

NCCI-1. NORMA DE CONTROL DE CALIDAD INTERNO DE LOS AUDITORES Y SOCIEDADES DE AUDITORÍA

Alejandro Larriba Díaz-Zorita

*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad
Auditor de Cuentas*

EXTRACTO

La Norma de Control de Calidad Interno de los Auditores y Sociedades de Auditoría es la primera norma de la IFAC traducida y adaptada para su aplicación en España, lo que ha marcado el inicio de la nueva etapa de aplicación de las normas de auditoría.

En el presente artículo se expone de forma resumida y didáctica el contenido de dicha Norma que toda firma de auditoría, independientemente de su tamaño y estructura, está obligada a cumplir y cuyo objetivo principal es que la firma de auditoría tenga una seguridad razonable de que tanto la firma como su personal cumplen las normas y requerimientos profesionales aplicables y que los informes emitidos por la firma, o por los socios de los encargos, son los adecuados en cada caso.

Palabras claves: control de calidad, encargos de auditoría y seguimiento del control de calidad.

NCCI-1. STANDARD QUALITY CONTROL OF INTERNAL AUDITORS AND AUDIT FIRMS

ABSTRACT

Standard Quality Control of Internal Auditors and Audit Firms is the first rule of IFAC translated and adapted for use in Spain, which marked the beginning of a new stage of implementation of auditing standards.

This article is published in summary form and didactic content of the Standard that all audit firm, regardless of size and structure, is bound and whose principal objective is that the firm has a reasonable assurance that both the firm and its personnel comply with professional standards and applicable requirements and that reports issued by the firm, or by members of the orders are appropriate in each case.

Keywords: quality control, audit engagements and monitoring quality control.

Sumario

- I. Introducción
- II. Alcance y criterios de aplicación
- III. Objetivo, definiciones y contenido
- IV. Puntos de revisión previstos para el control de calidad
 - 4.1. Liderazgo y cultura interna en la firma
 - 4.2. Requerimientos de ética
 - 4.3. Proceso de aceptación y continuidad de clientes
 - 4.4. Recursos humanos
 - 4.5. Realización de los trabajos
- V. Control de calidad
 - 5.1. Criterios para realizar una revisión de control de calidad
 - 5.2. Criterios para seleccionar revisores de control de calidad
 - 5.3. Criterios para solucionar las diferencias de opinión
 - 5.4. Criterios para realizar el archivo de la documentación de los encargos realizados
- VI. Seguimiento del control de calidad
 - 6.1. Seguimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría
 - 6.2. Evaluación, comunicación y corrección de las deficiencias identificadas
 - 6.3. Tramitación de quejas y denuncias
 - 6.4. Documentación del sistema de control de calidad

I. INTRODUCCIÓN

Aunque la NCCI-1¹ «Norma de Control de Calidad Interno de los Auditores y Sociedades de Auditoría», no forma parte de las Normas Internacionales de Auditoría aplicables en España (NIA-ES) –como tampoco forma parte de las NIA la ISQC 1 «Control de calidad de las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados» a pesar de estar emitida por la IFAC–, la hemos incluido por ser la primera norma de la IFAC traducida y adaptada para su aplicación en España, lo que marcó el inicio de la nueva etapa de aplicación de normas de auditoría, aparte de que el propósito de dicha NCCI-1 era converger en esta materia con las corrientes internacionales, dado que ella misma es una mera traducción de la ISQC 1 de la que se suprimieron las referencias a las organizaciones de auditoría del sector público y a otros servicios distintos de la auditoría, por no encontrarse dentro del ámbito de aplicación del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas².

II. ALCANCE Y CRITERIOS DE APLICACIÓN

Esta norma establece que toda firma de auditoría³, independientemente de su tamaño y estructura, deberá realizar el control de calidad de sus trabajos, revisando periódicamente que sus sistemas de control de calidad siguen siendo apropiados y acordes con posibles nuevas circunstancias, nuevas normas profesionales, estructuras de personal más complejas, etc., y deberá interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables⁴.

Con carácter obligatorio se aplicará a todos los auditores, si bien la naturaleza y extensión de las políticas y de los procedimientos desarrollados por cada firma dependerá de varios factores como la dimensión y características de funcionamiento de cada una de ellas, y de su pertenencia o no a una red de auditoría.

¹ Aprobada mediante Resolución del ICAC de 26 de octubre de 2011, ha sido modificada mediante Resolución de 20 de diciembre de 2013.

² En adelante TRLAC.

