

Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

Instituto de Investigaciones Contables "Profesor Juan Alberto Arévalo"

CONTROL DE CALIDAD EN AUDITORIA. SELECCIÓN DEL PROCEDIMIENTO A SEGUIR

Mario Wainstein

.

Dr. MARIO WAINSTEIN

- Contador Público F.C.E. – U.B.A.
- Doctor en Ciencias Económicas
- Director del Centro de Investigación de Auditoría del Instituto de Investigaciones Contables "Prof. Juan Alberto Arévalo" F.C.E.- UBA
- Profesor titular Regular de la asignatura Auditoría FCE-UBA

**CONTROL DE CALIDAD EN AUDITORIA.
SELECCIÓN DEL PROCEDIMIENTO A SEGUIR**

SUMARIO

Palabras clave – Key Words
Resumen

1. El Contador Público como profesional
2. Las profesiones de ciencias económicas en la República Argentina.
 - 2.1 Organización
 - 2.2 Formación
 - 2.3 Mutuo reconocimiento
 - 2.4 Competencia
3. El control de calidad de la auditoría
4. El control de calidad efectuado por un organismo profesional. Experiencia Argentina
5. El control de calidad efectuado por un organismo profesional.
6. La revisión por pares en otros países
 - 6.1. Estados Unidos de América
 - 6.2. Brasil
7. Selección del método de control de calidad
8. Conclusiones
9. Bibliografía

PALABRAS CLAVE

**CONTADOR PÚBLICO – CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS –
EL CONTROL DE CALIDAD – LA FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES**

KEY WORDS

**PUBLIC ACCOUNTANT– PROFESIONAL ORGANIZATIONS –
QUALITY CONTROL – I.F.A.C.
CONTROL POR PARES – PEER CONTROL**

Resumen

En este trabajo se analiza como están organizadas las profesiones de ciencias económicas en la República Argentina dentro del marco legal existente, y en especial la actividad del contador público, destacando las funciones que deben cumplir los consejos profesionales de ciencias económicas en su papel de órgano destinado a controlar el ejercicio profesional.

El tema central desarrollado se refiere al control de calidad de la auditoría que puede encararse como un sistema autorregulado, un control por pares (peer review) o un control efectuado por un organismo profesional, siendo éste último la metodología a la cual adhiere el autor.

1. EL CONTADOR PÚBLICO COMO PROFESIONAL

Podemos comenzar por preguntarnos cuál es la diferencia entre una persona que ejerce un oficio y otra que ejerce una profesión. En el primer caso, se trata de alguien que aprendió la ejecución de una tarea y con ello se gana la vida. En el segundo caso, además de tener que adquirir determinadas habilidades, tiene como objetivo servir a la comunidad y en ese accionar, se gana la vida.

En muchas ocasiones se ha intentado establecer las características de la profesión de contador público. Estas pueden resumirse así:

1. Un conjunto de conocimientos especializados;
2. Un proceso educativo formal y reconocido para adquirir el requisito de conocimiento especializado.
3. Una norma de calificaciones profesionales que regulen la admisión a la profesión que en nuestro país está incorporado el proceso educativo formal.
4. Una norma de conducta que gobierne las relaciones del profesional con sus clientes, colegas y público.
5. Aceptación de la responsabilidad social inherente a una ocupación que cuenta con el interés público;
6. Una organización dedicada al avance de las obligaciones sociales del grupo.

Una característica de una profesión es la existencia de una organización profesional que fomente el desarrollo de conocimientos, que elabore normas de conducta, proteja adecuadamente al público que deposita su confianza en los miembros de la profesión.

Otro aspecto que hace a un ejercicio profesional lo constituyen las normas profesionales que están conformadas por las normas técnicas, y normas de conducta.

Para que el público pueda confiar en una profesión, es esencial que se establezcan normas de conducta personal para la conducción ordenada de actividades profesionales que validen la confiabilidad y protejan al público de quienes tengan una conducta incorrecta. Los contadores públicos deben cumplir con el Código de Ética

Analizar el campo de acción del Contador Público es incursionar en el mundo de la información.

Está fuera de toda discusión, la importancia que tiene la información en el mundo actual. Probablemente tengamos en algunos campos, un exceso de información y necesitemos tamizarla. Lo cierto es que la información es un elemento vital para que funcione nuestra sociedad económica.

Es así como se necesita medir los fenómenos económicos y traducirlos a una unidad de moneda para poder hacer comparaciones y es por ello que la información financiera adquiere un gran significado. El funcionamiento de la economía deberá proporcionar el medio que permita seleccionar alternativas y formas para valorizar el uso de los recursos económicos.

El contador público actúa dentro del mundo de las figuras económicas: analiza información, expone sus resultados y es consultor de la dirección empresaria.

La actividad del contador público es conocida en muchos campos como el de la auditoría. Sin embargo se observa un incremento de demanda de mayores servicios, especialmente en las empresas que necesitan mejor información para mejorar su control.

La calidad profesional de sus servicios se basa en las condiciones que debe cumplimentar para obtener el título de contador público, educación, experiencia como así también el cumplimiento de normas éticas y técnicas que exige la profesión.

