

UNA RESPONSABILIDAD BÁSICA DEL AUDITOR: EL CONTROL DE CALIDAD DE LA AUDITORÍA

(A Basic Audit Responsibility: The Control of Audit Quality)

Guillermo Sierra Molina

Catedrático de la Universidad de Sevilla

Manuel Orta Pérez

Profesor titular de la Universidad de Sevilla

RESUMEN

El objetivo del trabajo de investigación es definir el control de calidad de la auditoría y delimitar a quién corresponde la responsabilidad de que ese control sea llevado a la práctica en cualquier auditoría. En su contenido identificamos las dos perspectivas que existen para realizarlo, esto es, por un lado países que se autorregulan y, por otro, aquellos cuyo control está asignado a algún ente dependiente de su estructura de administración pública. A continuación analizamos cómo se lleva a cabo desde cada una de ellas con la intención de iniciar una reflexión conducente a la posibilidad de un cambio de mentalidad que incorpore nuevas posibilidades dirigidas a mejorar la calidad del trabajo de los auditores cuyo control técnico está asignado al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Palabras clave: Auditoría, responsabilidad de los auditores, control de calidad

ABSTRACT

The object of this paper is to define the quality control of the audit and to define who is responsible for the control being carried out in any audit. Here we identify the two perspectives that exists. On one hand countries that have self-regulation and, on the other, those whose control is allotted to some dependent body of their public administration structure. Below we analyse how each is carried out in order to give rise to a consideration of the possibility of an exchange of ideas incorporating new possibilities directed at improving the quality of the work of the auditors whose technical control is assigned to the Accounting and Audit Institute of Spain.

Key words: Auditing, audit responsibility, control of audit quality.

Dirección de contacto: Guillermo Sierra Molina. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Sevilla. Avda. Ramón y Cajal, 1. 41018 Sevilla. E-mail: gsierra@cica.es

(*) Este trabajo está basado en el presentado en la IIª Jornada de Trabajo sobre Auditoría Contable, celebrada en la Universidad de Cantabria el 6 de junio de 1997.

1. INTRODUCCIÓN

La auditoría, al igual que cualquier otra actividad que se califique como profesional, debe tener la preocupación constante de mantener un óptimo nivel de calidad en todas aquellas actividades que la conforman y que se materializan finalmente en la emisión del informe conteniendo la opinión del auditor. Todo ello, debe orientarse al sostenimiento de la función social y económica que hoy día desempeña y, aún más si cabe, en países como el nuestro, dónde una regulación relativamente reciente comienza ya a dar sus frutos con el reconocimiento social de tal trascendencia. Difícilmente podría avanzarse en esas funciones sin una auditoría de calidad que permita mantener la confianza que la sociedad deposita en sus resultados. De Angelo (1981), sostenía que los inversores valoran a los auditores cuando éstos reducen el nivel de incertidumbre asociado a la información financiera preparada por los administradores, y evidentemente, aquellos que posean un alto nivel de calidad en su trabajo son más efectivos que los que tengan un nivel de calidad bajo.

El control de calidad es un sistema que tiene como objetivo garantizar la obtención de servicios de acuerdo a las especificaciones establecidas, con el menor coste posible. En términos generales, los auditores para poder realizar su trabajo deben poseer en el seno de su firma de una serie de controles internos que le proporcionen -de forma razonable- la seguridad de que cualquier apartado de su proceso se está realizando de acuerdo con las normas establecidas al efecto, es decir, la normas técnicas de auditoría.

Estos controles internos o controles de calidad son necesarios y poseen una enorme importancia. En ellos influyen principalmente dos factores:

1. El tamaño de la firma.
2. El mercado en el que opera, ya sea nacional o internacional.

No es lo mismo una firma que tenga pocos colaboradores trabajando en él que otra de gran tamaño o incluso con varias oficinas abiertas con diferentes responsables y un personal propio en cada una de ellas. Por otro lado, hay que ser especialmente meticuloso en mantener la calidad de los trabajos cuando esas oficinas estén ubicadas en diferentes lugares o incluso países, con sus características propias y su legislación específica. No debe olvidarse que el soporte documental de la evidencia obtenida que respalda a la opinión de auditoría lo constituyen los papeles de trabajo, por lo que parece lógico que si en su elaboración intervienen un gran número de personas haya que prestar una especial atención a la calidad de sus contenidos.

Por otro lado, hay que tener presente la dificultad existente para acceder a ellos por cuanto que están protegidos por el secreto profesional. No obstante, la Ley de auditoría de cuentas (LAC) en el art. 14.2 establece algunas salvedades referidas a la posibilidad de romper este principio, entre otros, para el ICAC. Pero exclusivamente

a los efectos del ejercicio del control técnico y quedando, a su vez, sujeto al deber de secreto.

En esta situación, independientemente del hecho de que el legislador entre o no a regularla, es el propio auditor como profesional - con las implicaciones éticas que ello supone - quién es el principal responsable de que su trabajo posea la mayores cotas de calidad. Calidad que se traduce en un correcto funcionamiento interno de la firma en todos los aspectos fundamentales de la auditoría, desde todo aquello relativo a la obtención, documentación y evaluación de la evidencia hasta los relacionados con su propia independencia, responsabilidad, capacidad y el debido cuidado.

En la actualidad, las normas de auditoría incluyen referencias al control de calidad desde las normas internacionales hasta las de las Corporaciones de profesionales, pasando por las específicas de cualquier país. Pero por lo que respecta al control sobre su cumplimiento existen dos tendencias claras, por un lado, países con organismos profesionales que se autorregulan - incluyendo en ella en control sobre la calidad- y, por otro, aquellos cuyo control está asignado a algún ente dependiente de su estructura de Administración Pública.

En este contexto, el objetivo del presente trabajo es definir el control de calidad de la auditoría y delimitar a quién debe corresponder la responsabilidad de que ese control sea llevado a la práctica en cualquier trabajo. Para ello, analizaremos cómo puede llevarse a cabo desde las dos perspectivas a las que antes hacíamos referencia con la intención de iniciar una reflexión conducente a determinar la posibilidad de incorporación de algunas figuras de control que existen en países de clara tendencia autorreguladora (por ejemplo, Estados Unidos) a otros, como el nuestro, cuyo control técnico último está asignado al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas que un órgano dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda.

2. EL CONTROL DE CALIDAD COMO CONCEPTO FUNDAMENTAL DE LA TEORÍA DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

Las normas de auditoría de cualquier país o corporación profesional incluyen la obligación que tiene el auditor de llevar a cabo una serie de tareas con un objetivo bien definido: garantizar unos requisitos mínimos de calidad en su trabajo. Su justificación la encontramos en la necesidad de asegurar, razonablemente, que su trabajo cumple las normas técnicas de auditoría. Para ello, no sólo tiene que preocuparse de que exista un manual de control de calidad en su despacho en el que establezcan unos procedimientos que deben abarcar a toda su organización sino que, además, debe revisarlos periódicamente para determinar si están funcionando correctamente y si siguen siendo apropiadas cuando se produzcan algunas circunstancias que puedan afectar, interna o externamente, al normal funcionamiento del despacho.

La aceptación de la auditoría como una profesión trae como consecuencia que sólo deban ejercerla aquellas personas que posean unos requisitos académicos y a los que se les exija una determinada experiencia. A su vez, el ejercicio profesional está sujeto a las normas técnicas a las que antes hacíamos referencia que abarcan dos aspectos fundamentales, por un lado, las que están relacionadas con el proceso o ejecución práctica de la auditoría y, por otro, aquellas que guían a sus miembros en sus relaciones con sus clientes, compañeros, las empresas y el público, es decir, sus obligaciones y derechos.

Dentro de las segundas, esto es, bajo la consideración de los aspectos deontológicos o éticos de la auditoría podríamos situar al control de calidad como un concepto fundamental para la propia subsistencia de la profesión y para que la auditoría cumpla su labor esencial en el proceso de comunicación de la información financiera. La ética profesional, según Willianson (1990, p. 54), representa una parte importante del sistema de relación y disciplina esencial para que en cualquier sociedad civilizada exista armonía social y pueda protegerse de los actos irresponsables de una persona individual. Por lo tanto, la responsabilidad es el precio de la supervivencia de una sociedad. Cuanto mayor sea la responsabilidad que acepten las personas, mayor será su recompensa en la comunidad. Recíprocamente, el grupo rechaza a quien no pueda realizar un trabajo responsable. Existen tres niveles principales de responsabilidad que inspiran a un sistema de disciplina:

- Responsabilidad legal impuesta por la sociedad como un requerimiento mínimo para quienes reciben un reconocimiento profesional. Está especificada en las leyes y en las normas que las desarrollan.

- Responsabilidad ética que la impone la profesión sobre sus miembros para asumir voluntariamente responsabilidades por el interés del público cuando las responsabilidades legales por sí solas no son suficientes. Se exponen normalmente en un documento denominado Código de ética.

- Responsabilidad moral que se la imponen los individuos a sí mismos. Refleja un estándar de conducta superior al requerido por la responsabilidad ética. Puede ser específicamente personal o estar desarrollado por un grupo (por ejemplo, una firma de auditores).

En este último nivel, estaría situado el control de calidad del trabajo del auditor desde la perspectiva de que es él quien tiene la responsabilidad de que su trabajo y el de todos sus colaboradores cumpla con las mayores cotas de calidad.

Su relación con la responsabilidad ética es también directa, por cuanto que normalmente incluyen referencias constantes a este tema. Así, el código de ética profesional de la AICPA tiene, según el citado autor, un doble sentido:

1. Es el manual de conducta de los auditores para cumplir con sus obligaciones profesionales y para las actividades que afecten al punto de vista del público sobre la profesión .

2. Es una declaración de responsabilidades y una herramienta de trabajo en la que se notifica al público que la profesión está interesada por sí misma en la protección del interés común, y que sus miembros llevan a cabo su trabajo de forma que beneficie a una sociedad que debe tener confianza en los miembros de la profesión, creer que son competentes y que su propósito principal es el de ayudar a las organizaciones auditadas. Factores que son los que distinguen a una profesión de un negocio.

Los cinco conceptos generales, llamados también "Principios de ética", contenidos en el código según la última versión que corresponde a 1992 (Carmichael y Willingham, 1996, p. 46) son los siguientes:

- Independencia, integridad y objetividad. El auditor debe conservar su integridad y objetividad y, cuando ejerce la auditoría, ser independiente de aquellos a quienes sirve.

- Normas generales y técnicas. El auditor debe observar las normas generales y técnicas de la profesión y luchar constantemente por mejorar su competencia y la calidad de sus servicios.

- Responsabilidades con los clientes. El auditor debe ser imparcial y franco con sus clientes y servirles lo mejor que pueda, con interés profesional por los intereses de ellos, y consecuente con sus responsabilidades para con el público.

- Responsabilidades con los colegas. El auditor debe comportarse de manera que fomente la cooperación y las buenas relaciones entre los miembros de la profesión.

- Otras responsabilidades y prácticas. El auditor debe comportarse en forma que mejore el prestigio de la profesión y su capacidad para servir al público.

Aunque como puede observarse la mención expresa al control de calidad se hace en el segundo de los anteriores apartados, de alguna forma puede afirmarse que, de forma global, la calidad subyace el espíritu de la norma. Otra referencia a la que podemos aplicar un razonamiento similar la encontramos en las guías de auditoría publicadas por la I.F.A.C. (Tua y Gonzalo, 1995). En ellas existe también un Código de ética Profesional cuyo objetivo principal es "orientar los trabajos hacia los niveles más altos de profesionalidad, al objeto de alcanzar el grado más alto posible de calidad con objeto de satisfacer cuatro necesidades básicas:

- Credibilidad. La sociedad en su conjunto tiene la necesidad de creer en la información y en los sistemas de información.

- Profesionalidad. Existe un claro interés, por parte de los clientes, empleadores y otros interesados, en la existencia de profesionales en el campo de la disciplina contable.

- Calidad de los servicios. Existe la necesidad de asegurar que todos los servicios que puedan obtenerse de un profesional de la contabilidad se realizan al mayor nivel posible de calidad.

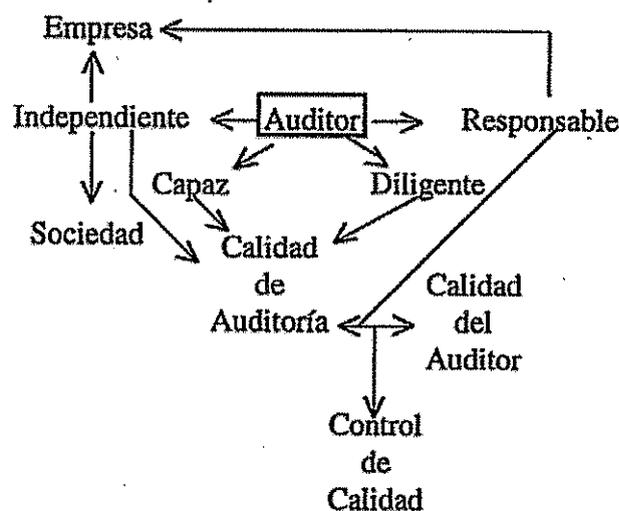
- Confianza. Los usuarios de los servicios de los expertos contables deben poder confiar en la existencia de una ética profesional que gobierna el suministro de tales servicios".

En este contexto, es decir, una vez otorgada la importancia que posee la componente ética del trabajo del auditor -fundamentales para que el informe emitido tenga las garantías suficientes de credibilidad- son cuatro los conceptos básicos que permiten delimitarla: la independencia, la diligencia profesional, su responsabilidad y, por último, los requisitos necesarios o capacidad mínima para ejercer la profesión.

