

# IMPLEMENTACIÓN DE UN SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD EN EL DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA EXTERNA DE UNA CONSULTORA EN LA CIUDAD DE HOHENAU

**Francisco Javier González Fornerón**

Magíster en Auditoría (UNAE), Auditor y Contador Público (UNP)

Docente Universitario

francisco\_gonzalez\_forneron@hotmail.com

Recibido: 31/10/2017

Aceptado: 30/11/2017

## Resumen

Este trabajo describe y proporciona los delineamientos necesarios para la implementación de un Sistema de Control de Calidad en el Departamento de Auditoría Externa de una Consultora en la ciudad de Hohenau, Paraguay. Se realizó la descripción de las peculiaridades que caracterizan la implementación de un sistema de control de calidad para los trabajos de auditoría externa a través de un estudio de caso, desarrollándose una serie de cuestionamientos, a fin de individualizar opiniones; se comparó los datos obtenidos con los marcos de referencia de control de calidad. También se cotejó los papeles de trabajo de encargos de auditoría, con la finalidad de observar la consistencia de los mismos y bajo qué criterios de control de calidad se rigen. Las unidades de análisis fueron los socios de la firma y el personal encargado de efectuar los trabajos, el área administrativa y financiera de la firma, los papeles de trabajo, los manuales. El análisis comprobó que la consultora -que presta el servicio de auditoría externa- aplica un sistema de control mínimo de calidad, asociado a que no se tiene un conocimiento adecuado de las características, ventajas y formas de aplicación de los controles máximos, tanto de los funcionarios como de los socios de la firma.

**Palabras claves:** Auditoría Externa, Control de Calidad, Consultora.

## Abstract

*This paper describes and provides the necessary delineation for the implementation of a Quality Control System in the External Audit Department of a Consultant in the city of Hohenau. A description was made of the peculiarities that characterize the implementation of a quality control system for external audit work through a case study. A series of questions was developed, in order to individualize opinions, the data obtained was also compared with the reference frameworks of quality controls. The work papers of audit assignments were also checked in order to observe the consistency of the same and under what quality control criteria are governed. The units of analysis were the partners of the firm and the personnel in charge of carrying out the work, the administrative and financial area of the firm, the work papers, the manuals. The analysis proved that the consultant that provides the external audit service applies a minimum quality control system since there is not an adequate knowledge of the characteristics, advantages and forms of application of these controls both by officials and even of the partners of the firm.*

**Keywords:** *Extena Audit, Quality Control, Consultant.*

## Introducción

Tobías (2015) menciona que el control de calidad es “un proceso dentro de un sistema, cuyo objetivo es cumplir satisfactoriamente con todos los requerimientos establecidos para el

adecuado desempeño de un trabajo, con el propósito de darle confiabilidad y efectividad a los resultados que se busca obtener”.

Cuando se menciona un control de calidad en cualquier ámbito o actividad que se desarrolla, debe existir un marco de referencia, respaldo o fundamento sobre el cual se basa la calidad del trabajo.

Para los encargos de auditoría, este marco de respaldo es la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC 1) “Control de Calidad a Firmas que Realizan Auditorías y Revisiones de Estados Financieros y Seguros y Otros Compromisos de Aseguramientos y Servicios Relacionados”, emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés)

### **Alcance de la NICC 1**

Así como lo dispone la Federación Internacional de Contadores “Esta Norma Internacional sobre Control de Calidad (NICC1) se ocupa de las responsabilidades de una firma por su sistema de control de calidad para las auditorías y revisiones de estados financieros, y otros compromisos de aseguramiento y de otros servicios relacionados. Debe leerse en conjunción con los requerimientos éticos pertinentes” (2009, pág. 3).

Entonces, nace la pregunta: si todas las firmas de auditoría deben utilizar este marco. La respuesta puede ensayarse a partir de González (2014) para quien el marco es de aplicación obligatoria “a las auditorías de todas las entidades, independientemente de su tamaño, su naturaleza o complejidad. También es aplicable a todas las firmas de auditoría sin importar su tamaño, incluyendo las firmas de auditoría que son parte de un grupo o asociación”. Para el mismo autor, “los atributos de la calidad de auditoría descritos en este marco varían en importancia y afectan a la calidad de la auditoría de diferentes maneras” (González, 2014, pág. 88).