³ En general, a partir de ahora nos referiremos indistintamente a «auditores», «firmas de auditoría» o «firmas», en el bien entendido de que en dichas denominaciones entran tanto auditores individuales como sociedades de auditoría.

⁴ Requerimientos de ética aplicables son los definidos por el TRLAC y normativa de desarrollo.

Para su aplicación el auditor deberá realizar todo lo necesario para mantener la calidad de su trabajo, configurando los controles que sean precisos en su estructura organizativa, aplicando aquellos procedimientos que, establecidos por el propio auditor, le aseguren de forma razonable que los servicios profesionales que proporciona a sus clientes cumplen las normas de auditoría aplicables en cada caso. Es decir, que se trata de establecer autocontroles diseñados por el propio auditor para verificar que su trabajo se desarrolla con las máximas garantías de calidad, los cuales deberán estar implementados antes del 1 de enero de 2015.

Para su aplicación en nuestro país se deberán tener en cuenta los siguientes aspectos:

- En su aplicación se tendrán en cuenta las disposiciones del TRLAC y de su normativa de desarrollo.
- Su ámbito de aplicación se refiere exclusivamente al ejercicio de la actividad de la auditoría de cuentas por auditores y sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- Se tendrá en cuenta la existencia de auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión a los que se dará un tratamiento específico más reducido.
- Las referencias a la IFAC, a sus Comités, a las Normas Internacionales de Auditoría y a otras normas y pronunciamientos internacionales, solo serán aplicables en nuestro país en la medida en que se haya aprobado su incorporación a nuestra normativa interna.
- Las menciones a fuentes normativas, terminología, definiciones y obligaciones de esta norma son las referidas a nuestras normas legales, en particular el TRLAC y sus normas de desarrollo.
- Para facilitar su aplicación, cuando la aclaración de algún párrafo de la norma lo requiera, se incluirán referencias a la legislación española. Igualmente se han suprimido aquellos apartados, párrafos o frases contrarios a la normativa de auditoría aplicable en España.
- Las actuaciones y los procedimientos establecidos para auditar entidades cotizadas también serán aplicables en la auditoría de entidades de crédito, sociedades de seguros y sus grupos.
- El informe correspondiente a cada auditoría no se deberá fechar hasta que no finalice la revisión del control de calidad del trabajo, es decir, que dicha revisión se deberá realizar en fecha anterior a la del informe de auditoría.

III. OBJETIVO, DEFINICIONES Y CONTENIDO

Su objetivo es que toda firma de auditoría establezca y mantenga un sistema de control interno de calidad que le proporcione una seguridad razonable acerca de que:

- Tanto la firma como su personal cumplen las normas y requerimientos profesionales aplicables.
- Los informes emitidos por la firma, o por los socios de los encargos, son los adecuados en cada caso.

Consecuentemente, el sistema de control interno se compondrá de diversas políticas diseñadas para alcanzar el objetivo propuesto, así como los procedimientos necesarios para implementar y realizar el seguimiento de dichas políticas. En todo caso los procedimientos adoptados por la firma para su control de calidad se deberán establecer por escrito.

Con la finalidad de facilitar su entendimiento, al tiempo que contribuir a la necesaria armonización de conceptos precisando los mismos, en la norma que comentamos se precisan diferentes definiciones que no podemos reproducir dada la dimensión que nos hemos propuesto para este trabajo⁵.

Al control de calidad quedarán sometidos todos los trabajos correspondientes a las actuaciones que, por servicios de auditoría, realice la firma, es decir, que no se aplicarán y quedarán fuera del mismo todos los servicios prestados distintos al de auditoría. Además, como este control afecta en principio a todo el personal de la firma, todos ellos deberán tener conocimiento suficiente de la norma a fin de comprender sus objetivos y de aplicar sus requerimientos de la manera más adecuada. Para su difusión, una vez establecido el control de calidad, se comunicarán al personal las políticas y procedimientos acordados, indicando los puntos siguientes:

- La descripción de las políticas y procedimientos establecidos.
- Los objetivos que se pretenden alcanzar.
- Un mensaje indicando que cada persona tendrá una cierta responsabilidad en relación con la calidad.
- Que se espera un correcto cumplimiento de los controles establecidos.

En todo caso, como reconocimiento de la importancia de contar con una colaboración activa por parte de todos, será conveniente estimular a las personas para que contribuyan a su mejora expresando sus puntos de vista o reservas sobre el control instaurado.

IV. PUNTOS DE REVISIÓN PREVISTOS PARA EL CONTROL DE CALIDAD

Las políticas y procedimientos para la revisión del control de calidad que se establezcan deberán atender a los siguientes puntos:

⁵ Remitimos al lector tanto a las definiciones enunciadas por esta norma como al Glosario de términos que incluye como anexo la Resolución de 15 de octubre de 2013, del ICAC, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España.