El control de calidad lo podemos situar como un concepto dependiente, en mayor o menor medida, de todos ellos. Para justificar esta afirmación debemos definir previamente lo que entendemos por una auditoría de calidad. Su definición podría ser la siguiente: *"aquella auditoría realizada bajo el estricto respeto de las normas de auditoría y las de calidad y cuyo resultado es un informe emitido por una persona responsable de su contenido, totalmente independiente en su opinión, que tenga un reconocimiento expreso de la capacidad para hacerlo y que haya actuado de forma diligente y con el suficiente cuidado profesional"*.

En definitiva, para que el producto del auditor (o despacho de auditores) sea un producto de calidad, debe poseer sin ningún tipo de fisura esas cuatro características. La idea de control surge precisamente con la intención de detectar, e intentar corregir, las posibles desviaciones que puedan producirse entre lo que sería el comportamiento ético ideal y su traducción en la práctica cotidiana propia de cada persona o equipo de auditores con sus correspondiente colaboradores. La figura 1 muestra lo que venimos diciendo:

Figura 1



En primer lugar, el auditor debe tener una preparación y experiencia suficiente para satisfacer los requisitos de la profesión y poder efectuar la auditoría de cuentas anuales de manera competente. Es la denominada capacidad necesaria que debe consistir en una adecuada formación y experiencia específica en el campo de la auditoría y en la necesidad de destacar como experto en contabilidad así como en otras ramas tales como: la economía de la empresa, el derecho laboral y fiscal y la informática de gestión. La consecución de esa capacidad profesional se obtiene a través de una formación teórica unida a una experiencia práctica.

Además, esta capacidad debe mantenerse mediante una actualización permanente de sus conocimientos con objeto de mantener la adecuada calidad en sus servicios. Esto incluye una actualización continua en las innovaciones que tienen lugar tanto en los negocios como en su profesión. Parte de esta tarea corresponde a la Corporación profesional a la que pertenece.

En segundo lugar, debemos hacer brevemente una referencia expresa a la independencia del auditor. Es una característica fundamental que deben poseer los auditores de cuentas anuales. La literatura se ha manifestado unánimemente en esta proposición con afirmaciones tan rotundas como: "sólo manteniendo la posición de independencia están en condiciones de servir con propiedad a quienes confían en ellos", Cook y Winkle (1987, p. 65), o "a menos que el auditor sea independiente, la opinión que emita no será más fiable que los estados preparados por la dirección", Stettler (1977, p. 5).

El Consejo del AICPA se ha referido a la independencia como una actitud mental, definiéndola como: "la ciencia de la objetividad y de la libertad de influencia externa. La independencia del auditor da credibilidad a sus opiniones sobre los estados financieros". Los conceptos de ética profesional establecen claramente la importancia de la independencia para la profesión. Así, dentro de las Normas profesionales del AICPA (ET 52.011) se establece: "La independencia ha sido siempre un concepto fundamental en la profesión auditora, la piedra angular de su estructura filosófica. A pesar de lo competente que pueda ser cualquier auditor, su opinión sobre los estados financieros tendría poco valor para aquellos que confían en él, (sus clientes o terceros, como los acreedores, inversores, el gobierno, etc.) si no mantuviese su independencia".

Tradicionalmente la independencia ha sido definida como la capacidad para actuar con integridad y objetividad (Cook y Winkle, 1987, p. 65). La integridad es un elemento de carácter, representado por la firmeza del principio moral, rectitud y honradez. La objetividad, en lo que corresponde a los auditores, representa la capacidad de mantener una actitud imparcial y manejar de un modo libre de desviaciones todos los asuntos que caen bajo su revisión. Como profesionales independientes los audito-

res no subordinan su criterio a las opiniones de los clientes. Los usuarios de las cuentas anuales tienen el derecho de suponer un juicio independiente por parte de los auditores. El estado de independencia mental (independencia de hecho) lo deben exigir las normas de auditoría.

El tercero, la diligencia y cuidado profesional, porque así se establece expresamente en la normas de auditoría ya que incluye a la calidad precisamente en la norma que la desarrolla. Pereda (1991, p. 103), en este sentido, destaca que el auditor está obligado a realizar su trabajo con cuidado y diligencia profesional. Y define el cuidado profesional como la solicitud y atención de hacer bien las cosas, por estar atento y vigilante. Mientras que la Diligencia profesional: actitud de prontitud de forma cuidadosa.

La forma de demostrar su diligencia profesional es mediante los papeles de trabajo que, como veremos más adelante, tienen también una enorme importancia en el control de calidad. Su objetivo fundamental según la norma es que su contenido sea suficiente para suministrar el soporte de la opinión. Deben conservarse y custodiarse durante cinco años, a contar desde la fecha del informe, la documentación de la Auditoría, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyen las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe.

Por otro lado, el auditor, cuando lo considere necesario, podrá obtener asesoramiento de otros profesionales en materias especializadas, debiendo poner cuidado profesional en su selección y consulta, previa autorización de la entidad auditada. Si la entidad no otorgase la autorización y la materia fuese importante, el auditor deber hacer constar la salvedad en su informe y, en su caso, denegar la opinión. Habrá que tener presente que, en estos casos, la calidad del trabajo depende en parte de que la posean esos colaboradores externos.

Por último, con respecto a la relación entre el control de calidad y la responsabilidad de auditor, aún cuando dedicaremos un epígrafe expresamente a su estudio, queremos por ahora dejar claro que los auditores de cuentas anuales deben asumir una responsabilidad acorde con la importancia de la función social que cumplen. En términos generales, difícilmente podríamos pensar en la existencia de un sistema de calidad si no se atribuye al auditor la responsabilidad de su existencia y de mantenimiento.

Como consecuencia de su trabajo, el auditor está sometido a una responsabilidad que se centra fundamentalmente en el objetivo principal: el informe. En éste sentido, el prof. Fernández Pirla (1992, p. 12) afirma, "una cuestión que ha de preocupar a los auditores, una vez que la auditoría ha pasado de conducir simplemente a una opinión en el ámbito de la técnica, a la formulación de un dictamen contenido en el informe con trascendencia enmarcada jurídicamente, es la responsabilidad en que

pueden incurrir y quienes puedan exigirles dicha responsabilidad". Para nuestra legislación, tal responsabilidad puede dividirse en tres tipos fundamentales: administrativa, civil y penal. Según Fowler, dado el propósito de una auditoría de cuentas anuales, no debe esperarse que el auditor detecte todo fraude o acto ilícito pero si que localice los que un trabajo bien hecho debería poner en evidencia. Si no lo hiciera, su trabajo podría ser calificado de negligente y el auditor podría verse obligado a afrontar las pertinentes consecuencias profesionales, patrimoniales y personales.

El auditor de cuentas es responsable frente a la entidad auditada y frente a terceros por los daños y perjuicios que sean consecuencia del incumplimiento de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, de las disposiciones que se dicten en desarrollo de la misma o de las Normas Técnicas de Auditoría. En la planificación de su trabajo, el auditor debe considerar la detección de los errores e irregularidades producidos, que pudieran tener un efecto significativo sobre las cuentas anuales, sin embargo no es responsable de todo error o irregularidad cometido por los administradores, directores o personal de la entidad auditada. Si no es significativo, deberá comunicarlo a la persona responsable dentro de su firma. Según Prado (1994, p. 228), puede hablarse de dos sistemas jurídicos en la determinación de la responsabilidad del auditor:

- Responsabilidad estricta, que la establece cuando, con posterioridad a la emisión del informe, se produzca una pérdida que pudiendo haber sido detectada no fuera recogida por el auditor.
- Responsabilidad por negligencia, la establece por el hecho de no aplicar una norma de auditoría o no hacerlo en la forma prevista.

3. DEFINICIÓN Y OBJETIVOS

El control de calidad es, según Hermanson et al. (1993, p. 61), un conjunto de métodos que se utilizan para asegurarse de que el despacho del auditor cumple con sus responsabilidades profesionales con los clientes. Debemos, por tanto, en un primer término, analizar dos aspectos fundamentales: cuáles son esos métodos y cuál es la responsabilidad profesional a que se hace referencia.

Los métodos consisten, básicamente, en la existencia de unas normas sobre control de calidad. Entre ellos se incluye la estructura organizacional del despacho y los procedimientos que el mismo establece, por ejemplo, que la planificación de la auditoría se haga siempre por aquél socio de los socios que tenga experiencia en la industria del cliente o la existencia de un manual de control de calidad.

En relación con la responsabilidad, acabamos de ver que la denominada res-

ponsabilidad por negligencia es la que se establece por el hecho de no aplicar una norma de auditoría o por no hacerlo de la forma prevista. Esto, es precisamente el objetivo fundamental de control de calidad. Para Defliese et al. (1991, p. 112) los objetivos de las políticas y procedimientos de control de calidad consisten en mejorar la actuación de las personas y las firmas así como en garantizar el cumplimiento con las normas técnicas y de ética.

Flint (1988, p. 167) hace referencia al interés público, en el sentido de que para su protección todas las medidas para el control de la calidad deben tomarse en el seno de las firmas de auditoría, y "son los auditores y las propias firmas los que tienen la responsabilidad primaria de su implantación y cumplimiento", siendo las corporaciones profesionales las que tienen la responsabilidad secundaria de que las políticas y los procedimientos para el control de la calidad se hayan adoptado y se mantenga su aplicación. El objetivo principal del control de calidad, según este autor es doble y complementario:

1. Garantizar que la opinión sobre las Cuentas Anuales se ha formulado y expresado correctamente de forma que las expectativas y necesidades de sus usuarios queden cubiertas al nivel más alto posible.

2. Que los auditores se protejan a sí mismos contra las consecuencias sancionadoras de un trabajo inadecuado o poco satisfactorio; y segundo, para cumplir con su obligación de contribuir al interés público demostrando interés en proponerse y mantener un nivel alto de cualificación profesional.

En cuanto a los beneficios que se obtienen al adoptar unos procedimientos de control de calidad adecuados, según López (1996, p. 10), son los siguientes:

1. Satisfacción de que el trabajo está adecuadamente hecho y completamente documentado.

2. Ahorro de tiempo y costes, ya que el trabajo puede ser más eficazmente dirigido y controlado.

3. La profesión es la mayor beneficiada. La mejora de la eficacia de auditoría y el reconocimiento por parte de la comunidad de negocios de la misma, mejorará la imagen de la profesión auditora.

4. La comunidad de negocios se beneficiará igualmente, ya que no se verán afectados por incrementos sustanciales en los honorarios.

5. Los auditores propiamente dichos, ya que no verán reducidos sus márgenes de beneficio.

También queremos dejar constancia del concepto que introducen diversos autores, entre ellos Fowler (1991, p. 466), mediante el cual consideran el control de calidad como una Auditoría de la Auditoría. En nuestra opinión, y teniendo en cuenta la formulación efectuada por los autores que acabamos de citar, el control de calidad podría considerarse como una verdadera auditoría con las características de la tabla 1:

Tabla 1

1. Propósito:	Verificar el funcionamiento de los controladores de la calidad básicos establecidos en las normas profesionales.
2. Sujeto:	a) Un miembro de la firma (diferente al que la realizó) b) Un colega perteneciente a otra firma.
3. Objeto:	La profesionalidad de la firma.
4. Acción:	El examen de los papeles de trabajo que incluyen la evidencia obtenida y la opinión e informe emitido a partir de ella.
5. Referencia:	Las normas de control de calidad establecidas.
6. Producto:	Un informe que incluya una opinión sobre el cumplimiento (favorable, adverso o abstenerse) de esas normas.
7. Un subproducto:	Una carta de comentarios que debería enumerar las desviaciones observadas y sus posibles causas.

Los usuarios o destinatarios principales serían, en primera instancia, los socios principales de la firma controlada, y, a continuación, deberían ser el resto de los usuarios de la auditoría (o de la información financiera) pues a todos ellos les interesa conocer las condiciones de credibilidad en las que se están elaborando los informes de auditoría.

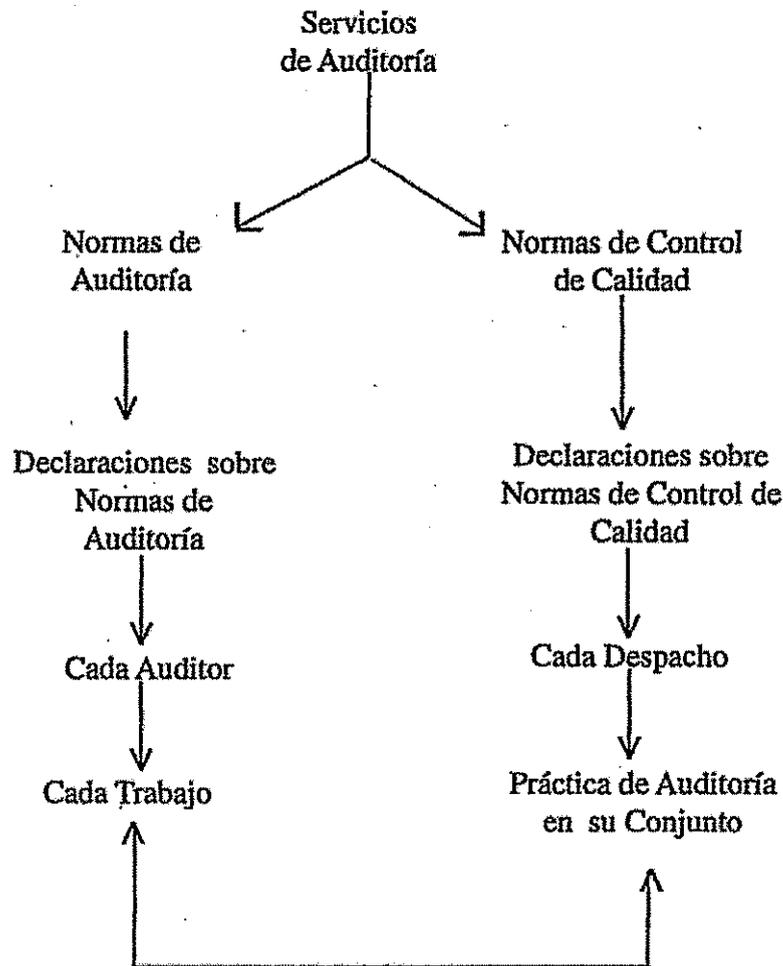
Un aspecto que también debe destacarse es la importancia que juegan las Corporaciones de Profesionales. Como aseguran Watts y Zimmerman (1983), es difícil que un auditor actuando de forma individual genere credibilidad como suministrador de auditorías de alta calidad, sugiriendo posteriormente (1986, p. 316), que esta dificultad está parcialmente afectada por la identificación de los auditores como miembros de un grupo o firma acreditada. La credibilidad individual está implícitamente transferida a las firmas de auditoría por la vía de las figuras asociativas utilizadas como formas de organización. En su estudio, exploran el papel que juegan las organizaciones profesionales y definen la credibilidad de las firmas en términos de calidad de la auditoría, basándose en las observaciones sobre el grado de calidad alcanzado en auditorías pasadas hechas por un conjunto de firmas de auditoría.