Por consiguiente, no existe una limitación para que las firmas de auditoría no puedan guiarse por este marco, más que las propias características y peculiaridades que las empresas auditoras tengan, según el tamaño y complejidad de los encargos efectuados.

### **Objetivos del Control de Calidad en una Auditoría**

Siguiendo las orientaciones de la Federación Internacional de Contadores “El objetivo de una firma es establecer y mantener un sistema de control de calidad para proporcionar con razonable seguridad que: a) La firma y su personal cumplan con las normas profesionales y los requerimientos legales y regulatorios pertinentes y, b) Los informes emitidos por la firma o el socio del compromiso, sean apropiados en las circunstancias” (2009, pág. 4)

Para tener una mejor comprensión de los objetivos, su Guía es “mantener y mejorar la calidad del resultado en relación con la dirección de una firma de auditoría como un todo. Por ello, (...) combina tanto los requerimientos como el material de aplicación para proporcionar una cobertura exhaustiva de la NICC 1” (2009, pág. 12)

### **Principios Éticos para la aplicación de un Sistema de Control de Calidad.**

Uno de los puntos pertinentes que se debe tener en cuenta antes de la implementación de un sistema de control de calidad es acogerse a los principios éticos que rigen en la profesión contable y de auditoría. Esta norma es el Código de Ética emitido por la Federación Internacional de Contadores.

En efecto, el alcance este código, según la Federación Internacional de Contadores expresa: “Este Código de Ética Profesional es aplicable a todo Contador Público o Firma nacional o

extranjera por el hecho de serlo, entendiéndose como firma lo establecido en el artículo 2.04 siguiente, no importa la índole de la actividad o especialidad que el Contador Público cultive tanto en el ejercicio independiente o como cuando actúe como funcionario o empleado de instituciones públicas o privadas. También abarcan a los Contadores Públicos que, además, ejerzan otra profesión”. (2014, pág. 7)

Si bien es cierto que cuando se menciona la “ética” en cualquier profesión, la aplicación irrestricta de la misma depende de los valores inherentes de las personas que conforman la organización, en el caso de las firmas de auditoría partiendo desde el socio hasta el auxiliar, es importante ceñirse a ellas de la manera más razonable posible.

“Es indudable que la aplicación completa y correcta de estos principios refuerza la credibilidad y sostenibilidad de la profesión ante terceros, supone una referencia para la sociedad e instituciones públicas y privadas y representa la mejor tarjeta de presentación que un profesional puede ofrecer” (Sanjuán, Ferrer Pastor & Rodríguez, 2010)

### **Normas Internacionales de Auditoría 220 Control de Calidad para el trabajo de auditoría.**

“El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría es establecer normas y dar lineamientos sobre las responsabilidades específicas del personal de la firma, respecto de procedimientos de control de calidad para auditorías de información financiera histórica, incluyendo auditorías de estados financieros” (Federación de Internacional de Contadores, 2007, pág. 146)

Para la aplicación efectiva de esta norma, también deberá tenerse en cuenta el Código de Ética para Contadores Profesionales, emitidos por la IFAC; es decir que deberá leerse y analizarse lo que establece la NIA 220 en contexto con el código de ética mencionado.

### **Código de Ética para Profesionales Contables**

Tal cual se mencionó con anterioridad, muchas cuestiones de procedimientos de implementación de un Sistema de Control de Calidad dentro de una firma de auditoría, deberá tener en contexto también a las disposiciones contempladas en el Código de Ética de los Profesionales Contables, por lo que es indispensable que todos los miembros de la firma no solo conozcan las disposiciones del código, sino que la apliquen periódica y constantemente.

El órgano encargado de emitir este código de ética es el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), que es una entidad independiente. Tal cual lo establece la Federación Internacional de Contadores, el objetivo de este consejo es “Servir al interés público mediante la emisión de normas de ética de alta calidad para profesionales de la contabilidad”

Describir las peculiaridades que caracterizan a la implementación y aplicación de un Sistema de Control de Calidad para los trabajos de auditoría externa dentro del departamento de auditoría de una consultora de la ciudad de Hohenau fue el objetivo del trabajo.