4.1. LIDERAZGO Y CULTURA INTERNA EN LA FIRMA

Es importante que cada firma establezca políticas y procedimientos orientados a promover una cultura interna propia, donde se reconozca que la calidad en la realización de los trabajos es esencial. Esto requiere que la cúpula directiva de la firma asuma la responsabilidad última del sistema de control de calidad, refrendando de este modo la importancia concedida a esta cuestión.

El éxito de la promoción de una cultura interna orientada a la calidad dependerá de actuaciones claras, congruentes y frecuentes, así como de mensajes emitidos por la dirección enfatizando que las políticas y procedimientos de control de calidad instituidos tienen las dos finalidades siguientes:

- Realizar un trabajo eficaz ajustado a las normas legales y profesionales aplicables.
- Emitir informes adecuados a las circunstancias del trabajo realizado.

Con estas actuaciones, y sobre todo con su difusión, se pretende fomentar una cultura empresarial basada en el reconocimiento del trabajo realizado de alta calidad. Cualquier medio puede ser bueno para comunicar estos mensajes: seminarios de formación, reuniones, diálogos formales o informales, declaraciones de intenciones, boletines, circulares informativas, etc. Asimismo pueden incluirse mensajes de este corte en la documentación interna, en el material de formación propio de la firma, en los procedimientos de evaluación de socios y de empleados, etc., siempre con el objetivo de apoyar y reforzar el criterio de la firma respecto de la importancia de la calidad e indicando el modo en que debe alcanzarse.

4.2. REQUERIMIENTOS DE ÉTICA

Toda firma de auditoría deberá establecer una serie de políticas y procedimientos diseñados para verificar que se cumplen los requerimientos de ética aplicables, establecidos como principios fundamentales en la legislación aplicable y en el Código de la IFAC: integridad, objetividad, competencia, diligencia profesional, confidencialidad y comportamiento profesional, los cuales se verán reforzados en la práctica por:

- El comportamiento y ejemplo de los dirigentes de la firma.
- La formación teórica y práctica de cada miembro del personal afectado.
- Un eficaz seguimiento de los comportamientos.
- Un proceso para el tratamiento de los incumplimientos advertidos.

En este sentido, cada firma establecerá diversos controles orientados a conseguir una seguridad razonable de que la propia firma, su personal y, en su caso, otras personas sujetas a requeri-

mientos de independencia –lo cual incluye al personal de las firmas de la red–, son independientes y mantienen su independencia en los términos de los requerimientos, tanto legales como profesionales, aplicables.

Para su control, con periodicidad mínima anual, la firma deberá obtener confirmación escrita –bien en papel, bien en formato electrónico–, de todo el personal que deba ser independiente según los requerimientos éticos aplicables, de que cumplen con todas las políticas y procedimientos establecidos al efecto.

Un importante riesgo de pérdida de independencia la constituye la «amenaza de familiaridad», que se puede originar al asignar las mismas personas a un mismo encargo durante un prolongado periodo de tiempo, sobre todo personal de categoría superior. Para evitar este riesgo será necesario que la firma fije criterios para reducir dicha amenaza a un nivel aceptable, sobre todo en los supuestos de auditorías de entidades cotizadas, llevando a cabo las necesarias rotaciones, una vez transcurridos los periodos de tiempo previstos para ello.

4.3. PROCESO DE ACEPTACIÓN Y CONTINUIDAD DE CLIENTES

La firma establecerá políticas y procedimientos adecuados para la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos, con la finalidad de conseguir una seguridad razonable de que no afectará a su independencia. En este sentido únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos cuando:

- Tenga competencia para realizar el encargo, así como la capacidad, el tiempo y los recursos necesarios para hacerlo.
- Pueda cumplir los requerimientos de ética aplicables.
- Considere satisfactoria la integridad del cliente y carezca de información en sentido contrario.

La primera premisa es disponer de competencia, capacidad y recursos para llevar a cabo el encargo, siendo indiferente que se trate de un cliente nuevo, o de un nuevo encargo de un cliente antiguo. Esto implica relacionar la naturaleza específica del encargo con los perfiles de socios y empleados, atendiendo a los puntos siguientes:

- El personal de la firma ¿tiene conocimiento suficiente de los sectores o materias objeto del encargo?
- El personal de la firma ¿tiene experiencia suficiente en relación con los requerimientos normativos o de información aplicables, o la capacidad para adquirirla de manera eficaz?