Los citados autores establecen en su estudio, que la credibilidad de una firma de auditoría y, en último caso, incluso el importe de los honorarios, está en función de la propia historia de la firma, de la calidad en sus trabajos de auditoría y de la historia común de la calidad de la auditoría del colectivo de auditores profesionales.

4. LAS NORMAS DE CONTROL DE CALIDAD

Estudiaremos en este apartado los desarrollos que existen sobre normalización del control de calidad. Previamente haremos referencia a la relación entre ellas y las normas de auditoría porque consideramos importante clarificar sus diferencias. Así, como señalan Arens y Loebbecke (1996, p. 23) los controles de calidad son los procedimientos que utiliza un despacho para ayudarle a cumplir con esas normas en forma consistente en cada auditoría. Los controles de calidad, por lo tanto, se establecen para todo el despacho, en tanto que las normas se aplican sólo a cada auditoría en forma individual. Su relación viene determinada explícitamente en el SAS n° 55: "Las normas de auditoría generalmente aceptadas se relacionan con la forma ejecutar los trabajos. Las normas de control de calidad se refieren a la manera en que una firma ejerce de modo general la auditoría. Así pues, las normas de auditoría generalmente aceptadas y las normas de control de calidad están relacionadas y las políticas y procedimientos de control de calidad que una firma adopte pueden influir tanto en la manera de realizar cada trabajo como en el modo de ejercer la auditoría en general". Kell y Boynton (1995, p. 15), por su parte, lo concretan señalando que la calidad de los servicios de auditoría dependerá de dos conjuntos de normas: (1) normas en relación con cada uno de los trabajos y, (2) normas de control de calidad para la práctica de la auditoría por parte de una firma considerada en su conjunto. Presentando gráficamente esta relación como se recoge en la figura 2:

Figura 2



Por tanto, el control de calidad se ejerce mediante la determinación del grado de cumplimiento de ciertas normas a las que se les denomina Normas de control de calidad, cuyo contenido describiremos a continuación:

1. Estados Unidos: El Comité sobre Normas de Control de Calidad del AICPA [SQCS nº 1 (1979. párr. 7)], enumera nueve elementos de control de calidad que deberían considerar los despachos al establecer sus propias políticas y procedimientos. Se recogen en la tabla 2, en la que además de una breve descripción del requisito de cada elemento añaden un ejemplo de un procedimiento de control de calidad que podría utilizarse por un despacho para cumplir con el requisito [Taylor y Glezen (1991,p.14); Arens y Loebbecke (1996, p. 25), Ricchiute (1995, p. 46)].

Tabla 2

ELEMENTO	RESUMEN DE REQUISITOS	EJEMPLO DE UN PROCEDIMIENTO
Independencia	Todo el personal en auditorías debe comprometerse con los requisitos de independencia del Código de Conducta Profesional del AICPA	Cada socio y empleado debe responder a un "cuestionario de independencia" cada año en el que se traten asuntos tales como propiedad de acciones y participación en el consejo directivo
Asignación de personal a las auditorías	Todo el personal en auditorías debe comprometerse a tener un grado adecuado de capacitación técnica y competencia.	La asignación de todo el personal la hace un socio que conozca a los clientes del despacho y asigne al personal por lo menos con dos meses de anticipación.
Consulta	Cuando el personal o los socios tengan problemas técnicos, los procedimientos deben asegurar que se busque ayuda de personal capacitado.	El director de contabilidad y auditoría del despacho está disponible para consultas y debe aprobar todos los compromisos antes de su terminación.
Supervisión	Deben existir políticas para asegurar una adecuada supervisión del trabajo a todos los niveles en toda auditoría.	Se requiere que un socio de la auditoría analice y apruebe los programas de auditoría antes de que tenga lugar una prueba detallada.
Contratación	Todo el personal nuevo debe estar preparado para desempeñar su trabajo en forma competente.	Todo el personal que se considere para un empleo debe ser entrevistado y aprobado por el socio de personal y un socio en las áreas técnicas en las que trabajará dicha persona.
Desarrollo profesional	Todo el personal debe estar cubierto por un programa de capacitación y actualización profesional constante, que les ayude a realizar su trabajo de forma competente.	Cada profesional debe recibir 40 horas de educación continua cada año, más la horas adicionales que recomiende el socio de personal.
Progreso	Deben establecerse políticas de promoción a fin de asegurar que el personal promovido esté capacitado para sus nuevas responsabilidades.	Cada profesional debe ser evaluado en cada auditoría utilizando el informe de evolución de cada auditoría del despacho.
Aceptación y continuación de clientes	Todos los clientes potenciales y existentes deben ser evaluados a fin de reducir al mínimo la posibilidad de que se asocien con directivos a quienes les falte integridad.	Debe prepararse un formato de evolución de clientes, que se trate sobre asuntos tales como los comentarios del anterior auditor y una evaluación de la dirección, antes de aceptar un nuevo cliente.
Inspección	Deben existir procedimientos y políticas para asegurar que se están siguiendo en forma consistente los procedimientos que cumplan con los otros ocho elementos de control de calidad.	El socio de control de calidad debe poner a prueba los procedimientos de control de calidad por lo menos cada año a fin de asegurar que el despacho está cumpliendo con los mismos.

Posteriormente se han emitido dos normas más: la SQCS n°2 que proporciona una guía para la implantación de sistemas de calidad y la SQCS n°3 dirigida a indicar los pasos necesarios para revisar los sistemas implantados (Messier, 1997, p.713).

2. España: Según la norma técnica (ICAC, 1991), el control de calidad debe cubrir los siguientes objetivos recogidos en la tabla 3:

Tabla 3

1. <i>Independencia, integral y objetividad.</i> Proporciona seguridad razonable de que todo el personal profesional de Auditoría de la organización, a cualquier nivel de responsabilidad, mantiene sus cualidades de independencia, integridad y objetividad.
2. <i>Formación y capacidad profesional.</i> Proporcionar una seguridad razonable de que el personal profesional tiene la formación y capacidad necesarias que le permitan cumplir adecuadamente las responsabilidades que se le asignan. Este objetivo implica el asegurar que la asignación de personal a los trabajadores, su contratación y su promoción y desarrollo profesional son adecuados.
3. <i>Aceptación y continuidad del cliente.</i> Permitir la decisión sobre la aceptación y continuidad de los clientes, teniendo en consideración la independencia del auditor y la capacidad para proporcionar un servicio adecuado y la integridad de la dirección a accionistas del cliente.
4. <i>Consultas.</i> Tener una seguridad razonable de que, cuando sea necesario, el auditor solicita ayuda de personas u organismos, internos o externos, que tengan niveles adecuados de competencia, juicio y conocimientos para resolver aspectos técnicos.
5. <i>Supervisión de control de trabajo.</i> Proporcionar una seguridad razonable de que la planificación, la ejecución y la supervisión del trabajo se han realizado cumpliendo con las Normas Técnicas de Auditoría.
6. <i>Inspección.</i> Proporcionar mediante inspecciones periódicas, internas o externas, una seguridad razonable de que los procedimientos implantados para asegurar la calidad de los trabajos están consiguiendo los objetivos anteriores.

Norma que una vez adoptada por las tres corporaciones profesionales les permite establecer sus propios sistemas de control, como veremos más adelante.

3. CARACTERÍSTICAS GENÉRICAS DE LAS NORMAS

Aunque la Norma Internacional de Auditoría n° 7 (Tua y Gonzalo, 1995) se divide en dos grandes apartados (control de una auditoría concreta y controles generales de calidad) no presenta variaciones significativas respecto a la anteriores. Así lo manifiesta Fowler (1991, p. 463) que la compara también con el Boletín B-02 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. El citado autor agrupa sus contenidos de la siguiente forma:

1. Respecto a las condiciones personales del auditor. Según el SQCS n° 1, toda firma debería diseñar políticas y procedimientos que le den una seguridad razonable de que sus miembros reúnen los requisitos recogidos en la tabla 4:

Tabla 4

Tengan la independencia requerida por las normas profesionales.
Sean asignados a tareas para las cuales tengan el entrenamiento y la pericia que requieran las circunstancias y el grado de supervisión a que será sometido a su trabajo.
Puedan afectar consultas técnicas a personas con la debida capacitación y nivel jerárquico dentro de la firma (autoridad).
Sean adecuadamente supervisados.
Únicamente sean empleados cuando posean las características adecuadas para cumplir bien con su trabajo.
Sean capacitados para brindarles el conocimiento necesario para cumplir con las responsabilidades asignadas.
Sólo sean promovidos cuando tengan los conocimientos, el carácter, la inteligencia, el juicio, la motivación y las otras cualidades que requiera su nuevo puesto.

Puede encontrarse una guía de enumeración de políticas y procedimientos concretos tanto en el SQCS n° 1, como en la N.I.A. n° 7 o en el Manual de Auditoría del REA (1995, p. 647).

2. Aceptación y continuidad de clientes. Según el SQCS n°1, deben preverse políticas de aceptación y continuidad de clientes que minimicen la probabilidad de vincularse con entes cuya gerencia sea deshonesta. Esto, según Defliese et al. (1991, p. 113) formaliza una antigua costumbre de los auditores, que consiste en determinar la reputación e integridad de los clientes potenciales como un medio para proteger la propia reputación y evitar el aceptar inadvertidamente una auditoría cuyos riesgos sean elevados o desconocidos. La amplitud de la investigación varía con las circunstancias:

- Informal y breve, por ejemplo, si el cliente en potencia es bien conocido en la comunidad o puede ser investigado fácilmente.

- Extensa y formal, si se trata de empresas que tienen nueva administración o participación privada diversa, o con aquellas que operan en industrias con las cuales el auditor está relativamente poco familiarizarlo.

3. Implantación y comunicación de los controles. Según el SQCS, para esta-

blecer las políticas y procedimientos concretos a implantar, deberían tenerse en cuenta factores como el tamaño de la firma profesional, el grado de autonomía con que actúa el personal y sus prácticas de oficina, la naturaleza de su práctica profesional y su organización y, por último, las consideraciones adecuadas de análisis coste/beneficio.

Además, las firmas de Auditoría deben realizar el control de calidad de sus trabajos independientemente de su tamaño y estructura, así como revisar periódicamente si sus sistemas de control de calidad siguen siendo apropiados de acuerdo con nuevas circunstancias, tales como nuevas Normas profesionales, estructuras de personal más complejas, etc.

4. INSPECCIONES SE REQUIERE TAMBIÉN QUE LAS NORMAS ESTABLECIDAS SEAN SOMETIDAS A INSPECCIONES Y REVALUACIONES PERIÓDICAS

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

5. ASPECTOS OPERATIVOS DEL CONTROL DE CALIDAD

Una vez definida la auditoría de calidad y las normas que deben cumplirse para garantizarla, mostraremos algunas de las posibilidades que existen para el control de su cumplimiento por parte del auditor en un determinado período. Conceptualmente pueden distinguirse varios tipos de control de calidad en función de quién es el órgano encargado de efectuarlo. Así, nos encontramos con:

1. Controles propios, que son los establecidos internamente por el auditor y sus colaboradores.
2. Controles externos que vienen impuestos por algún organismo ajeno a la firma.

5.1. Controles de calidad propios

Son todos aquellos controles que debe tener implantado el despacho del auditor para regular internamente el cumplimiento de las normas de control de calidad. Su indiscutible necesidad nos lleva a considerar la relación existente con la responsabilidad de auditor ya que es éste el responsable de que en la práctica diaria sean respetadas y cumplidas las normas profesionales y las de control de calidad. Kell y Boynton (1995, p. 17), que lo denominan autorregulación interna, ponen de manifiesto que este tipo de regulación abarca la revisión continua de las actividades cotidianas del personal profesional del despacho por parte de sus gestores. Es un aspecto regulatorio al que califican de "directo e inmediato" y con una alta eficacia aunque desconocida normalmente.

Los citados autores, con el objetivo de mejorar la capacidad del personal profesional del despacho, proponen un interesante sistema de recompensas mediante incrementos salariales y promociones para aquellos miembros de la firma que satisfagan las normas de calidad. Y, en caso contrario son así de claros: "las personas que realicen un trabajo inferior a las normas no recibirán tales recompensas y, si no logran mejorar, su empleo podrá darse por terminado".

Todo ello va unido, por otro lado, al hecho de que debe establecerse un clima satisfactorio en dos aspectos esenciales:

1. En el terreno de la enseñanza práctica a los empleados del despacho, sobre todo a los de nueva incorporación.
2. En lo referente a la participación en cursos de actualización dirigidos a mantener su capacidad y conocimientos profesionales.