Tal abordaje se hace necesario ya que, muchas veces, las normas de control de calidad no son implementadas en su totalidad conllevando eso a avalar o no la calidad y la eficacia en cuanto a la emisión del Dictamen de Auditor.

Este tipo de trabajo es importante para las empresas que son auditadas, para las consultoras que ofrecen el servicio de auditoría y para los estudiantes que se van formando en las Ciencias Contables.

### **Metodología**

Con la finalidad de cumplir con el objetivo propuesto en la investigación se aplicó un diseño de campo, no experimental, transversal y descriptivo. Se desarrolló una serie de cuestionamientos,

a fin de individualizar opiniones o hechos específicos, igualmente se comparó los datos obtenidos con los marcos de referencia de los Controles de Calidad en la firma de auditoría.

Las unidades de análisis fueron los socios de la firma y el personal encargado de efectuar los trabajos, el área administrativa y financiera de la firma, los papeles de trabajo y los manuales. Se ha tomado como universo de análisis a los socios de la firma, todo el personal del área de auditoría externa, a los gerentes: administrativo, comercial y del área de auditoría interna. La población accesible se compuso de: dos socios, ocho miembros del personal de auditoría, los gerentes de Auditoría, Recursos Humanos, Administrativa, Comercial, definidos como informantes claves.

Se aplicó la técnica de la entrevista en todos los departamentos, dando énfasis al área de auditoría. Para el tratamiento de esta investigación y para la identificación de las características y los problemas dentro del área de auditoría externa de la consultora se aplicó la técnica de la entrevista semi-abierta y abierta; igualmente se aplicó el cuestionario de la Guía para la Implementación de un Sistema de Control de Calidad dentro de una firma de Auditoría.

A través de la técnica de observación sistemática (Check List), se determinó el contenido de los papeles de trabajo de un encargo de auditoría, cotejando los papeles de trabajo de por lo menos 3 o 4 encargos de auditoría, con la finalidad de observar la consistencia de los mismos y bajo qué criterios de control de calidad se rigen. Igualmente se aplicó la técnica de la observación y medición de tiempo en la realización de las tareas de ejecución y revisión de los papeles de trabajo, de tal manera a compararlos con parámetros estándares o similares.

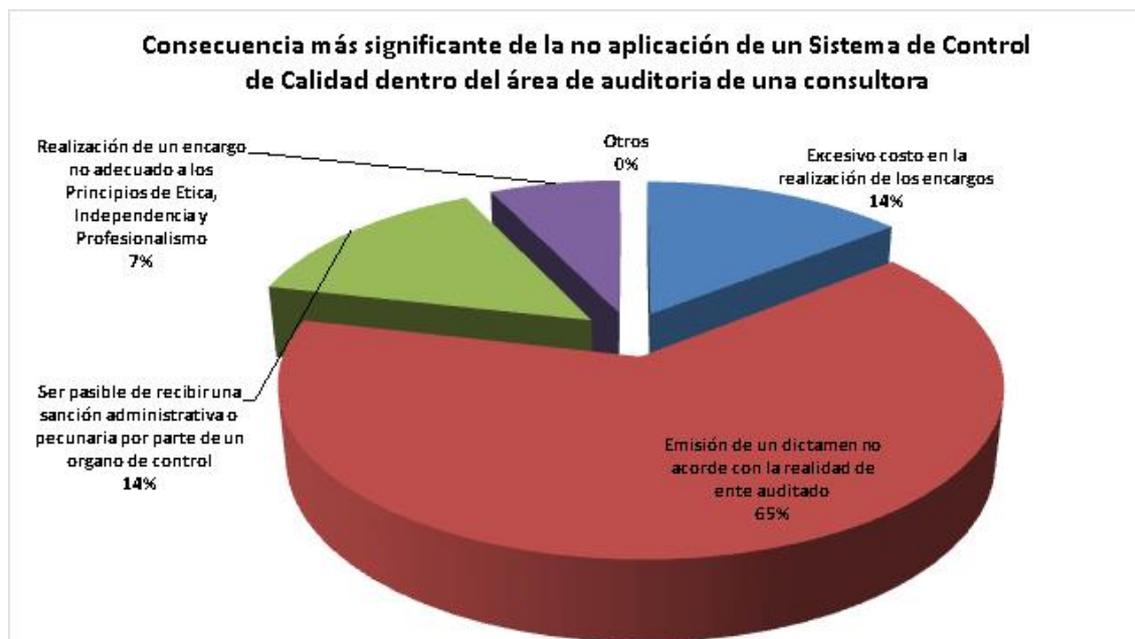
El cuestionario de la Guía para la Implementación de un Sistema de Control de Calidad se aplicó a través de la entrevista; igualmente se analizaron documentaciones de otras áreas, que tienen relación con el control de calidad de la auditoría.