- La firma ¿tiene suficiente personal con la competencia y capacidad necesarias?
- En caso necesario, ¿existen expertos disponibles?
- Cuando sea aplicable, ¿la firma dispone de personas que cumplan los criterios y requisitos precisos para realizar la revisión de control de calidad del encargo?
- La firma ¿es capaz de terminar el encargo en la fecha límite en que se requiere el informe?

A continuación, la propia firma debe establecer un autocontrol analizando la medida en que la aceptación del nuevo cliente –o del nuevo encargo– afecta a su posición ética respecto del propio encargo, o a su repercusión sobre otros clientes o encargos contratados con anterioridad por conflictos de intereses.

El análisis de la integridad del cliente, teniendo en cuenta que el grado de conocimiento que sobre la misma tenga la firma, aumentará, por lo general, en el curso de una relación continuada con el mismo, y en todo caso incluirá las indagaciones correspondientes que sean precisas en cada caso.

En otros supuestos, para decidir acerca de la continuidad de las relaciones con un determinado cliente, la firma deberá establecer políticas y procedimientos adecuados que le permitan tomar la mejor decisión, sobre todo cuando la firma haya obtenido determinadas informaciones que, de haber estado disponibles con anterioridad, le hubiesen llevado a rechazar encargos con dicho cliente.

4.4. RECURSOS HUMANOS

En la firma deberán existir políticas definidas y procedimientos diseñados que proporcionen una seguridad razonable de que se dispone de suficiente personal, con la competencia, capacidad y compromiso ético necesarios para:

- Realizar los trabajos contratados de conformidad con las normas legales y profesionales aplicables.
- Permitir a la firma –o a los socios directores de los encargos– emitir los informes adecuados a las circunstancias de cada encargo.

Dichas políticas y procedimientos deberán incluir los siguientes aspectos:

- Selección de personal.
- Evaluación del desempeño de los cometidos asignados.
- Capacidad, incluido el tiempo para realizar el trabajo asignado.

- Mantenimiento de las competencias.
- Desarrollo de la carrera profesional.
- Promoción.
- Remuneración.
- Estimación de las necesidades de personal.

Los procesos de selección de personal deben permitir seleccionar personas íntegras, con posibilidades de desarrollar la competencia y la capacidad necesarias para realizar el trabajo de la firma y que posean, además, las características adecuadas que les permitan desempeñarlo y mantenerlo de manera competente.

Un aspecto muy importante dentro de este capítulo es el de la configuración de los equipos de trabajo, que consiste en la asignación del personal más adecuado a efectos de poder llevar a término el mismo en función de su competencia, conocimientos y, sobre todo, de las necesidades específicas del trabajo a realizar. Dicha asignación incluye, entre otros, considerar los siguientes aspectos:

- Conocimiento y experiencia práctica en trabajos de naturaleza y complejidad similares, adquiridos y mantenidos mediante la formación y participación adecuadas.
- Conocimiento de las normas legales y profesionales aplicables al caso.
- Conocimiento de los sectores en que el cliente opera.
- Capacidad para aplicar el juicio profesional.
- Conocimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad de la firma.

4.5. REALIZACIÓN DE LOS TRABAJOS

La firma establecerá aquellas políticas y procedimientos que le proporcionen una seguridad razonable de que los encargos aceptados se realizan de conformidad con las normas legales y profesionales aplicables en cada caso, así como que los informes se emiten de acuerdo a los resultados del trabajo realizado. Dichas políticas y procedimientos incluyen los siguientes puntos principales:

- a) **Calidad de los trabajos realizados.** La firma deberá promover la mayor calidad en la realización de los encargos, para lo cual empleará manuales escritos o electrónicos, herramientas informáticas u otra documentación y material adecuada que sirva de guía específica para los sectores o materias objeto de análisis.
- b) **Supervisión.** Comprende el seguimiento constante del progreso realizado en el encargo, apreciando la competencia y capacidad de cada uno de los miembros del equipo, la suficiencia del tiempo disponible para ejecutar el trabajo, el nivel de