Flint (1988, p. 164) hace referencia a la atmósfera de trabajo como "algo menos tangible que la documentación pero que se reflejará en los papeles de trabajo y en las actitudes del personal de la firma".

También es una cuestión importante la redacción de un manual de control de calidad. El REA (1992, p. 38) ha editado un modelo en el que especifica claramente cómo deben las firmas elaborar su propio manual con relación a su política de control de calidad de los papeles de trabajo y en los informes de auditoría.

Según Fowler (1991, p. 462), los controles internos de calidad pueden clasificarse en dos grandes grupos:

- a) Controles generales. Son aquellos que indirectamente afectan a todas las auditorías y consisten, básicamente, en la observancia de las normas sobre control de calidad. Entre las cuales encontramos como más representativas a las del AICPA, cuyos pronunciamientos forman parte de las respuestas de este organismo a los llamamientos que se hicieron en los años setenta desde el Congreso de los Estados

Unidos dirigidos a mejorar la eficacia de las auditorías independientes y a la capacidad de la profesión estadounidense para autorregularse.

Las normas del SQCS nº 1 son obligatorias para los miembros del AICPA que prestan servicios de auditoría para los cuales se hayan establecido normas profesionales. Quienes no apliquen sus prescripciones pueden ser llamados a justificarlo. Lo mismo ocurre con quienes se aparten de las orientaciones de la guía, aún cuando éstas no sean obligatorias.

b) Controles sobre auditorías individuales. Son los establecidos para cada trabajo y consisten en la revisión de los borradores de informes y de los papeles de trabajos antes de entregar el informe de auditoría y lo debe hacer un socio que no haya participado en ella. Como explica Fowler (1991, p. 466) de forma gráfica "Esta aplicación del dicho de que cuatro ojos ven más que dos disminuye la probabilidad de cometer errores u omisiones aunque, claro está, encarece el coste del trabajo".

La N.I.A. nº 7 (1981, párr. 4-11) incluye dentro de los controles de calidad sobre auditorías individuales a las actividades de supervisión, que son aquellas que están referidas a la instrucción y revisión del trabajo de los colaboradores, al control sobre la ejecución del programa, al registro y custodia de la evidencia de auditoría, y, por último, al caso de las auditorías descentralizadas. Nuestras normas lo hacen en el apartado 2.7.1.

5.2. Controles externos: autorregulación *versus* regulación exógena

Son aquellos controles que se ejercen desde fuera de la oficina del auditor y que están dirigidos a revisar si se están cumpliendo las normas de control de calidad. Conceptualmente, podrían establecerse desde dos posiciones diferenciadas:

1. Por algún organismo o colegio profesional que agrupe a un número determinado de auditores y controle las actividades de sus miembros.

2. Por un ente dependiente de su estructura de administración pública.

Por supuesto, existen las posiciones combinadas, esto es, que una norma lo exija y que la corporación profesional también. Independientemente de ello, en este momento nos interesa poner de manifiesto la forma en que se realiza y constatamos que existen, a su vez, dos tipos diferentes:

1. La Revisión entre colegas.

2. La Revisión de calidad.

A continuación nos detendremos en su estudio, por cuanto que el carácter novedoso de primero de ellos, al menos en España, nos conducirá a la apertura de un debate acerca de su posibilidad de aplicación en nuestro país. En cuanto al segundo, lo haremos desde la perspectiva, siempre interesante, de conocer cómo entienden el

control de calidad en países como Estados Unidos, con una tradición auditora más dilatada en el tiempo que la nuestra. Posteriormente, analizaremos nuestra propia situación en la que existen dos figuras reguladoras que son el control técnico que efectúa el ICAC y el control de calidad que realizan internamente las corporaciones de profesionales.

5.2.1. El caso de Estados Unidos

Estados Unidos es caso más significativo de autorregulación voluntaria, Grant et al. (1996, p.142) señalan que la profesión contable, ha expresado su interés en la calidad de la auditoría, demostrando compromiso y disposición para la con el fin de alcanzar esa meta. Por ejemplo, el informe anual de 1989 de la Sección de Prácticas de las Compañías Privadas, de la AICPA, establece que una meta de la Sección es "... mantener y mejorar un programa efectivo de prácticas controlado por las firmas que estén comprometidas con la calidad." Posteriormente, la AICPA ha propuesto un aumento de sus competencias reguladoras para poder, de ésta manera, implantar un régimen disciplinario más riguroso que rija al colectivo. Propone sanciones e incluye multas y menos privilegios a la hora de revisar la publicidad de las entidades contables."

El interés sobre este tema surge en el año 1977, cuando el AICPA creó una División para despachos "División for firms", compuesta por dos secciones, en función de si la compañía auditada tiene o no cotización pública de acciones (Defliese et al., 1991, p. 114):

1. La "SEC Practice Section" (SECPS), que es la Sección de práctica ante la SEC.
2. La "Private Companies Practice Section" (PCPS) o Sección de práctica para compañías que no coticen el bolsa.

El propósito era mejorar la calidad de la práctica de los despachos de acuerdo con las normas de control de calidad del AICPA y representa un intento de autorregulación que tiene como propósito el responder a la SEC y a otros críticos de la profesión.

La participación en ellas es optativa y pueden hacerla cualquier firma de auditoría. El AICPA publica anualmente un directorio de las firmas que son miembros. El objetivo principal de cada sección es mejorar la calidad del trabajo de los despachos estableciendo unos requisitos, así como un sistema eficaz de autorregulación. Los requisitos son los recogidos en la tabla 5 (Arens y Loebbecke, 1996, p. 24):

Tabla 5

1. <i>Adherirse a las normas control de calidad.</i> El despacho debe estar de acuerdo y adherirse a las nueve normas de control de calidad.
2. <i>Revisión obligatoria entre colegas.</i> Cada despacho debe contar con una revisión periódica de sus controladores de calidad y prácticas de auditoría y contabilidad por parte de otro despacho de auditores capacitado.
3. <i>Educación continua.</i> Cada profesional del despacho debe tener 120 horas de educación profesional continua en cada periodo de tres años .
4. <i>Rotación de socios.</i> Se requiere la asignación de un nuevo socio de auditoría que esté a cargo del compromiso con la SEC, cuando otro socio de auditoría ha estado a cargo por un periodo de siete años consecutivos. Dicho socio tiene prohibido volver a asumir el mando del compromiso por un mínimo de 2 años. Las compañías muy pequeñas pueden quedar exentas de este requisito.
5. <i>Revisión de socio concurrente.</i> Un socio diferente del socio contratado debe hacer una revisión de todas las auditorías de sociedades anónimas que cotizan en bolsa, y debe hacerlo en forma concurrente con el informe de la auditoría antes de que éste sea emitido.
6. <i>Prohibición de algunos servicios.</i> El despacho debe abstenerse de realizar ciertos tipos de servicios de asesoramiento para clientes de auditoría que coticen en bolsa. Entre estos servicios se incluyen las pruebas psicológicas, encuestas de opinión pública, ayuda en fusiones y adquisiciones, reclutamiento de ejecutivos y servicios actuariales para compañías de seguros.
7. <i>Informes sobre desacuerdos.</i> Se requiere que un auditor informe al comité de auditoría o al consejo directivo de cada cliente de auditoría de la SEC sobre la naturaleza de los desacuerdos importantes con la administración respecto a asuntos de contabilidad, declaraciones o auditoría.
8. <i>Informe sobre servicios de asesoría administrativa prestados.</i> Un auditor tiene que informar al comité de auditoría o al consejo directivo de cada cliente durante el año de auditoría y el total de comisiones que recibió por dichos servicios.

Para pertenecer a la "Sección de Práctica de la SEC" hay que reunir todos y para la "Sección de Práctica de Compañías Privadas" sólo los tres primeros. La pertenencia en ellas exige la obligación de contratar una revisión cada trienio que es realizada por alguien asignado por la sección o elegido por el mismo entre otros colegas. Imponiéndose, a su vez, como requisito al que vaya a actuar de revisor, que haya contratado una revisión de su propio sistema de control de calidad cuyo informe haya sido favorable sin salvedades.

Cada sección tiene, además de estos requisitos para pertenecer a ellas la autoridad para imponer sanciones por incumplimiento por parte de los miembros. No obstante, una firma puede escoger pertenecer a una sección, a ambas secciones o a

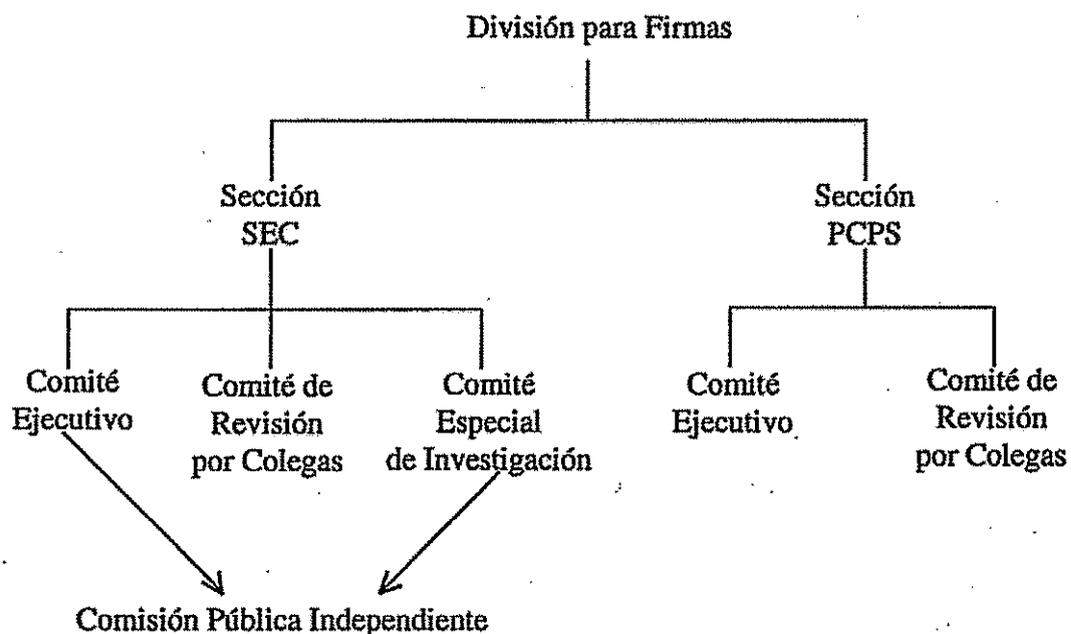
ninguna, pero si un despacho audita a alguna compañías que cotice en bolsa está obligado a pertenecer a la SECPS. Existen también casos de contratación obligatoria que fueron los impuestos por la SEC a algunas firmas de auditores con el carácter de sanción disciplinaria.

La dirección de cada sección la ejerce el Comité ejecutivo que está formado por representantes de las firmas que pertenecen a ella y cuya misión es establecer las políticas generales de la sección y la supervisión de sus actividades. Por otro lado, cada una de las secciones tiene además un Comité de revisión por colegas que administra el programa de revisión.

Defliese et al. (1991, p. 115) destacan que el Comité ejecutivo de la sección relacionada con la SEC ha organizado además un Comité especial de investigaciones (Special Investigations Committee) para que conozca los casos de supuestas fallas de auditoría en los que estén implicadas las firmas asociadas. El comité revisa cada situación y determina si se requieren acciones de seguimiento a la firma o, en algunos casos, correctivas. También tiene el cometido de proponer la reconsideración de las normas profesionales a las organizaciones u organismos que las establecen. Las actividades del SIC complementan el proceso de revisión (Kell y Boynton (1995,p. 18)).

Ambos, a su vez, están sometidos a estudio por parte de una Comisión pública independiente de supervisión que emite informes que son públicos. La comisión la componen cinco miembros que son personas prominentes de gran integridad y excelente reputación entre las cuales figuran, sin limitarse a éstos -señalan los autores-, antiguos funcionarios, abogados, banqueros, ejecutivos del mercado de valores, educadores, economistas y ejecutivos de empresas. En la figura 3 mostramos esta estructura jerárquica de la División para firmas del AICPA:

Figura 3



Resulta interesante un estudio practicado por White et al. (1988,p. 27) en relación con 9.998 empresas con cotización. Los autores identificaron las 1.111 firmas que auditaban a estas empresas e investigaron si eran miembros de las División para firmas, constatando que la pertenencia es mayor entre las firmas que más sociedades con cotización auditaban. Posteriormente, como veremos, esa pertenencia se hizo obligatoria.

Un hecho que ha tenido una enorme importancia, como recogen Kell y Boynton (1995,p. 25) es la creación en 1985 de la Comisión Treadway, formada por seis grandes firmas y el AICPA. Las conclusiones de la Comisión, en octubre de 1987, se hicieron bajo la forma de recomendaciones para sociedades anónimas que coticen en la bolsa. Entre aquellas específicas para el auditor incluyeron la siguiente "la calidad de las auditorías deberá mejorarse mediante la ampliación de la revisión entre colegas respecto a las auditorías de sociedades anónimas que fueran nuevas para el despacho, y mejorar la revisión de auditorías por otros socios. Esta recomendación fue adoptada en 1988 por la SEC.

Por otro lado, como señala Monterrey (1988,p. 513), la recomendaciones relacionadas con la mejora de la calidad del trabajo de auditoría guardan una relación directa con la capacidad del auditor para detectar las prácticas fraudulentas. La Comisión ha identificado tres factores que pueden afectar de modo importante a dicha calidad:

a) La ambigüedad de los principios de contabilidad generalmente aceptados, en especial aquellos considerados "abiertos", que son utilizados e interpretados por la compañía en función de sus intereses, y que de hecho suponen una presión e influencia frente a los auditores.

b) La intensa competencia entre firmas de auditoría, sobre todo en presupuestos, que puede afectar en ocasiones a la calidad del trabajo.

c) Clientes que con la intención de limitar el coste de los servicios de auditoría externa desean sólo la auditoría de final de año y rechazan el trabajo interino.