Adicionalmente también se aplicaron entrevistas a algunos clientes de la firma para relevar la opinión de la calidad del servicio que obtienen.

La información obtenida fue procesada y organizada para una presentación cuantitativa.

## Resultados

Un primer punto que llama la atención es el conocimiento que tiene todo el personal de auditoría, los socios, gerentes de auditoría, administrativa, comercial, de RRHH, sobre la importancia de un manual de Control de Calidad para una firma de auditoría.



Para la mayor parte de los informantes, la carencia de un Manual de Control de Calidad para el área de auditoría adquiere una preponderancia significativa con la emisión del dictamen y ocasiona incertidumbre sobre la realización acorde a las normas que rigen en la materia.

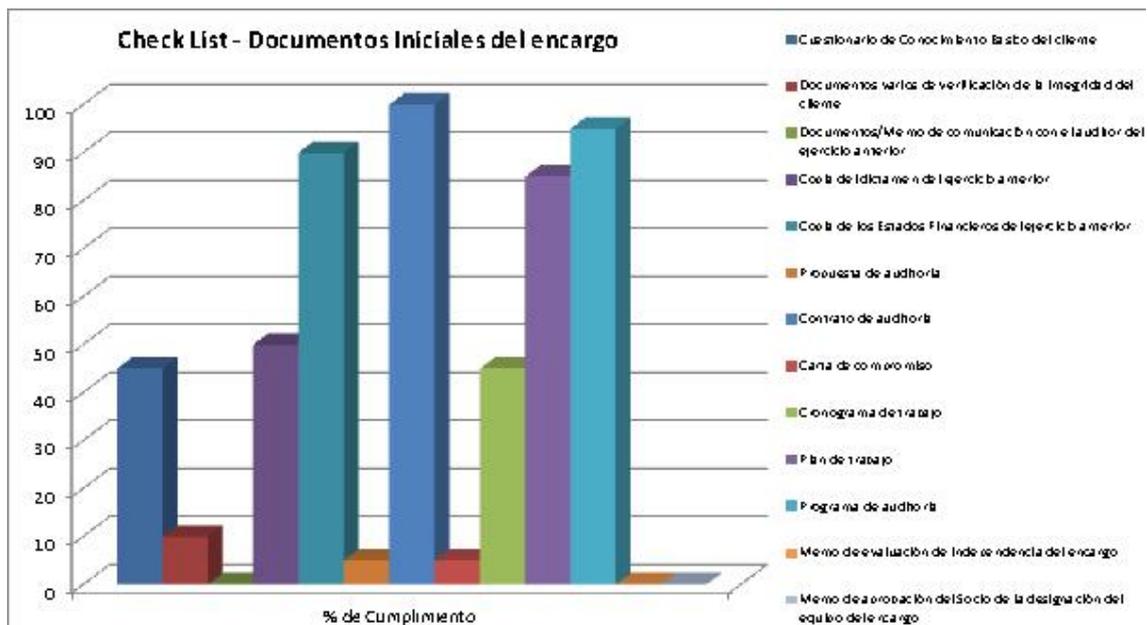
Del análisis del departamento de auditoría externa de la firma, y de las respuestas afirmativas de los miembros del personal de auditoría (57%) se considera que se emplea un manual, aunque el personal jerárquico negó la existencia de dicho material.