- comprensión de las instrucciones recibidas por parte de los miembros del equipo y la ejecución del trabajo de acuerdo con el enfoque planificado. También incluye el tratamiento específico de aquellas cuestiones significativas surgidas durante el encargo, modificando cuando ello sea preciso su enfoque inicial e identificando las cuestiones que deban ser objeto de consulta o de nueva consideración, tanto por miembros del equipo, como por otras personas de la firma con mayor experiencia.
- c) **Revisión.** Las políticas y procedimientos de la firma relativos a las responsabilidades de revisión se suelen establecer sobre la base de que el trabajo de los miembros del equipo con menos experiencia es revisado por los miembros que cuenten con más experiencia. En todo caso es una verificación programada sobre si:
- El trabajo se ha realizado de conformidad con las normas legales y profesionales aplicables.
 - Se han planteado las cuestiones significativas o conflictivas para una consideración más detallada.
 - Se han realizado las consultas adecuadas, documentado e implementado las conclusiones resultantes.
 - Es necesario revisar la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo realizado.
 - El trabajo realizado soporta las conclusiones alcanzadas y está adecuadamente documentado.
 - Se ha obtenido la evidencia suficiente y adecuada que soporte el informe.
 - Se han alcanzado los objetivos previstos de los procedimientos del encargo.
- d) **Consultas.** Ante las dudas que puedan surgir como consecuencia de nuevas situaciones no totalmente previstas, la firma deberá establecer las políticas y procedimientos más adecuados para su solución, que deberá comprender su discusión al nivel profesional adecuado con personas de dentro o fuera de la firma que tengan la experiencia y los conocimientos especializados requeridos para ello. Otorgar el reconocimiento que merecen las consultas dentro de las políticas y los procedimientos de la firma contribuye a promover una cultura basada en el hecho de que consultar se considera una fortaleza de la organización, que fomenta que el personal consulte y se forme sobre cuestiones difíciles o controvertidas.

V. CONTROL DE CALIDAD

La firma establecerá las políticas y los procedimientos precisos, para que en los encargos en los que resulte adecuado, se realice una revisión de control de calidad que proporcione una

evaluación objetiva acerca de los juicios significativos que el equipo que realizó el encargo haya formulado, así como de las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe.

5.1. CRITERIOS PARA REALIZAR UNA REVISIÓN DE CONTROL DE CALIDAD

La firma deberá establecer aquellas políticas y procedimientos que considere oportunas y que permitan establecer la naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión de control de calidad respecto de un trabajo. En el caso de auditorías de entidades cotizadas, se incluirán como mínimo los siguientes puntos:

- Evaluación realizada por el equipo de trabajo respecto a la independencia de la firma en relación con el encargo recibido.
- Constatación de que se han realizado las consultas adecuadas sobre aquellas cuestiones respecto de las que existían diferencias de opinión u otras cuestiones difíciles o controvertidas, así como las conclusiones alcanzadas en dichas consultas.
- Análisis de que la documentación seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos emitidos y que soporta las conclusiones alcanzadas en el informe.

Entre los criterios que se deberán tener en cuenta para determinar la conveniencia de realizar controles de calidad en encargos distintos a las auditorías de entidades cotizadas, podemos identificar los siguientes:

- Naturaleza del encargo, incluida la circunstancia de que el trabajo realizado se pudiera relacionar con un asunto calificado de interés público.
- Identificación de circunstancias o riesgos inusuales en el encargo de auditoría.
- Normativa legal o regulatoria requiera que se realice una revisión de control de calidad respecto de los trabajos realizados.

5.2. CRITERIOS PARA SELECCIONAR REVISORES DE CONTROL DE CALIDAD

La firma deberá buscar que los candidatos posean determinadas condiciones, entre las que destacan la cualificación técnica necesaria para desempeñar la función, la experiencia y autoridad necesarias y la medida en que el revisor hará su trabajo sin comprometer su objetividad, siendo la propia firma quien deberá establecer las políticas y procedimientos necesarios para preservar dicha objetividad.

Las condiciones de especialización técnica, experiencia y autoridad suficientes y adecuadas dependerá en cada caso de las circunstancias del encargo. Las políticas y procedimientos para asegurar que el revisor seleccionado posee la objetividad necesaria requiere verificar que:

- No ha sido seleccionado –cuando ello sea factible en razón del tamaño de la firma– por el propio socio del encargo.
- No participa de ninguna otra forma en el encargo durante el periodo sometido a revisión.
- No toma decisiones que correspondan al equipo del encargo.
- No está sometido a otras consideraciones que pudieran amenazar su objetividad como revisor.

Suele ser frecuente que durante el desarrollo del trabajo, el socio del encargo consulte al revisor del control de calidad algún extremo o duda relacionado con el mismo, por ejemplo, para establecer que un juicio realizado por el socio será aceptable para el revisor. La realización de este tipo de consultas, en principio evita que surjan diferencias de opinión en la etapa final del encargo y no compromete necesariamente la objetividad del revisor para desempeñar su función, pero cuando la naturaleza y extensión de las consultas sean significativas, dicha objetividad puede verse comprometida salvo que, tanto el equipo del encargo como el revisor, tomen precauciones adecuadas para preservar la objetividad del revisor. Dentro de las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría se deberá prever la sustitución de revisores de control de calidad cuando su capacidad para realizar una revisión objetiva pueda verse afectada.