1. Revisión entre colegas

La revisión entre colegas consiste en el examen que hace un auditor del trabajo que realiza otro con objeto de determinar si sus normas internas son adecuadas y si se están aplicando de forma efectiva. También se denomina en algunos casos "revisión por pares". En términos generales se revisan (Carmichael y Willingham, 1996, p. 46):

1. Las aplicadas en la ejecución concreta de algunas auditorías, para que determinen si se aplicaron las normas de auditoría.

2. Las relativas al funcionamiento general de la firma, en cuanto incidan sobre la calidad de los trabajos de auditoría.

Esta revisión, según Whittington (1991, p. 161) consiste en el estudio de lo adecuado de sus políticas y procedimientos de control de calidad, por un grupo de personas cualificadas de otras firmas de auditores. El sistema preestablecido se estudia, se valora y se realizan pruebas para determinar si existe un cumplimiento adecuado con las políticas y procedimientos preestablecidos. Se prepara un perfil de la firma auditora, describiendo la extensión de los servicios contables y de revisión que ha realizado. Basándose en este perfil, se selecciona y se revisa una muestra de encargos. Se examinan los papeles de trabajo y se entrevista al personal relacionado con el trabajo revisado, para determinar si los encargos fueron realizados de acuerdo con las normas profesionales y las de la firma. Estas revisiones también estudian la evidencia documental de cumplimiento con las políticas y procedimientos que afectan a todas las asignaciones, como las relativas a la valoración y promoción del personal. Todo ello, en un espacio reducido de tiempo. Sepp (1983) señala que el procedimiento típico de revisión de una firma con 25 miembros dura sólo cuatro días.

Se efectúan teniendo en cuenta los requisitos de confidencialidad del código de ética profesional del AICPA (la regla 301 contiene una excepción que permite la revisión de los servicios de un miembro). Como puntualizan Defliese et al. (1991, p.115) la información obtenida acerca de la firma revisada o de cualquiera de sus clientes es confidencial y no debe ser revelada, y aunque el código de ética profesional del AICPA no habla específicamente de la independencia en las relaciones entre revisores, las firmas revisadas y los clientes de estas últimas, los conceptos de independencia expresados en el código deben tenerse en cuenta por lo que respecta a estas relaciones. Además está previsto que las revisiones recíprocas no estén permitidas.

Como hemos visto, los despachos de auditores que sean miembros de la Sección de Práctica de la SEC o de la Sección de Práctica de Compañías Privadas deben ser revisados por lo menos una vez cada tres años. Esta revisión la suele hacer un colega elegido por él mismo, aunque existe la opción de solicitar al AICPA que envíe un equipo de revisores. En cualquier caso, al finalizar su trabajo los revisores emiten un informe en el que expresan sus conclusiones y una carta de comentarios con las recomendaciones. Estos informes son públicos y la carta de comentarios también en el caso de despachos que pertenezcan a la sección relacionada con la SEC. Para poder ser miembros de las dos secciones de prácticas es imprescindible superar de forma satisfactoria la revisión.

Queda por ver que hacen aquellos despachos que escojan no pertenecer a ninguna sección. En esta caso, pueden solicitar también una revisión entre colegas escogidos, normalmente, entre miembros del AICPA. No obstante, el objetivo principal de un despacho para aceptarla es el de pertenecer a una de las secciones. Kell y Boynton (1995, p.19) incluyen un ejemplo de Informe de revisión entre colegas que recogemos como un anexo.

El carácter voluntario de la revisión ha sufrido algunos cambios en los últimos años. Como recoge Fowler (1991, p. 470) en Abril de 1988, la SEC difundió una propuesta dirigida a que todos los auditores de empresas registradas ante ella tuviesen la obligación de contratar una revisión por colegas trianualmente. La SEC, continúa, ya había manifestado su apoyo a este tipo de revisiones en el Fifty-first Annual Report de esta manera: "La Comisión cree que el proceso de revisión por pares contribuye significativamente a mejorar los controles de calidad de los miembros y que esto debería mejorar la consistencia y calidad de la práctica ante la Comisión". El citado autor destaca también que la División para firmas del AICPA haya desarrollado una Campaña publicitaria en periódicos y revistas especializadas durante seis meses de 1985 y 1986, y recoge el texto de uno de los avisos:

¿Quién audita a su auditor?

Como propietario, director o gerente senior, Ud. debería saber si su auditor es un miembro de la División para Firmas del AICPA. ¿Por qué?. Porque las firmas miembros tienen que pasar ellas mismas un tipo especial de auditoría, llamada revisión entre colegas.

Muchos auditores no sienten la necesidad de pertenecer a la División. Pero Ud. debería saber que cientos de firmas lo hacen voluntariamente para probar sus controles de calidad. Y el control de calidad es tan importante en una firma de auditores como en su propio negocio.

La División para Firmas fue fundada en 1977 por el AICPA para brindar medios voluntarios y objetivos de comprobar su adhesión a las normas profesionales. A cada firma miembro se le requiere que cada tres años someta su práctica contable y de auditoría a una amplia revisión de calidad por parte de auditores externos especialmente entrenados.

Los informes de las revisiones están disponibles para cualquier persona interesada, y ellos pueden decir mucho sobre la firma.

Si Ud. tiene interés en el último informe sobre una firma de auditores en particular o una lista de los miembros de la División, llame a la misma firma o escriba o llame al coordinador de la División.

Pero las revisiones por pares también presentan algunos problemas. Wallace (1991, p. 53) en un estudio realizado a partir de los archivos públicos de los miembros de la SECPS desde 1980 hasta el primer trimestre de 1986 concluye que los más significativos son:

1. Potenciales "tendencias" en la selección.
2. Escaso tiempo para completar el trabajo.

El autor apunta que una posibilidad solución puede ser la potenciación de la "pre-revisión por pares", como una forma de animar a las firmas a prepararse para someterse posteriormente a una revisión definitiva.

2. Revisión de calidad

Los despachos de auditores miembros del AICPA que no tengan una revisión entre colegas debe tener una revisión de calidad cada tres años. En caso contrario, es decir, que no tengan una revisión entre colegas ni de calidad, todos los miembros del despacho perderían su posibilidad de ser miembros del AICPA. Esta obligación existe desde el año 1988.

Básicamente, tiene el mismo objetivo que una revisión entre colegas aunque es algo más liviana en cuanto a la revisión del sistema de control de calidad del despacho. En la actualidad cerca de 6.000 despachos tienen revisiones entre colegas periódicas en tanto que más de 40.000 se ven afectados por los requerimientos de las revisiones de calidad (Arens y Loebbecke, (1996, p.24)). El AICPA lo componen 254.000 de los 285.000 auditores que existen en Estados Unidos (Kell y Boynton (1995,p. 9)).

Stauffer et al. (1989) recogen de forma minuciosa un pronunciamiento de 1989 sobre los procedimientos para realizar la revisión de calidad, del que Hermanson et al. (1993, p. 63) destacan dos aspectos en cuanto a que las revisiones están dirigidas a determinar si la firma:

1. Mantiene un sistema de control de calidad que alcanza las normas establecidas por el SQCS nº1.
2. Se aplicaron durante el período cubierto por la revisión, políticas y procedimientos de control que le brinden una seguridad razonable de que la firma cumple las normas profesionales.

Además, para facilitar la revisión, existe un cuestionario de evaluación que se refiere a los nueve elementos de control. Su contenido consiste en el examen de los controles generales y en la selección de algunos trabajos en los que se examine a los principales papeles de trabajo e informes. Una vez finalizada, el responsable del equipo revisor debe reunirse con los miembros principales de la firma examinada para comentar sus impresiones y recomendaciones y el tipo de informe que emitir y la carta de comentarios. El examinado debe hacer llegar estos elementos y sus respuestas al organismo supervisor correspondiente, que debe evaluar los informes y las medidas correctivas que se propone tomar la firma, así como determinar si éstas son suficientes.

Los informes de revisión de calidad no se ponen por parte del AICPA a disposición del público (a diferencia de los informes de revisión entre colegas). No obstante, una vez que el órgano supervisor le manifieste que ha aceptado el informe por considerar que la firma ha alcanzado los requerimientos del programa de revisión de calidad, el examinado puede hacerlo.

5.2.2. Situación actual en España

El régimen existente en nuestro país lo podemos calificar de régimen mixto, porque existe, por un lado, lo que la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) denomina como control técnico que lo ejerce el ICAC y, por otro, un cierto grado de autorregulación por parte de las corporaciones de profesionales que se denomina expresante control de calidad. Estudiaremos a continuación cada uno de ellos.

1. Control técnico

En cuanto al primero, su finalidad es la de comprobar que el auditor ha realizado su trabajo de acuerdo con lo establecido en la LAC y con las normas técnicas de cuentas. Podrá referirse a determinados aspectos de la actividad de auditoría o trabajos concretos de auditoría (en su totalidad o en parte).

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) es el ente que tiene la misión de ejercer el control técnico de las auditorías. En virtud de lo establecido en el art. 22.2. de la LAC el citado organismo lo ejercerá "cuando el superior interés público lo exija, o a instancia de parte legalmente interesada", entendiéndose por tal a "quien acredite ser titular de un derecho o tener un interés legítimo, personal o directo que pueda verse afectado por la auditoría de cuentas sobre la que se ofrece el control técnico". Es decir, puede ejercitarse tanto de oficio como a instancia de parte interesada.

En el art. 67 del RAC se establece que el ICAC elaborará plan de control técnico anual de acuerdo con los medios disponibles y con los siguientes criterios:

1. Nivel de control de calidad de las Corporaciones respecto al trabajo de sus miembros.

2. Datos objetivos que se deduzcan de la información suministrada al Instituto.

3. Datos extraídos de cualquier otro tipo de información

4. Criterios estadísticos que se deberán aplicar a la totalidad del colectivo.

Aunque en la práctica, como señala Quintanar (1996,p. 5), en general, excepto por unas revisiones de oficio al principio de ciertos miembros del ROAC que no estaban adscritos a ninguna Corporación, los controles técnicos del ICAC se han producido a instancia de parte legalmente interesada. El resto del capítulo VI del RAC regula todo lo concerniente a los procedimientos a instancia de parte, las actuaciones previas, el desarrollo del control técnico, así como los informes que recogen las actuaciones efectuadas y la resolución y posibles recursos que puedan interponerse a ellas.

2. Control de Calidad

Asimismo el sistema de control de calidad de la firma deberá someterse al control de la Corporación profesional con el fin de asegurarse, de forma razonable, de que la actividad profesional de sus miembros cumple las normas técnicas de Auditoría incluyendo el requisito de obtención, documentación y evaluación correcta de la evidencia de auditoría.

Las Corporaciones profesionales de Auditoría tienen un servicio institucional de control de calidad, requiriendo que las actuaciones de sus miembros se sometan al mismo, al objeto de determinar si el auditor ha tenido en cuenta, en el desarrollo de su trabajo, las normas técnicas de Auditoría y, en su caso, emitidas por la Corporación, comprobando si existe un adecuado y razonable cumplimiento de las mismas. Su regulación la encontramos en el Reglamento de Auditoría de Cuentas en los artículos 75 y 76. En éste último, en su apartado 1 se fija claramente su objetivo como " la revisión de los trabajos efectuados por sus miembros con el fin de conocer y evaluar el cumplimiento de la Ley 19/1988, el presente Reglamento y normas técnicas de auditoría". Para a continuación, en el segundo apartado, establecer que el procedimiento mediante el cual lo efectúen deberá estar incluido en las normas de régimen interior o estatutos de cada Corporación.

Con objeto de que puedan efectuarlo les permite expresamente "acceder a la documentación referente a cada auditoría, quedando sujetas a la obligación establecida en el art. 43" (sobre secreto profesional). No obstante, les impone una obligación consistente en que deben poner en conocimiento del ICAC los controles de calidad iniciados y su resultado de los mismos, proponiendo en su caso la iniciación del procedimiento sancionador.

El Reglamento del REA, por ejemplo, lo regula en los artículos 28 a 32, en los que se establece que los procedimientos de control de calidad lo inicia el Consejo Directivo mediante la comunicación por escrito a la firma miembro de los motivos y la fecha de comienzo en su oficina. La revisión termina con un informe que emite el Comité de Práctica Profesional que le entrega al interesado y, en los casos de incumplimiento del Reglamento, al Consejo Directivo. Hasta ahora ha actuado en dos fases (Quintanar (1996, p.4)):

1. Plan Inicial, aprobado en septiembre de 1992 con un plazo de duración de 2 años y que consistió en la realización de visitas prospectivas informales aceptadas voluntariamente a la inmensa mayoría de los miembros individuales o firmas que facturaban mas de 1.000 horas de trabajo anuales o declaraban más de 3 colaboradores.

2. Plan Estratégico Triannual de Control de Calidad para el periodo de 1 de octubre de 1994 a 30 de septiembre de 1997 que consiste en la realización de las

siguientes visitas (de ellas, en el primer año ya se habían efectuado o iniciado ya aproximadamente la tercera parte):

a) 90 nuevas visitas prospectivas informales para conseguir incluir en la muestra a las firmas que facturen más de 810 horas al año y a los individuales con más de 900, o, en ambos casos, que cuenten con más de 3 colaboradores.

b) 90 visitas de seguimiento informales, aceptadas voluntariamente, para evaluar el cumplimiento de las recomendaciones realizadas durante la visita prospectiva en relación con asuntos muy importantes.

c) 36 procedimientos de revisión formal con apertura de expediente de revisión.