En cuando al conocimiento de la aplicación de procedimientos de control de calidad, puede apreciarse en el gráfico precedente que casi la totalidad (90%) de los informantes manifestaron conocer algunas de las tareas de control para los encargos de auditoría, entre los cuales mencionaron:

- Plan de visita al cliente
- Programa de trabajos
- Recálculos analíticos
- Cronogramas de trabajo
- Aplicación de entrevistas
- Comunicaciones externas

Finalmente, de la revisión de los legajos de encargos de auditoría, se obtuvieron los siguientes resultados:



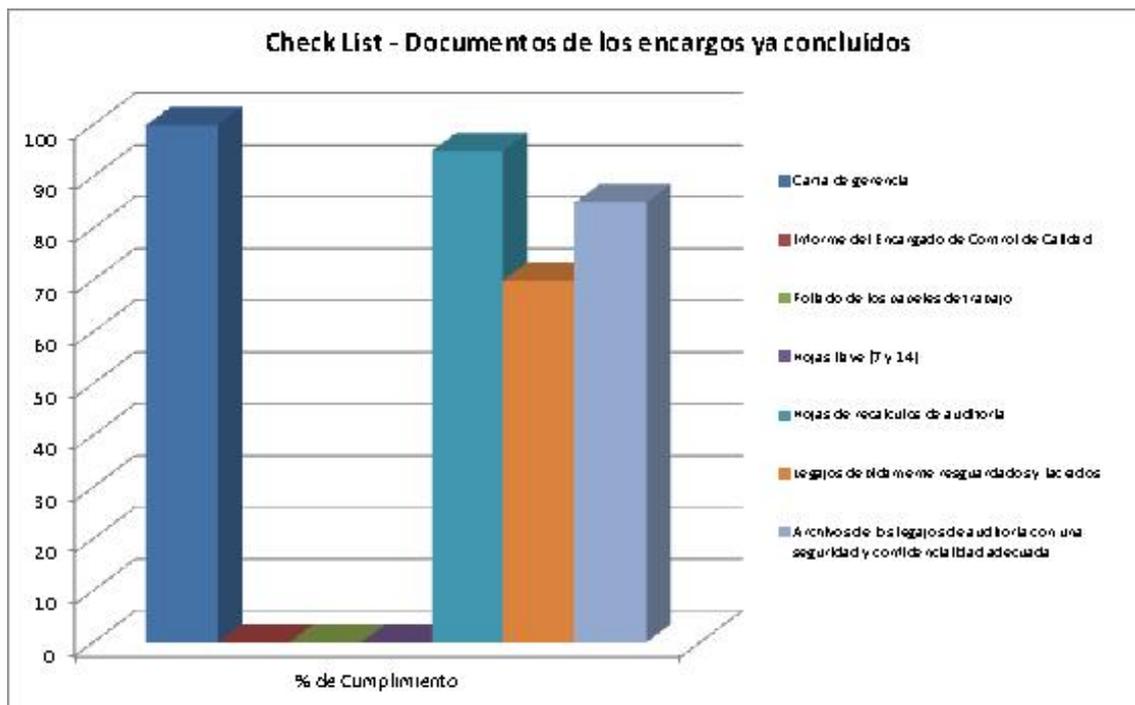
Como se observa en el gráfico, los papeles iniciales del encargo de trabajo tienden a contener predominantemente: los Contratos (100%), Programas (95%); Copias de los Estados Financieros del Ejercicio Anterior (90%); Planes de Trabajo (85%); Copias del Dictamen Anterior (50%).

En menor proporción se encuentran aquellos que contienen: Cuestionario Básico del Cliente (50%); Cronograma de Trabajo (45%). A partir de aquí, el resto de los papeles de trabajo ubican valores por debajo del 10%: Documentos de Integridad del Cliente, Propuesta de Auditoría, Carta de Compromiso.

Por otro lado, no se visualiza los Memos de: Comunicación con el Auditor Anterior, Evaluación de la Independencia del Encargo y Aprobación del Socio del Equipo Designado.

En cuanto a los papeles de trabajo en proceso, se observó la existencia de los Memos de Solicitud de Documentos (100%); Firma y Sello del Oficial del Encargo (90%); Memos de Comunicación con el Cliente (60%), Memos de Consultas sobre Temas Específicos (30%), Comunicaciones Internas (25%).