En los supuestos de firmas de auditoría de pequeña dimensión –sobre todo cuando su número de socios sea reducido–, puede que no resulte factible conseguir que el socio del encargo no participe en la selección del revisor del control de calidad; en estos casos, el problema puede salvarse acudiendo a contratar personas externas debidamente cualificadas. Una alternativa adoptada por algunos profesionales individuales y firmas de pequeña dimensión es recurrir a otras firmas de auditoría para que les realicen las revisiones de control de calidad de sus encargos.

5.3. CRITERIOS PARA SOLUCIONAR LAS DIFERENCIAS DE OPINIÓN

Se habrán de establecer políticas y procedimientos para tratar y resolver las diferencias de opinión en el seno del equipo del encargo, con las personas consultadas o, en su caso, entre el socio del encargo y el revisor de control de calidad. Estos procedimientos pueden incluir consultas a otro profesional ejerciente, a otra firma de auditoría, o a un organismo profesional o regulador.

5.4. CRITERIOS PARA REALIZAR EL ARCHIVO DE LA DOCUMENTACIÓN DE LOS ENCARGOS REALIZADOS

Las firmas deberán establecer las políticas y procedimientos que consideren adecuados para que los equipos de los encargos realicen oportunamente el archivo organizado de la documenta-

ción –*papeles de trabajo*– del encargo, una vez se hayan terminado los informes correspondientes al mismo, estableciendo un periodo para ello de acuerdo con las normas legales y profesionales aplicables. Cuando la normativa legal o regulatoria no lo contemple, la firma lo establecerá teniendo en cuenta la necesidad de terminar oportunamente la organización del archivo final del encargo; por ejemplo el plazo no debería ser superior a 60 días a contar desde la fecha del informe de auditoría correspondiente.

Cuando se emitan dos o más informes respecto a la misma información sobre la materia objeto de análisis, al establecer las políticas y los procedimientos de la firma relativos a los plazos para la terminación del archivo final del encargo cada informe se tratará como si fuera un encargo diferente.

Respecto de la confidencialidad, custodia, integridad, accesibilidad y recuperación de la documentación de los encargos, la firma establecerá políticas y procedimientos diseñados para su preservación de acuerdo con la NIA-ES 230 «Documentación de auditoría», sin olvidar que los requerimientos de ética aplicables obligan a la firma y a su personal a preservar en todo momento la confidencialidad de la información contenida en la documentación de los papeles de trabajo, salvo que cuente con una autorización específica por parte del cliente para revelar la información, o que exista un deber legal o profesional de hacerlo.

Con independencia del soporte material en que se encuentre materializada la documentación del encargo –papel, formato electrónico u otro medio–, la integridad, accesibilidad y recuperación de los datos contenidos en ella pueden verse comprometidas si se pueden modificar, añadir o borrar sin conocimiento de la firma, o si se puede extraviar o dañar de manera definitiva.

Además, la firma de auditoría establecerá aquellas políticas y procedimientos que sean adecuados para la conservación de los papeles de trabajo durante un plazo de tiempo suficiente para satisfacer las necesidades de la propia firma y lo requerido por la normativa legal que sea de aplicación, si bien las necesidades de conservación de la documentación por su parte, así como el plazo, variarán según la naturaleza del encargo y las circunstancias de la firma de auditoría; por ejemplo, cuando la documentación del encargo sea necesaria para proporcionar un registro acerca de cuestiones de carácter permanente vigentes para encargos futuros.

Igualmente, el periodo o plazo de conservación también puede depender de otros factores legales. Con carácter de generalidad, en nuestro país, en el caso específico de los encargos de auditoría, el periodo de conservación está fijado en cinco años a contar desde la fecha del informe de auditoría o, cuando tenga una fecha posterior, desde la fecha del informe de auditoría del grupo.

Finalmente, salvo disposición normativa legal o regulatoria en contra, la documentación de los encargos –*papeles de trabajo*– es propiedad de la firma de auditoría, la cual puede, de manera discrecional, poner a disposición de los clientes partes de la documentación de un encargo, o resúmenes de la misma, siempre que dicha revelación no menoscabe la independencia de la firma de auditoría o de su personal.