El Instituto de Censores Jurados de Cuentas tiene normas específicas de control de calidad que comienzan haciendo referencia a sus propios estatutos (art. 47) que establecen un sistema para "velar por la calidad técnica de los trabajos realizados". El objetivo (apartado 2.1.1.) es el de "...asegurarse de que los miembros del Instituto están llevando a cabo la actividad de auditoría de acuerdo con las normas técnicas y con los procedimientos establecidos por nuestra corporación, por los organismos adecuados y por el propio auditor...". Para alcanzarlo proponen una serie de fases que especifican en el apartado

1. Revisión de carácter general.

2. Revisión de las Normas técnicas de ejecución del trabajo.

3. Resultado de la revisión y procedimientos de seguimiento.

Y que se pondrán en práctica mediante un cuestionario (apartado 3) que sirve de guía tanto al propio equipo técnico de Instituto para llevar a cabo la revisión como al auditor para desarrollar e implantar sus normas internas de control de calidad.

Estamos de acuerdo con Jané (1994, p. 141), cuando califica de "loable" la actitud del legislador al preocuparse de exigir al auditor realizar las tareas precisas para mantener la calidad de su trabajo, estableciendo que los controles de calidad se configuren a través de una estructura organizativa y unos procedimientos establecidos por el auditor con el fin de asegurarse de forma razonable que los servicios profesionales que proporciona a sus clientes cumplen las normas técnicas de Auditoría.

6. LA RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR: RÉGIMEN SANCIONADOR

Una vez definida la calidad del trabajo del auditor es necesario delimitar a quién corresponde la responsabilidad del diseño de un sistema de trabajo que posea unas garantías mínimas de que se está efectuando de acuerdo a esas características. La tercera norma técnica de auditoría sobre la ejecución del trabajo establece: "El auditor de cuentas en la ejecución de su trabajo y en la emisión de su Informe debe actuar con la debida diligencia profesional".

La norma extiende la diligencia profesional a cada persona de la organización del auditor, e impone a cada uno de ellos la responsabilidad del cumplimiento de las Normas en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe. Su ejercicio exige, asimismo, una revisión crítica a cada nivel de supervisión del trabajo efectuado y del juicio emitido por todos y cada uno de los profesionales del equipo de trabajo de auditoría.

A su vez, normativamente se imponen restricciones en cuanto a la cantidad de trabajos con los que puede comprometerse un auditor y establece que debe aceptar únicamente los trabajos que pueda efectuar con la debida diligencia profesional. De esta forma, no podrá aceptar trabajos que superen en conjunto su capacidad anual medida en horas. A estos efectos se consideró en la redacción inicial de las normas que un auditor de cuentas, siempre que cuente con el equipo humano necesario, puede supervisar un máximo de 35.000 horas anuales (en el caso de sociedades de auditoría, dicha cifra se multiplicará por el número de socios auditores de cuentas ejercientes).

Modificaciones posteriores ha reducido progresivamente el número de horas. Para los ejercicios que se inicien con posterioridad a 1991, el máximo de horas que podrá supervisar un auditor de cuentas quedará reducido a 30.000 horas de auditoría anuales. Recientemente, en una modificación efectuada de la normas técnicas en sus apartados 1.4.3, 3.2.4.b) y 3.9.3, lo ha dejado en 25.000 horas.

En cualquier caso, la norma hace referencia a que el auditor tiene una obligación tanto legal como profesional de trabajar al mayor nivel que los usuarios esperen para cumplir la responsabilidad que se les tiene asignada. El auditor, en el curso del proceso de auditoría, tiene que tomar una serie de decisiones encaminadas a obtener, documentar y evaluar la evidencia necesaria convenientemente. Ésta es una responsabilidad inherente a su profesión y, como tal debe asumirla y así se le debe exigir tanto si es un auditor individual como una sociedad.

Por lo que podemos decir que estará actuando de forma responsable siempre que esas decisiones sean razonadas, estén de acuerdo con las normas técnicas y permitan obtener una evidencia suficiente en calidad y cantidad capaz de soportar una opinión final correctamente formulada. En definitiva, siempre que esté realizado un trabajo de calidad.

A continuación analizaremos las posibles consecuencias que pueden derivarse en el caso de no cumplir tal responsabilidad desde la perspectiva de diferentes situaciones. En términos generales, quien informa inadecuadamente las conclusiones de su trabajo o realiza una auditoría negligentemente, debe asumir las pertinentes consecuencias. Según Fowler (1991, p. 21), estas pueden surgir de:

1. Decisiones de los organismos encargados de vigilar el ejercicio profesional (consecuencias profesionales emergentes de su responsabilidad profesional).

2. La aplicación de leyes civiles en virtud de las cuales el auditor deba indemnizar a terceros por los perjuicios causados por su trabajo (consecuencias patrimoniales derivadas de su responsabilidad civil).;

3. Sentencias penales, si su actuación fuera delictiva, en cuyo caso de su responsabilidad penal pueden surgir consecuencia personales (prisión), patrimoniales (multas y resarcimientos de daños) o profesionales (inhabilitación para ejercer la profesión).

El régimen sancionador por parte de las secciones del AICPA, en principio se espera que la firma examinada corrija sus deficiencias significativas o incumplimientos de control de calidad y se existen sanciones disciplinarias para el caso de que el auditor no lo ponga en práctica o cuando las deficiencias sean tan significativas que no quepa su corrección. Pany y Whyttington (1994,p.48) destacan que cuando una firma fracasa en tomar medidas correctivas consideradas necesarias por la sección, ésta podrá imponer sanciones tales como:

1. Requerimientos de educación profesional continua.
2. Revisiones especiales o aceleradas de colegas.
3. Sanciones monetarias o llamadas de atención.
4. Expulsión de la sección.

En España, el régimen sancionador aplicable se regula en los arts. 15-21 (capítulo III) de la Ley y en los arts. 45-63 del Reglamento. En ellos se atribuye la potestad sancionadora al ICAC (art. 46.2).

El art. 16.1.g) establece expresamente la obligación de contribuir a la labor de control a la que se refiere el art. 22 que antes mencionamos, así como la obligación de no aceptar auditorías que no superen un cierto número de horas.

Como señala Quintanar (1996, p. 5) la mayoría de las sanciones impuestas han sido por infracciones graves de las definidas en el artículo 48 c) del REA (incumplimiento de las normas de auditoría de cuentas que pueda causar perjuicio económico a terceros o a la Empresa o Entidad auditada), y, en algún caso han calificado infracciones por la emisión de informes de auditoría cuyo contenido no era acorde con la evidencia obtenida por el auditor en su trabajo, según se define en el artículo 43 b) del Reglamento. Las sanciones van desde multas (incluso un porcentaje de honorarios facturados), hasta bajas temporales o definitivas del ROAC (Registro Oficial de Auditores de Cuentas).

El REA otorga un plazo máximo de 6 meses para la implantación adecuada de las recomendaciones del Comité en el caso de que se detecten debilidades significativas en los procedimientos de trabajo. Se consideran dos tipos de infracciones de la tabla 6:

Tabla 6

INFRACCIONES	SANCIONES
Graves: 1. Incumplimientos de los que se hayan derivado, directa o indirectamente, perjuicios económicos para terceros 2. Los que afecten al control de la práctica profesional o se refieran a normas sobre incompatibilidades y secreto profesional 3. La no implantación en 6 meses de las recomendaciones del Comité de Práctica Profesional derivadas de los controles de calidad efectuados	1. Suspensión hasta 2 años 2. La cancelación definitiva de la inscripción en el REA y se comunicarán al ICAC y al Consejo General
Leves: Las demás (la acumulación de 3 en 2 años supone una falta grave)	Apercibimiento verbal o escrito.

El sistema consiste, una primera visita prospectiva a la que sigue a los dos años una de seguimiento y un año después una tercera visita formal. Para, finalmente, pasados 6 meses, una cuarta visita final en dónde se iniciaría, en su caso, el procedimiento sancionador.

7. PERSPECTIVAS FUTURAS: UN DEBATE ABIERTO

Antes de cualquier consideración sobre las posibilidades futuras del control de calidad, queremos dejar constancia de que la auditoría, para poder cumplir su función social y económica, necesita mantener en perfectas condiciones el pilar básico en el que su utilidad debe sustentarse, esto es, la confianza que la sociedad deposita en el auditor. En este sentido, opinamos que cualquier quebranto en ella debido a deficiencias de calidad hará que sea un trabajo casi innecesario. Por ello, estamos de acuerdo con Willianson (1990, p. 54) cuando afirma que "La confianza es muy importante en el caso de los auditores ya que su trabajo no tendría ningún valor si el público no tuviese fe en sus informes. Cuando emiten una opinión manifestando que unas Cuentas Anuales están adecuadamente presentadas, la entidad financiera, el inversor y el estado no dudan en aceptarla como fiable, sin tal confianza entre las partes, la compleja estructura financiera se vería seriamente dañada".

Pero también debemos dejar claro que el mantenimiento de esa confianza es una responsabilidad del auditor. Como señalan Cook y Winkle (1987, p. 48) "para

que una firma de auditores preste servicios profesionales de una calidad que justifique la confianza que han depositado en ella los usuarios de sus servicios, tiene la responsabilidad de acatar las normas de la profesión". Concretando que para estar seguros de que se está cumpliendo con esa responsabilidad "cada firma debe tener un sistema de control de calidad".

No obstante, también es necesaria una cierta colaboración por parte de los usuarios principales de la información financiera. Wilson (1983) argumenta que aunque los inversores sólo puedan tener información incompleta acerca de la calidad de una firma de auditores, usarán esa información limitada y la buena fe para definir el grado de credibilidad que les merecen.

Hemos encontrado diferentes referencias que nos permiten llegar a la conclusión de que nos encontramos ante un tema de total actualidad. Grant et al. (1996, p. 142) lo constatan y llegan a la conclusión de que "durante este siglo muchos gobiernos, usuarios de información financiera y académicos, han expresado su interés en la calidad de la auditoría". Pero podemos encontrar referencias concretas. Así, la Comisión Treadway, según recoge Monterrey (1988, p. 513), entendió que todo esfuerzo destinado a reforzar la calidad de la auditoría es un elemento importante para que el proceso de emisión de la información financiera sea correcto, por lo que el AICPA - y por extensión cualquier organización-, a través de su sección de Práctica Profesional, debe establecer las medidas oportunas para que tanto la calidad del trabajo como los procedimientos empleados sean los más homogéneos posibles.

Por parte del mundo académico también existe un enorme interés y se han realizado numerosos estudios, desde trabajos como los de Titman y Trueman (1986) y Bachar (1989) que modelaron la utilidad la calidad de las firmas de auditoría con objeto de que sirviera para los inversores a la hora de evaluar la adquisición de nuevos títulos valores, hasta los de Gamble y Highsmith (1995) que estudian denominada "seguridad de calidad" como factor a tener en cuenta a la hora de evaluar los riesgos inherente y de control.

Carcello et al. (1992, p.2), revisan la literatura y establecen una clasificación de los diferentes enfoques con los que ha sido abordada:

1. Aspectos relativos a su relación con las diferencias existentes en los honorarios de los servicios. (Francis y Simus, 1987; Palmrose 1989; Turpen 1990).

2. Diferencias en la Calidad de la Auditoría de varios tipos de firmas de auditoría y entre auditores independientes, utilizando diversas medidas para determinar la calidad alcanzada. (Simunic y Stein, 1987; Ettredge et al., 1988; Imhoff, 1988; Beatty, 1989; Eichenseher et al., 1989; Wilson y Grimplud 1990).

3. Desarrollo de un modelo para evaluar la calidad de la auditoría. Mock y Samet (1982) y Suttom y Lampe (1990) que emplearon múltiples atributos jerarqui-

zados para desarrollar una lista que podía ser usada a la hora de evaluar la calidad. En la misma línea se encuentran Schroeder et al. (1986), cuya conclusión más importante fue que las características del equipo de auditoría -relaciones de compañerismo entre auditores y la independencia de los miembros del equipo eran consideradas más importantes que el tamaño de la firma de auditoría.

También pueden citarse los trabajos recientes de Gibbs (1996), Bettis (1993), Deis y Giroux (1992), Clarkson y Simunic (1994) y Narayanan (1994) que hace una interesante referencia a un posible régimen de responsabilidad proporcional como factor que incrementaría la calidad de la auditoría.

Otro ejemplo que demuestra la actualidad del tema los encontramos en las propuestas de una de las candidaturas presentada a las elecciones a vocales del consejo directivo del REA que se celebraron en Marzo en las que incluyen en su programa electoral (al que denominan Carta de encargo 1997-2000) los siguiente:

1. Potenciar que las firmas y despachos puedan homologarse por las entidades encargadas de certificar la calidad de los servicios de acuerdo con Normas ISO, AENOR, EQNET, etc.

2. Obtener financiación pública adicional para la mejora de los servicios de control de calidad, dada la trascendencia pública de la auditoría.

3. Enfocar el control de calidad de nuestro miembros en una doble vía: por un lado, ofreciendo ayuda y apoyo a los compañeros que voluntariamente lo requieran; y por otro, iniciando procedimientos contra los que realicen prácticas que afecten negativamente al colectivo (competencia desleal, bajas temerarias de honorarios, incumplimientos de normas técnicas, etc).

4. Crear la figura del Defensor del Usuario de la auditoría, como órgano asesor, encargado de recoger las consultas, reclamaciones, quejas y sugerencias de los usuarios, favoreciendo la resolución amistosa de las mismas e informando a los órganos competentes de las deficiencias que se observen.

Como consecuencia de todo lo que hemos estudiado anteriormente, a nuestro juicio, una de la cuestiones más significativas es el tema de la revisión entre colegas. Aunque, como hemos señalado, Estados Unidos es el único país donde tiene una importancia significativa, existen otros, tales como Argentina (Fowler, 1991, p. 467), donde se ha comenzado a pensar en la posibilidad de su aplicación. Para el autor, la contratación de revisión entre colegas beneficia a la profesión tomada en su conjunto, pues demuestra la preocupación de sus miembros por autodisciplinarse para servir mejor a la comunidad. No obstante existe algunos argumentos en contra, Arens y Loebbecke (1996, p. 24), señalan que las dos secciones del AICPA han provocado gran controversia en la profesión ya que algunos miembros consideran que el cambio era necesario para mejorar la autorregulación y, en cambio, otros creen que establece

dos clases de auditores e implica una calidad menor de desempeño para los despachos que no son miembros de la Sección de Práctica de la SEC.