Sin embargo, no fueron visualizados: Memo de Designación del Equipo Auditor, Memo de Comunicación del Socio Responsable, Planilla de Matriz de Riesgo, Firma y Sello del Supervisor del Encargo, Firma y Sello del Gerente del Equipo, Firma y Sello del Encargado de Control de Calidad.



Finalmente, puede visualizarse que los papeles de trabajo ya concluidos cuentan con Carta de Gerencia (100%), Hojas de Recálculos de Auditoría (95%); en un 85% los Archivos son Resguardados con una seguridad y confiabilidad adecuada, en un 70% los Legajos están debidamente Resguardados y Lacrados; aunque, no fueron visualizados el Informe del Encargo de Control de Calidad, Hojas Llave (7 y 14) y el Foliado de los Papeles de Trabajo.

El resultado que se obtuvo en cuanto a la existencia de un Manual de Control de Calidad, podría estar sesgado ya que, en el transcurso del trabajo, a más de consultar de la existencia de un Manual de Control de Calidad, se solicitó este documento por medio de una nota. La respuesta negativa indicó que este documento no existe; aunque sí se cuenta con un Manual de Procedimientos. Por consiguiente, las personas que respondieron que sí existe un Manual, probablemente lo hayan confundido con el de Procedimientos, con el que sí, efectivamente se cuenta.

Se aprecia que existen algunos procedimientos de control básico; estas actividades ya se vienen ejecutando; sin embargo, al no existir un Manual que sirva como soporte para tener una garantía de que los encargos se efectúan de manera eficiente; de todas formas, mínimamente se realizan algunos controles que cooperan para encaminar las operaciones hacia un nivel satisfactorio.

De las verificaciones efectuadas a los papeles de trabajo de los encargos (check list) se pudo constatar que para algunos ítemes se cuenta con la totalidad de los documentos; sin embargo, solo parcialmente fueron constatados otros. Por lo tanto, si solo en partes se cuenta con estos requerimientos, no todos los encargos de auditoría tendrán un respaldo razonable y no se cumpliría con procedimientos mínimos de control de calidad.

La ausencia de documentos implica una limitación importante en la calidad de los papeles de trabajo de los encargos, pudiendo también conllevar a una emisión inadecuada de la opinión del auditor.

## Consideraciones finales

El trabajo final del auditor es la emisión de un dictamen final sobre la razonabilidad de los valores contemplados en los estados financieros; por tanto, cuando mayor sea el grado de controles en la planeación, ejecución y conclusión de los trabajos efectuados por la firma auditora, mayor será la garantía de que el dictamen esté acorde con la realidad del ente auditado.

El Sistema de Control de Calidad de una firma de Auditoría, independientemente del tamaño de ésta, cumple un rol fundamental para que el trabajo final del auditor (Dictamen) tenga un respaldo adecuado y que su emisión esté libre de sesgos o errores de importancia relativa. Se pudo corroborar que efectivamente en el departamento de auditoría de la consultora estudiada, los Sistemas de Control de Calidad se implementan de manera mínima.

Es fundamental que la consultora cuente con un Manual de Control de Calidad, ya que la falta de este documento podría conllevar a dificultades y una deficiencia en la calidad de los resultados finales para cada uno de los encargos realizados.

Se podría ampliar los resultados de este trabajo con la creación de un Manual de Control de Calidad para una firma de Auditoría; e investigar las implicancias legales de la emisión de un dictamen inadecuado o la determinación del Perfil del Encargado de Control de Calidad.