VI. SEGUIMIENTO DEL CONTROL DE CALIDAD

Una vez establecido por la firma de auditoría el oportuno procedimiento de control de calidad deberá proceder de acuerdo con los epígrafes que desarrollamos a continuación.

6.1. SEGUIMIENTO DE LAS POLÍTICAS Y DE LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTROL DE CALIDAD DE LA FIRMA DE AUDITORÍA

La firma de auditoría establecerá un proceso de seguimiento diseñado para proporcionar una seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y que operan eficazmente.

En el diseño de dicho proceso:

- Se incluirá la consideración y evaluación continuada del sistema establecido de control de calidad, realizándose de manera cíclica la inspección de al menos un encargo terminado por cada socio.
- Se asignará la responsabilidad del proceso de seguimiento a uno o varios socios, o a otras personas, que cuenten con experiencia y autoridad en la firma de auditoría, de modo que sus cualidades sean suficientes y adecuadas para asumir dicha responsabilidad.
- Se requerirá que quienes realicen el encargo o la revisión de control de calidad de un encargo concreto no participen en la inspección de dicho encargo.

La periodicidad de estos seguimientos puede establecerse por ciclos, por ejemplo, inspecciones para periodos de tres años, dentro de los cuales se organizaría el ciclo de inspección, incluyendo el momento de su realización, la selección de los encargos individuales objeto de revisión, etc., todo lo cual dependerá de varios factores, como pueden ser:

- La dimensión de la firma de auditoría.
- El número y localización geográfica de las oficinas de la firma.
- Los resultados obtenidos en anteriores procedimientos de seguimiento.
- El nivel de autoridad, tanto del personal como de las oficinas. Por ejemplo, si las oficinas están autorizadas para realizar sus propias inspecciones, o por el contrario cuando solo pueda hacerlo la oficina principal.
- La naturaleza y la complejidad de las actividades y de la organización de la firma de auditoría.
- Los riesgos asociados de los clientes de la firma de auditoría y de los encargos concretos.

En todo caso, el proceso de inspección a realizar incluye:

- Seleccionar los encargos individuales a inspeccionar y, de ellos, algunos sin notificación previa al equipo que realizó el encargo.
- Determinar la extensión de las inspecciones, teniendo en cuenta su alcance, o basándose en las conclusiones de un programa de inspección externo independiente, el cual no podrá sustituir al programa interno de seguimiento propio de la firma.

Como excepción en el caso de firmas de pequeña dimensión, estos procedimientos de seguimiento podrán ser realizados por los responsables del diseño e implementación de las políticas y procedimientos de control interno, o por quienes participen en la revisión de control de calidad de los encargos. Cuando una de estas firmas de auditoría cuente con un número de personas limitado, para llevar a cabo las inspecciones y otros procedimientos de seguimiento, podrá elegir entre recurrir a una persona externa debidamente cualificada, o a otra firma de auditoría. Además, como alternativa para facilitar las actividades de seguimiento, la firma de auditoría puede llegar a acuerdos para compartir recursos con otras organizaciones.

6.2. EVALUACIÓN, COMUNICACIÓN Y CORRECCIÓN DE LAS DEFICIENCIAS IDENTIFICADAS

La firma de auditoría, una vez evaluado el efecto de las deficiencias identificadas como resultado del proceso de seguimiento, deberá decidir si constituyen:

- Casos aislados que no indican necesariamente que el sistema de control de calidad de la firma sea insuficiente para proporcionar una seguridad razonable de que se cumplen las normas legales y profesionales, y de que los informes emitidos son adecuados a las circunstancias.
- Deficiencias sistémicas, repetitivas u otras deficiencias significativas que requieren una inmediata acción correctiva.

Realizada la evaluación, y una vez analizados los resultados de la misma, la firma se lo comunicará, por lo menos una vez al año, a los socios de los encargos, al presidente ejecutivo de la firma, al consejo directivo de socios y, en su caso, a otro personal implicado de la firma, describiendo las deficiencias identificadas y las recomendaciones de medidas correctoras adecuadas. Dicha comunicación deberá ser suficiente para permitir a la firma –y a las personas receptoras de la información– adoptar con prontitud las medidas adecuadas cuando resulte necesario, de acuerdo con las funciones y las responsabilidades de cada uno de ellos.