También hay que resaltar, como lo hace López (1996, p. 10) que la inclusión del control de calidad en las normas ha traído costes adicionales para el auditor:

1. Costes fijos por la introducción de nuevos procedimientos administrativos.
2. Costes variables en la forma de aumento del tiempo y costes en el desarrollo del trabajo de auditoría, ya que deberán documentar adecuadamente toda la evidencia que obtienen y en la que se basan para emitir su opinión.

Según este autor, existe una presión, que podríamos calificar de suficientemente importante, para cumplir con el mantenimiento de la calidad sin incrementar significativamente los costes. Plantea tres posibles alternativas:

1. Añadir los costes de calidad a cada auditoría y aumentar los honorarios.
2. Disminuir el margen de beneficio del auditor.
3. Utilizar la normativa sobre control de calidad para recapacitar y examinar críticamente la forma en como efectúa su trabajo con el objetivo de mejorar la eficacia del mismo, sin dejar de cumplir los requisitos establecidos por las normas técnicas de auditoría.

Ninguna de las dos primeras alternativas parece deseable, siendo la tercera opción la que debe ser considerada y adoptada por el auditor. Quintanar (1996, p. 5), por su parte, hace la propuesta recogida en la tabla 7 para solucionar los problemas actuales con los que se enfrenta el control de calidad:

Tabla 7

1. Creación de un Comité Conjunto de Práctica Personal de las 3 Corporaciones representativas de auditores, al que figuraría adscrito el personal técnico de las mismas con experiencia en la auditoría independiente, y que asumiría un Plan de Control de Calidad común que fuera efectivo y adecuado.
2. Recabar formalmente al ICAC la aplicación del artículo 69.2 del Reglamento de Auditoría de Cuentas, en cuanto a que solicitara del personal técnico adscrito al Comité conjunto anterior la realización de las actuaciones previas de todos los controles técnicos que iniciara de trabajos de los miembros de las 3 Corporaciones.
3. Tratamiento de una solicitud conjunta de un cambio legislativo en relación con el Comité Consultivo del ICAC, para que éste se convirtiera en un órgano de asesoramiento.
4. Involucración conjunta de las Corporaciones en la resolución de las distintas dudas sobre la validez jurídica del régimen sancionador del ICAC.

En cualquier caso, estamos de acuerdo con Watts y Zimmerman (1986, p.316),

cuando ponen un énfasis especial en la capacidad profesional como un medio eficaz de aumentar la credibilidad del auditor.

8. CONCLUSIONES

El control de calidad de la auditoría y la delimitación de la responsabilidad asociada a su implantación y puesta en práctica es un tema de enorme importancia que se encuentra, al menos en España, necesitado del inicio de un proceso de debate que deberían plantearse todos aquellos que, académica o profesionalmente, tenemos relación con la auditoría. Esta es la principal conclusión a la que hemos llegado en el presente trabajo basándonos en dos argumentos a los que nos referiremos en este último apartado: en primer lugar, su propio contenido y las conclusiones obtenidas en el proceso de reflexión consecuente y, en segundo término, los comentarios recibidos al presentarlo inicialmente a las II Jornadas de trabajo de Auditoría celebradas en Santander donde tuvimos ocasión de debatir ampliamente sobre el tema.

Evidentemente, son muchas las soluciones que puedan apuntarse pero, en cualquier caso, parece indiscutible que los cimientos deben estar contruidos a partir de la potenciación del reconocimiento de los conceptos deontológicos de la auditoría. Éstos deber ser los elementos de coordinación de la función auditora y que, de alguna forma, deben sustentar tanto su función de garante de la información financiera, en general, como del control de su calidad, en particular. La sensación de calidad es la única fuente de confianza que tienen los usuarios de la auditoría para otorgarle la trascendente importancia que tiene tal función.

Como punto de partida, lo primero que debería tenerse en cuenta es la consideración de las restricciones de acceso a la profesión a todas aquellas personas que no reúnan ciertas cualidades. Es fundamental para la garantía de calidad del trabajo el mantener la potestad auditora sólo a aquéllos que posean una capacidad demostrable, una independencia cierta, sean susceptibles de actuar con diligencia y cuidado profesional y, por supuesto, responsables de sus actuaciones.

Por otro lado, parece indiscutible la necesidad de que exista algún mecanismo de control sobre la calidad de la auditoría. De acuerdo con el estudio que han realizado Grant et al. (1996, p. 145) durante varios períodos en dos escenarios diferentes: sin regulación; y con un costoso sistema de autorregulación profesional (una coalición que controlaba a sus miembros y que sancionaba la baja calidad de los auditores). El resultado demostró el valor potencial de la regulación profesional para mejorar la calidad de la auditoría. Así:

1. La baja calidad domina en los escenarios de no regulación.

2. La proporción sobre el nivel de calidad alcanzado por los participantes en un escenario de autorregulación, es mucho más alta que en uno de no regulación.

3. En el caso de que exista autorregulación: la calidad de la auditoría es mayor si se trata de la coalición reguladora interna que si la misma fuera externa.

Los resultados del estudio, según los autores, pueden compararse con el desarrollo de la auditoría en los Estados Unidos (Bricker et al. 1993). La ausencia de organismos con competencias sancionadoras fue una dificultad histórica para el mejoramiento de la calidad de la auditoría. El desarrollo de una organización profesional con competencias sancionadoras motivaron que algunas firmas de auditoría promovieran socios con prestigio en la calidad de sus trabajos, alcanzando un alto nivel de credibilidad, distinguiéndose de ésta manera de otras firmas competidoras. En definitiva, la conclusión obtenida lleva a resaltar el papel que de forma continuada desempeñan las organizaciones profesionales tales como la AICPA, en el mejoramiento de la calidad de la auditoría, cuando tales organizaciones están dotadas de efectivas competencias sancionadoras. Constatamos, por tanto, que un buen sistema de control de calidad tiene su función específica y unas enormes ventajas, tales como:

1. Una mejora en la imagen del auditor, siempre que vaya acompañada de la correspondiente publicidad, que permitan a los usuarios de la auditoría saber qué firmas tienen un buen sistema de control de calidad.

2. Aumentar la posibilidad de competir en el mercado de los despachos de auditores de pequeño tamaño.

3. A igualdad de tamaño, las firmas con un adecuado control de calidad tendrán una ventaja competitiva con respecto a las demás.

Una vez mostradas estas conclusiones iniciales, estructuraremos las demás en una serie de apartados que aglutinan los principales puntos de interés:

- Qué hay que controlar.
- A quién se debe controlar.
- Cómo se debe controlar.
- Quién debe controlar.

Sobre la cuestión de qué hay que controlar, estamos de acuerdo con la lógica de que trabajar a priori con procedimientos que garanticen calidad en sus resultados es más conveniente que el control a posteriori de los procedimientos aplicados. Por tanto, creemos que debe iniciarse un periodo de formación amplio dirigido a la investigación y divulgación de todos los aspectos referidos a la gestión de la calidad en el proceso de auditoría.

En este mismo concepto iría incluida la respuesta de que es a todas las personas del despacho del auditor a quién debe controlarse. Debería exigirse un Manual de Control de Calidad en el que estuvieran perfectamente delimitadas las funciones co-

responsables a cada uno de los miembros de la firma. A este respecto, nos gustaría resaltar el trabajo de Carcello et al. (1992) en el que constataron que las características relativas a los miembros del equipo de auditoría son más importantes que las características de las propias firmas de auditoría, tales como, el volumen de negocios. El estudio examina cómo los tres grupos principales del proceso de elaboración - comunicación de la información financiera (auditores, encargados de elaborarla y usuarios) tienen sus propias opiniones acerca de los atributos de la Calidad de la Auditoría. Los factores identificados como los más importantes fueron (en su orden):

1. El propio equipo de auditoría y la experiencia con sus clientes.
2. La existencia de expertos en la industria de la empresa como miembros de la plantilla del equipo de auditoría.
3. Comprensión y sensibilidad de los auditores de las necesidades de los clientes.
4. Cumplimiento de las Normas de auditoría, especialmente las de competencia, independencia y diligencia debida.

Las conclusiones del estudio indican que los tres colectivos evalúan de forma diferente la Calidad de la Auditoría. Las firmas de auditoría están más interesadas en centrar su esfuerzo en los factores donde existan particularmente grandes diferencias entre sus colegas de profesión, que allí donde existan diferencias de opiniones con respecto a los encargados de elaborar la información y con los usuarios. Y tanto los responsables de elaborar la información financiera como los usuarios, creen que es más importante el cumplimiento de las Normas de auditoría. Las firmas deben revisar cuidadosamente sus políticas y procedimientos especialmente con respecto a:

1. La naturaleza y extensión de los servicios de asesoría prestados a sus clientes.
2. La cualificación profesional de los auditores que trabajan en sus plantillas.
3. Las propias normas de control de calidad, toda vez que las mismas minimizan las potenciales responsabilidades legales.

Con relación a cómo debe controlarse, en términos generales puede hablarse - y así lo hemos constatado al estudiar los casos de Estados Unidos y España- de lo que Flint (1988, p. 167) denomina controles pasivos y activos. Según este autor los pasivos son los que actúan sólo en el caso de demandas explícitas de terceros o de los propios auditores. Los controles activos son aquellos que se intentan revisar todas las firmas con objetos de proporcionar pautas correctas de actuación o para imponer sanciones. La opción, en el contexto de lo que venimos señalando, debe ser la potenciación de controles activos. A pesar de que ello suponga un cambio de mentalidad al que ciertamente no estamos acostumbrados.

Lo cierto es que se trata de un tema de actualidad sobre el que existen importantes movimientos de cara a solucionar sus problemas, sobre todo para el caso de los países miembros de la Unión Europea cuyas empresas operan indistintamente en

varios de ellos. Así, el Proyecto Libro Verde (párr. 4.35) aboga por la definición de unas normas de auditoría a nivel de la U.E. que estén dotadas de algún tipo de apoyo legal con objeto de conseguir que fueran seguidas en la práctica porque, en caso contrario, según dice textualmente "no hay garantía alguna de que las auditorías estatutarias realizadas por profesionales aprobados sobre la base de la Octava Directiva sean de calidad equivalente".

Unido al problema del establecimiento de las normas manifiesta también la diferencia existente en cuanto a la manera en que las asociaciones profesionales supervisan los trabajos realizados por sus miembros. Así, menciona la existencia de las diferentes figuras a las que hemos venido haciendo referencia: revisión entre colegas, la existencia de una unidad especial dentro de la asociación o el encargo a algún ministerio u organismo. En cualquier caso indican que "se carece de garantía de los diversos sistemas de revisión de calidad sean equivalentes o incluso adecuados". Con ello estamos haciendo referencia a la cuestión apuntada sobre quién debe controlar. El informe señala que las auditorías sólo serán efectivas si existe un adecuado sistema de control de calidad para todos los Estados Miembros mediante el examen de la manera que tienen cada uno de ellos para asegurarla. Por tanto, debemos tener presente que la referencia obligada al contexto europeo debe estar presente en cualquier conclusión a la que deseemos llegar.

No obstante, Gallizo y D'Silva (1997, p. 302), señalan que en esta línea de autocrítica en Diciembre de 1994 se emitió por el Auditing Practices Board (APB), The Audit Agenda "como uno de los intentos más críticos en cuanto al acercamiento de posiciones y de corregir errores que con el tiempo se han ido instalado en la práctica profesional diaria". El documento pone de manifiesto que "una de las cuestiones que provocan mayor interés es su preocupación por el control de calidad, pero no a costa de más pruebas o realizar chequeos incesantes, sino a través de una mejor formación de los profesionales que proporciona una auditoría de calidad total otorgando servicio y satisfacción al cliente".

En resumen, la calidad de la auditoría es una materia de gran importancia cuyo futuro debe estar en manos tanto de los auditores como de los usuarios, del ICAC, de las organizaciones de profesionales, y de académicos. Entre todos ellos pueden mejorarla con el estudio y la implantación de un sistema de regulación efectivo y económico que incluya la proposición de sistemas de gestión de calidad efectivos con sus correspondientes controles eficaces y delimitando las capacidades sancionadoras.

Por ello, en nuestra opinión, es necesario continuar y potenciar esfuerzos conducentes a una mejora en el tema de la calidad de la auditoría y en la responsabilidad de su cumplimiento, ya sea mediante el rediseño de los sistemas actuales o por la inclusión de otras figuras a las que nos hemos referido. Estamos de acuerdo con los

propósitos de The Audit Agenda para el desarrollo de un sistema de post-cualificación con requerimientos formativos para todos sus miembros y, por otro lado, en la implantación de sistemas de calidad total en las firmas.

BIBLIOGRAFÍA

ABDEL-KHALIK AND SOLOMON (1988): *Research Opportunities in Auditing: The Second Decade*, American Accounting Association, Illinois.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT, A.I.C.P.A. (1983): S.A.S. núm. 47 "Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit", New York.

_____ (1979a): "System of quality control for a CPA firm, statement on quality control standards 1 "Statement on Quality Control Standards n° 1" (SQCS n°1) del Quality Control Standards Committee del AICPA, New York.

_____ (1979b): "Quality control policies and procedures for CPA firms", guía emitida por el Quality Control Standards Committee del AICPA, New York.

_____ (1993a): System of quality control for a CPA firm, statement on quality control standards 1 "System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice" (SQCS n°2) del Quality Control Standards Committee del AICPA, New York.