### **Referencias Bibliográficas**

- Barbadillo, E. R., Aguilar, N. G., & Pena, N. C. (2009). Derogación de la Rotación Obligatoria de Auditores y Calidad de la Auditoría . *Revista de Economía Aplicada Vol XVIII*.
- Consejo de Contadores del Paraguay . (10 de Noviembre de 2015). *Consejo de Contadores del Paraguay* . Recuperado el 10 de Noviembre de 2015, de [www.consejo.com.py](http://www.consejo.com.py)
- Encalado, E. U. (2011). La puesta en marcha de la norma interna de control de calidad en los despachos de auditoría . *Partida doble* .
- Federación Internacional de Contadores. (2007). *Normas Internacionales de Auditoría - Pronunciamientos Técnicos*. (Colegio de Contadores de México, Trad.) México DF: CEMPRO.
- Federación Internacional de Contadores . (2008). *Manual de los Pronunciamientos Internacionales de Formación* . New York: IFAC.
- Federación Internacional de Contadores . (2009). *Norma Internacional de Control de Calidad ISQC N° 1*. México: Instituto Mexicano de Contadores.
- Federación Internacional de Contadores. (2011). *Guía de Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría* (Tercera ed.). (I. M. Contadores, Trad.) New York, Estados Unidos de América: Federación Internacional de Contadores .
- Federación Internacional de Contadores. (2012). *Guía de Control de Calidad para Pequeñas Firmas de Auditoría* (Tercera ed.). (I. M. Públicos, Trad.) New York, Estados Unidos : Instituto Mexicano de Contadores Públicos .
- Federación Internacional de Contadores. (2014). *Manual de Código de Ética para Profesionales de Contabilidad* (2014 ed.). (P. IberAm, Trad.) New York, Estados Unidos de América : Federación Internacional de Contadores .
- Federación Internacional de Contadores: Consejo de Normas Internacionales de

- Auditoria y Aseguramiento. (Octubre de 2012). Aplicacion de la NICC 1 de forma proporcional a la naturaleza y tamaño de la firma de auditoria. (P. I. Man, Trad.) New York, Estados Unidos: Instituto Mexicano de Cotadores Publicos.
- Fernández, M., Gisbert, A., & Salazar, J. C. (2013). Influencia del Capital Humano en la Calidad de la Auditoria Contable . *Intagible Capital*.
- González, E. G. (2014). Marco de Calidad de Auditoria. *Revista Contable*, 88.
- Hernández, M. Á. (2010 ). Alternativas para mejorar la Independencia del Auditor. *Tecnica Contable N° 726*.
- Instituto Nacional de Cooperativismo. (29 de Diciembre de 2004). Marco General de Regulación y Supervisión de Cooperativas. *Resolución General 449/04*. Asunción, Capital, Paraguay.
- International Organization of Supreme Audit Institutions. (2007). *Codigo de Etica*. Copenhagen: The National Audit Office of Denmark.
- Martí, G. M. (1998). La motivación del personal y su repercusión en la calidad del trabajo de auditoría. *Auditoria Operativa* .
- Martinez, M. C., & Oms, I. B. (2012). La diversidad de género en los comités de auditoría y calidad de la información . *Revista Contable* .
- Nicolás, R. M., & Madrid, J. S. (2014). El Riesgo de Negocio de las Firmas de Auditoria . *Revista Contable* , 80.
- Rodilla, M. B. (2011). La adecuada planificación de la auditoria, una garantía de exito. *Partida Doble* .
- Sanjuan, S. A., Ferrer Pastor, C., & Rodriguez, C. (2010). El Codigo de Etica de la IFAC: un nuevo horizonte para la auditoria de cuentas. *Partida Doble*.
- Secretaría de Estado de Tributación . (20 de Diciembre de 2014). Resolución General 29/14. Asunción, Capital , Paraguay .
- Sub Secretaria de Estado de Tributación. (2004). Ley 125/91 Texto Modificado Ley 2421/04. Asunción, Capital, Paraguay.
- Superintendencia de Bancos y Seguros. (11 de Septiembre de 2001). Manual de Normas y Reglamentos de Auditoría Independiente para las Entidades Financieras. *Resolución General 313/01*. Asunción, Capital , Paraguay: Banco Central del Paraguay.
- Tobias, S. D. (2015). *Auditool*. Recuperado el 20 de septiembre de 2016, de Auditool: [www.auditool.org](http://www.auditool.org)
- Tobias, S. D. (2015). Control de Calidad: Elemento estructural en los servicios de auditoria . *Revista Contaduría Pública*.
- Valenzuela, R. C. (2011). Innovar: por una auditoria de futuro. *Partida doble*.