cuentas.
- Las personas que realicen la revisión de control de calidad de los trabajos de auditoría de cuentas.

El seguimiento evalúa, por una parte, si el diseño de las PyP es adecuado para proporcionar una seguridad razonable a la firma de auditoría del cumplimiento de la NRAAC y se ha implementado eficazmente, así como, por otra parte, para proporcionar una seguridad razonable a la firma de auditoría de que dichas PyP se han aplicado de forma correcta a encargos concretos de auditoría seleccionados al efecto y se han emitido informes de auditoría de cuentas adecuados a las circunstancias.

Para ello se requiere el análisis de los nuevos desarrollos normativos, del modo en que se reflejan en las PyP correspondientes a cada elemento del sistema de control de calidad y la evaluación, mediante la realización de pruebas de cumplimiento, de su eficacia operativa.

Como resultado de la evaluación realizada, los responsables del seguimiento **determinan las deficiencias que necesitan ser corregidas y las medidas necesarias que permitan la mejora del CCI.**

El responsable de seguimiento **comunicará al responsable del liderazgo** de la calidad en la firma de auditoría los procedimientos de seguimiento realizados, las conclusiones obtenidas, las deficiencias sistémicas o repetitivas, así como aquellas otras que sean significativas, y las medidas necesarias para su corrección. Asimismo, al menos una vez al año, el responsable del seguimiento debe comunicar el resultado del seguimiento del sistema de control de calidad **a los socios de los encargos y a otro personal implicado**, para que adopten, con prontitud, las medidas correctoras, en su caso, necesarias.

Adicionalmente, se requiere la implementación de PyP para tratar adecuadamente las **quejas y denuncias**, de dentro y fuera de la firma, sobre falta de adecuación del trabajo de auditoría a la NRAAC, así como sobre el incumplimiento del sistema de control de calidad de la firma. El personal debe tener claras las vías para realizar dichas quejas y denuncias sin temor a represalias. Asimismo, pueden proceder de clientes. En cualquier caso, los PyP deben **asegurar que se investiguen por personal con experiencia y autoridad adecuada y suficiente que no participe en el encargo** (en el caso de externalizarse la investigación, los proveedores de dicho servicio deben tener la cualificación adecuada), y el resultado de las investigaciones deben considerarse para la adopción de medidas adecuadas por la firma, en el caso de ponerse de manifiesto deficiencias en el diseño o funcionamiento de las PyP o en el caso de incumplimiento de las PyP por parte de alguna persona.

En el caso de auditores individuales y sociedades de auditoría con poco personal, estos requisitos requerirán la exteriorización del proceso de seguimiento, aunque la responsabilidad del diseño y de la implementación efectiva y eficaz de dicho proceso sea de la firma de auditoría, para llevar a cabo las inspecciones de los encargos y otros procedimientos de seguimiento, a una persona externa debidamente cualificada o a otra firma de auditoría, pudiendo, también acordar con otras organizaciones adecuadas compartir recursos para realizar las actividades de seguimiento.

Algunos de los **riesgos** que pueden afectar a las PyP sobre seguimiento son:

- Falta de **definición** de un **plan anual de seguimiento integrado en un plan correspondiente a un ciclo de seguimiento de los encargos.**
- Insuficiencia de la **definición de los criterios para la selección** de los socios o auditores designados para la firma de informes de auditoría de cuentas y de los criterios de selección de los encargos.
- **Inadecuación del ciclo de seguimiento de los trabajos realizados por los socios o auditores designados para la firma de informes, a la estructura y las oficinas de la firma.**
- **Falta de objetividad del responsable** del seguimiento (conflicto de intereses con los responsables de liderazgo), o falta de experiencia, competencia o autoridad.
- **Falta de comunicación** de las deficiencias y las medidas correctoras con el **detalle necesario** para elaborar un plan de acción.
- **Selección de trabajos** de auditoría **sin finalizar.**
- **Documentación del proceso de seguimiento insuficiente** para evidenciar su planificación, ejecución, finalización comunicación de resultados y seguimiento de las deficiencias.
- **Tratamiento insuficiente de las quejas y las denuncias.**

## **II.7. Documentación del sistema de control de calidad.**

Las PyP deben requerir **documentación** adecuada **que:**

- ✓ **Evidencie el funcionamiento de cada elemento** del CCI, incluidas las quejas y denuncias y las respuestas a las mismas.
- ✓ **Se conserve durante el tiempo necesario para que los responsables del seguimiento, evalúen el cumplimiento** del sistema de control y calidad o, durante un periodo más largo si lo requiere la normativa regulatoria.

A mayor dimensión y complejidad de las actividades de la firma, corresponderá mayor estandarización y detalle de la documentación (aplicaciones informáticas y bases de datos para documentar, por ejemplo, las confirmaciones de independencia, las evaluaciones del desempeño, las consultas, las quejas y los resultados de las inspecciones de seguimiento), mientras que para firmas de pequeña dimensión la documentación puede ser menos estandarizada, como por ejemplo, listados de comprobaciones o notas manuscritas.

Algunos de los **riesgos** que pueden afectar a las PyP sobre documentación del CCI son:

- **Falta de conservación de la documentación el tiempo necesario para** permitir a los responsables de **seguimiento**, evaluar la implementación de las PyP.
- **Insuficiencia de la documentación sobre el diseño de las PyP, y** sobre el alcance, la extensión y el resultado de las pruebas realizadas por los responsables de **seguimiento** para evaluar el CCI.