_____ (1993b): System of quality control for a CPA firm, statement on quality control standards 1 "Monitoring a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice" (SQCS n°2) del Quality Control Standards Committee del AICPA, New York.

ARENS, A. y LOEBBECKE, J. (1994): *Auditing: An integrated approach*, Prentice-Hall International, Inc, Englewood Cliffs, New-Jersey.

BACHAR, J. (1989): "Auditing quality, signaling, and underwriting contracts". *Contemporary Accounting Research*, vol. 6, p. 216-241.

BETTES, D. C. (1993): "Training of internal quality auditors". *Industrial & Commercial Training*, vol. 25, p. 18-21.

BRICKER, R., A. BAILEY, J. GRANT, y J. TURNER. (1993): "The professionalization of public accounting: A social dilemma perspective". *Law & Policy*, vol. 15, n° 2, p. 95-120.

CAÑIBANO, L. (1990): *Curso de Auditoría Contable*, Pirámide, Madrid.

CARCELLO J., HERMANSON R. y MCGRATH, N. (1992): "Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 11, n°1, Spring, p. 1-15.

CARMICHAEL, D.R. Y WILLINGHAM, J.J. (1996): *Auditing: concepts and methods*, McGraw-Hill, New York.

CARMICHAEL, D.R. y BENIS, M. (1992): *Auditing Standards and Procedures Manual*, John Wiley & Sons, Inc, Nueva York.

CASHIN, J.A., NEUWIRTH, P.D., y LEVY, J.F. (1990): *Manual de Auditoría*, Centrum, Madrid.

CLARKSON, P. y SIMUNIC, D. (1994): "The association between audit quality, retained ownership, and firm-specific risk in U.S. versus Canadian IPO markets". *Journal of Accounting & Economics*, vol. 17, Enero, p. 207-228.

COOK, J.W y WINKLE, G.M. (1987): *Auditoría*, 3ª Ed., Interamericana, México.

COOPERS & LYBRAND (1993): *Contabilidad, Auditoría y Control Interno*, Edición Diario Expansión, Madrid.

COPLEY, P., DOUCET, M. Y; GAVER, K. (1994): "A simultaneous equations analysis of quality control review outcomes and engagement fees for audits of recipients of federal financial assistance". *The Accounting Review*, vol. 69, Enero, p. 244-256.

DeANGELO, L. (1981). "Auditor independence, 'low balling' and disclosure regulation". *Journal of Accounting and Economic*, p. 113-127.

DEFLIESE, P., JAENIKE H., SULLIVAN J. Y GNOSPELIUS R. (1991): *Auditoria Montgomery*, 2a Edición en castellano, Limusa, México.

DEIS, D. y GIROUX, G. A. (1992): "Determinants of Audit Quality in the Public Sector". *The Accounting Review*, vol. 67, Julio, p. 462-479.

DUNN, J., (1990): *Auditing: Theory and Practice*, U.K Prentice Hall, Herdfordshire.

EICHENSEHER, J., M. HAGIGI, y D. SHIELDS. (1989): "Market reaction to auditor changes by OTC companies". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Fall, p. 29-40.

ETTREDGE, M., P. SHANE, AND D. SMITH. (1988): "Audit firm size and the Association between reported earnings and security returns". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Spring, p. 29-39.

FERNANDEZ PIRLA, J.M. (1992): "La nueva ordenación legal de la contabilidad y la función del auditor de cuentas ", *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, Tercera Epoca nº 1, Madrid.

FLINT, D. (1988): *Philosophy and Principles of Auditing. An introduction*, Macmillan Education Ltd, Londres.

FOWLER, E. (1991): *Auditoria aplicada*, Ediciones Macchi, Buenos Aires.

FRANCIS, J. y SIMON D. (1987): "A test of audit pricing in the small-client segment of the U.S. audit market". *The Accounting Review*, Enero, p. 145-157.

GALLIZO J. y D'SILVA A. (1997): La búsqueda de una alternativa ética: The Audit Agenda, en *Temas y casos para aprender* de Expansión-Harvard Deusto.

GAMBLE, G. y HIGHSMITH-QUICK, G. (1995): "Understanding the relationship between the quality assurance function and evaluation of internal control". *Internal Auditing*, vol. 10, p. 24-30

GIBBS, J. (1993): "Internal auditing's role in quality initiatives". *Internal Auditor*, vol. 50, Abril, p. 63-66.

GONZALO, J.A. (1995): "Presentación: La Auditoría, una profesión en la encrucijada de los noventa". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXIV, núm. 84, p. 595-629.

GRANT. J., BRICKER, R. y SHIPTSOVA, R. (1996): "Audit Quality and Professional Self-Regulation: A Social Dilemma Perspective and Laboratory Investigation". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol.15, nº. 1, Spring.

HERMANSON, R., STRAWSER, J., STRAWSER, R. (1993): *Auditing Theory and Practice*, Irwin, Boston.

IMHOFF, E. (1988): "A comparison of analysts accounting quality judgements among CPA firms clients". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Spring, p. 182- 191.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD AUDITORÍA DE CUENTAS (1991): R.D. 1815/1991 por el que se aprueban las Normas Técnicas de Auditoría.

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (1982): *Manual de Auditoría*, Instituto de Censores Jurados de Cuentas, Madrid.

JANÉ, J. (1994): *Análisis jurídico de la Auditoría de cuentas*, J.M. Bosh Editor, Barcelona.

KELL, W.G. Y BOYNTON, W.C. (1992): *Modern Auditing*. 5ª Edición, John Wiley & Sons,

Inc., Nueva York.

KNAPP M. (1991): "Factors that Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 10, nº 1, spring.

LEE, T.A. (1993): *Corporate Audit Theory*, Chapman & Hall, Londres.

LOPEZ CASUSO, A. (1996): "Control de Calidad. Planificación, Control y Administración de los trabajos de auditoría". *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, nº 6, p. 10-17.

MARTINEZ, F.J. (1996): *Materialidad y Riesgo en Auditoría. Su análisis como factores condicionantes de la calidad técnica de la actividad de Auditoría*, III Premio José M^a Fernández Pirla, ICAC, Madrid.

MARTINEZ, F.J. (1992): *La regulación de la auditoría en España*, Instituto de Censores Jurados de Cuentas, Madrid.

McCABE, R.K. (1993): *The accountant's Guide for Peer and Quality Review*, Quorum Books, Westport, Conn.

MESSIER, W. (1997): *Auditing: A Systematic Approach*, McGraw-Hill, New York.

MOCK, T. y SAMET M. (1982): "A multi-attribute model for audit evaluation", *In Proceeding of the VI University of Kansas Audit Symposium*.

MONTERREY, J. (1988): "El informe de la Comisión Treadway sobre la información financiera fraudulenta en Estados Unidos", *Técnica Contable*, Año XL, nº479, Noviembre, p. 505-514.

MONTESINOS, V. (1991): *La auditoría en España*, Universidad de Valencia, Valencia.

NARAYANAN, V. (1994): "An analysis of auditor liability rules". *Journal of Accounting Research*, vol. 32, p. 39-59

PANY, K. Y WHITTINGTON, O. (1994): *Auditing*, Irwing Inc, Illinois.

PALMROSE, Z. (1989): "The relation of audit contract type to audit fees and hours". *The Accounting Review*, Julio, p. 488-499.

PEREDA, J.M. (1995): *Manual de Auditoría y Cuentas Anuales*, 2ª edición, Centro de estudios Ramon Areces, Madrid.

PRADO, L. (1994): "La Responsabilidad en Auditoría", *Técnica Contable*, nº 544, Abril, p. 225-242.

PRADO, J.M., GONZÁLEZ, I. y MARTÍN, D. (1995): "La situación de la Auditoría en España desde la perspectiva de los auditores". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXIV, núm. 84, p. 630-666.

PRICE WATERHOUSE, (1986), Serie de Guías de Auditoría. La Auditoría de Waterhouse. AGS nº 1 y nº 2, Price Waterhouse Ed.

QUINTANAR, E. (1996): "Controles de calidad y técnico y régimen sancionador". *Papeles de Auditoría*, nº 1, Marzo, p. 4-7.

R. Decreto 1636/1990 de 20 de Diciembre Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1988, de 12 de Julio de Auditoría de Cuentas.

REA (1992): *Modelo de Manual de organización y de control de calidad*, Rea, Madrid.

_____ (1993): *Manual de Auditoría*, Rea, Madrid.

RICCHIUTE, D. (1995): *Auditing*, 4ª ed., South-Western College Publishing, Cincinnati.

SEPP, P. (1983): "The peer Review Experience", *Journal of Accountancy*, May, p. 52-56.

SIMUNIC, D. y STEIN D. (1987): *Product Differentiation in Auditing: Auditor Choice in the Market for Unseasoned New Issues*, Research Monograph nº. 13, Vancouver, The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, British Columbia.

STAUFFER, D., MACKLIN, M. y RAFAL, D. (1989): "How to prepare for your first review", *Journal of Accountancy*, August, p. 80 y ss. (Recogido en Fowler, 1991)

STERN, G. (1992): "Sailing to Europa: Can Auditing Play a Role in the New International Quality Standards?". *Internal Auditor*, vol. 49, Octubre, p. 29-32.

STETTLER, H. (1977): *Auditing Principles*, 4ª Ed, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.

SUTTON, S. y LAMPE J. (1990): "Formulating a process measurement system for audit quality", *In proceeding of the 1990 University of Southern California Audit Judgement Symposium*.

TAYLOR, D. y GLEZEN, C. (1991): *Auditing: Integrated Concepts and Procedures*, John Wiley & Sons, Inc, New York.

TITMAN, S. y TRUEMAN B. (1986): "Information quality and the valuation of new issues". *Journal of Accounting and Economics*, Junio, p. 159-172.

TUA, J. y GONZALO, J. (1995): *Normas y Recomendaciones de Auditoría y Contabilidad*, NIA nº 7, Instituto de Censores Jurados de Cuentas, Madrid.

TURPEN, R. (1990): "Differential pricing on auditors initial engagements: Further evidence". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Spring, p. 60-76.

WALLACE W.A. (1991): Peer Review Filings and their implications in Evaluating Self-Regulation. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 10, nº 1, spring.

WATTS, R. y ZIMMERMAN J.L. (1983): "Agency problems, auditing, and the theory of the firm: Some evidence". *Journal of Law and Economics*, october, p. 613-634.

_____ (1986): *Positive Accounting Theory*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.

WHITE, G.T., WYER, J. C. y JANSON, E. C. (1988): "Peer review: proposed regulations and current compliance", *Accounting Horizons*, Junio, p. 27 y ss.

WHITTINGTON, R. (1991): " Auditoría independiente", en *Manual de Auditoría*, Centrum, Madrid.

WILLIANSO, R.W. (1991): "Ética Profesional", en *Manual de Auditoría*, Centrum, Madrid.

WILLINGHAM, J.J., CARMICHAEL, D.R. (1982): *Auditoría: Conceptos y Métodos*, McGraw-Hill, Bogotá.

WILSON, R. (1983): "Auditing: Perspectives from multi-person decision theory". *The Accounting Review* April, p. 305-318, citado por Grant et al.

WILSON, T. y GRIMLUND R. (1990): "An Examination of the importance of an auditor's reputation". *Auditing: A journal of Practice & Theory*, Spring, p. 43-59.

WISE, T.A. (1970): "Los auditores han llegado", en *La Contabilidad contemporánea y su medio ambiente*, Ediciones Contables y Administrativas, México.

WOOLF, E., (1989): *Auditing Today*, 4th ed., Prentice Hall, Hertfordshire

Anexo

Price Waterhouse

5 de Noviembre de 1987

A los socios de Arthur Young & Company

Hemos revisado el sistema de control de calidad para la práctica contable y de auditoría para Arthur Young & Co. (el despacho) aplicable para el año que concluyó el 30 de junio de 1987. Nuestro estudio se realizó de conformidad con las normas para revisiones hechas por auditores promulgadas por el comité de revisión por auditores de la sección práctica SEC de la división del AICPA para despachos de auditores (la sección). Comprobamos el cumplimiento con las políticas y procedimientos de control de calidad del despacho en las oficinas nacionales de la firma y en oficinas seleccionadas dentro de Estados Unidos y con los requerimientos pertenencia a la sección al grado que consideramos apropiado. Estas pruebas incluyeron la aplicación de las políticas y procedimientos de la firma con respecto a trabajos seleccionados de contabilidad y auditoría. Comprobamos la supervisión y control de partes de trabajos realizados fuera de Estados Unidos.

Al realizar nuestra revisión, hemos tomado en consideración las características generales de un sistema de control de calidad tal como se describe en las normas respectivas emitidas, por el AICPA. Tal sistema deberá ser apropiado y diseñado de manera adecuada en relación con la estructura organizativa de la firma, sus políticas y la naturaleza de su práctica. La discrepancia de desempeño individual podrá afectar el grado de cumplimiento con base en las críticas y procedimientos de control establecidos por la firma. Por lo tanto, la adhesión a todas las políticas y procedimientos en cada caso podría no ser posible. Como es la costumbre, en revisiones por auditores con esta fecha hemos elaborado una carta que establece comentarios relacionados con ciertas políticas y procedimientos o cumplimiento con base en ellos. Ninguno de estos asuntos se consideró de suficiente importancia para afectar la opinión que se expresa en este informe.

En nuestra opinión, el sistema de control de calidad para práctica contable y de auditoría de Arthur Young & Company correspondiente al año fiscal que terminó el 30 de junio de 1987 satisfizo los objetivos de la normas de control de calidad establecidos por el AICPA y se estaba cumpliendo durante el año que concluyó para proporcionar a la firma una razonable seguridad de cumplimiento con estándares profesionales. También, en nuestra opinión, la firma estaba cumpliendo con los requerimientos de membresía de la sección en todos los aspectos relevantes.