Las recomendaciones de correcciones ante las deficiencias identificadas incluirán como poco alguna de las acciones siguientes:

- Adoptar medidas correctoras adecuadas en relación con un encargo o con un miembro concreto del personal.
- Comunicar los hallazgos a los responsables de formación y de desarrollo profesional.
- Realizar cambios en las políticas y procedimientos de control de calidad. En estos supuestos, cuando los resultados de los procedimientos de seguimiento indiquen que un informe puede ser inadecuado –o que se omitieron procedimientos durante la ejecución del encargo–, la firma deberá emprender las actuaciones que resulten necesarias para hacer cumplir las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables, así como considerar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico.
- emprender medidas disciplinarias contra quienes hayan incumplido las políticas y los procedimientos de la firma, especialmente cuando sean reincidentes.

Dado que algunas firmas funcionan como parte de una red, partiendo de unos procedimientos de seguimiento implementados para toda la organización, las firmas de auditoría pertenecientes a la misma, cuando funcionen bajo políticas y procedimientos de seguimiento comunes diseñados con el propósito de cumplir esta norma de control de calidad, requerirán que:

- Por lo menos una vez al año, la red comunique el alcance global, la extensión y los resultados del proceso de seguimiento a todas las personas apropiadas de las firmas incluidas en ella.
- La red comunique con prontitud cualquier deficiencia del sistema de control de calidad que haya identificado, a las personas apropiadas de las firmas de la red, de manera que se puedan adoptar las medidas necesarias, para que los socios de los encargos de dichas firmas puedan confiar en los resultados del proceso de seguimiento implementado, salvo que las firmas o la red aconsejen otra cosa.

6.3. TRAMITACIÓN DE QUEJAS Y DENUNCIAS

En previsión de estas situaciones, la firma establecerá políticas y procedimientos especiales diseñados para proporcionar una seguridad razonable de que se tratan de una manera adecuada aquellos supuestos de:

- Quejas y denuncias recibidas acerca de que el trabajo realizado por la firma no cumple con las normas legales y profesionales.
- Denuncias de incumplimiento del sistema de control de calidad de la firma.

Tanto las quejas como las denuncias –dejando fuera las irrelevantes y las claramente difamatorias– pueden proceder del personal de la firma, de clientes o de terceros. Además, podrán

ser recibidas por miembros de los equipos de los encargos, por otro personal de la firma de auditoría o de forma anónima.

Para garantizar en todo caso el derecho de libre expresión, y formando parte del proceso que se establezca, la firma establecerá vías claramente definidas para que su personal pueda manifestar cualquier opinión, reserva o asunto sin temor a represalias.

Las políticas y procedimientos que se establezcan en relación con la investigación de las quejas y denuncias recibidas pueden incluir, por ejemplo, que el socio que supervise la investigación:

- Tenga experiencia suficiente y adecuada.
- Tenga autoridad dentro de la firma de auditoría.
- No participe de ningún otro modo en el encargo.

Además, cuando sea necesario, el socio que supervisa la investigación podrá recabar la opinión de asesores jurídicos o de otros expertos a los que considere conveniente acudir.

Si durante el proceso de investigación emprendido acerca de las quejas y denuncias recibidas se llegaran a identificar deficiencias en el diseño o en el funcionamiento de las políticas y los procedimientos de control de calidad –o incumplimientos de dicho sistema por parte de una o de varias personas–, la firma adoptará las medidas adecuadas para resolver el problema.

Tal como ocurre en otros aspectos del control de calidad, en el caso de firmas individuales o que cuenten con un número reducido de socios, puede que no sea posible que el socio que supervisa la investigación no participe en el encargo. En estos casos se podrá recurrir a los servicios de una persona externa debidamente cualificada, o a otra firma de auditoría, para que realice la investigación de las quejas y denuncias recibidas.

6.4. DOCUMENTACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD

La firma establecerá las políticas y procedimientos adecuados para establecer y mantener una documentación adecuada que sirva para proporcionar evidencia del funcionamiento de cada elemento de su sistema de control de calidad.

En cuanto a la materialización de la documentación y su forma de conservación, cabe una gran variedad de alternativas. Por ejemplo, las firmas de auditoría de gran dimensión suelen utilizar bases de datos electrónicas para documentar todos estos procesos, tales como las confirmaciones de independencia, evaluaciones del desempeño, resultados de las inspecciones de seguimiento, etc.

Igualmente, la firma establecerá las políticas y procedimientos oportunos para la conservación de la documentación durante un periodo de tiempo suficiente, que permita a quienes realicen pro-

cedimientos de seguimiento evaluar el cumplimiento por parte de la firma de su sistema de control de calidad, o durante un periodo más largo cuando así lo requiera la normativa legal o regulatoria.

Finalmente indicar que las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden utilizar métodos más informales para la documentación de sus sistemas de control de calidad, tales como notas manuscritas, listados de comprobaciones, resúmenes y formularios.