Asistimos actualmente a grandes cambios en diversos campos que afectan la actividad del contador público:

- * desarrollo del comercio internacional que ha derribado fronteras, alterando los marcos jurídicos conceptuales y creando nuevas prácticas antes desconocidas.
- * nuevos instrumentos financieros han irrumpido con una velocidad de cambio nunca visto antes.
- * la conceptualización del negocio basado en los “flujos de caja” donde importa el mercado y la marca.
- * las fusiones y grandes concentraciones obligan a crear nuevos enfoques Negocios especialmente para las pequeñas y medianas empresas.
- * el desarrollo de trabajos interdisciplinarios está cambiando el ámbito de las incumbencias que se van alterando rápidamente.
- * el avance de las comunicaciones y la tecnología informática es de una magnitud impresionante.

El campo de actuación de un contador público es de una gran variedad y abarca muchas actividades. Sin embargo consideremos en especial a la auditoría de información contable, pues en ésta actividad, los informes de auditoría están destinados a dar confiabilidad a la información

A lo señalado debemos agregar el rol que jugará el contador en el próximo siglo que será el de “ la lucha contra la corrupción”. En ese sentido, el presidente del Banco Mundial, James Wolfensohn dijo a los contadores en el XV Congreso Mundial de Contadores celebrado en Francia del 26 al 29 de octubre de 1997 “... ustedes tienen un papel crítico en este proceso. Ustedes son los custodios de la probidad... ustedes tienen la responsabilidad ética y moral de servir al público... ustedes tienen la responsabilidad de un nuevo mundo.

En esta línea de pensamiento, algunos autores que “determinados actos jurídicos y contables se ajustan a lo dispuesto por las leyes siendo ello el motivo o razón legal de mayor responsabilidad y sanción (Fabris, 2004, p.48).

También este autor sostiene que la política expuesta en ciertas leyes tributarias y sobre el lavado de dinero de origen delictivo, “se ajusta a la delegación que el Estado Nacional hizo de facultades propias en determinadas profesiones que incluye a la de contador público “ (Fabris, 2004, p.48).

A modo de elogio, este autor sostiene que “sin lugar a dudas, esa atribución legal es un reconocimiento a la idoneidad y capacidad profesional que han alcanzado esas profesiones” (se refiere entre otras al contador público). (Fabris, 2004, p.48).

2- LAS PROFESIONES DE CIENCIAS ECONÓMICAS EN LA REPÚBLICA ARGENTINA.

2.1 Organización

La organización del funcionamiento de las profesiones en ciencias económicas en el país, está regida por las disposiciones que emanan de la ley 20.488 del año 1973. Esta norma legal derogó la anterior que había regido desde el año 1945 (Decreto 5103) que estableció el primer marco jurídico para el ejercicio de esas profesiones. Puede entonces deducirse que las profesiones en ciencias económicas jurídicamente organizadas tienen un poco más de 50 años de existencia.

En todo el territorio de la Nación el ejercicio de las profesiones de Licenciado en Economía, Contador Público, Licenciado en Administración y Actuario, quedan sujetos a lo que prescribe la ley, siendo obligatoria la inscripción en las respectivas matrículas de los Consejos Profesionales del país de acuerdo a la jurisdicción en que se desarrolle su ejercicio.

Estas profesiones sólo pueden ser ejercidas por personas titulares de diplomas que expidan Universidades Nacionales ó Privadas debidamente autorizadas y Extranjeras previa reválida y cumplimiento de determinados requisitos.

El ejercicio de las profesiones sólo se permite a personas de existencia visible. Ello no impide el funcionamiento de las sociedades entre profesionales; sin embargo la responsabilidad profesional y penal de la emisión de los informes recae en la persona que lo suscribió, sin perjuicio de la responsabilidad civil que recae también en la sociedad. .

La norma legal en vigencia, establece lo que se denomina el “campo de las incumbencias”, y lo hace para cada una de las profesiones que regula.

* Se requiere título de Licenciado en Economía para la emisión de todo dictamen destinado a ser presentado a autoridades judiciales o a hacer fe pública relacionado con el asesoramiento económico y financiero para estudios de mercado y proyecciones de oferta y demanda; evaluación económica de proyectos de inversión; análisis de coyuntura global, sectorial y regional; análisis de mercado externo y del comercio internacional, etc.

* Se requiere título de Contador Público en la emisión de dictámenes para fines judiciales, administrativos o estén destinados a hacer fe pública en relación con diversas cuestiones, tales como: preparación, análisis y proyección de estados contables, presupuestarios, de costos y de impuestos de empresas y otros entes; revisión de contabilidades y su documentación; organización contable de todo tipo; elaboración e implantación de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de trabajo administrativo contable; intervención en las operaciones de transferencia de fondos de comercio; intervención conjuntamente con los letrados en los contratos y estatutos de toda clase de sociedades cuando se planteen cuestiones de carácter financiero, económico, impositivo y contable; emisión de informes de auditoría de estados contables de bancos y de todo tipo de empresas o instituciones públicas o privadas; También se incluyen actividades en materia judicial, tales como el desempeño como síndicos judiciales en quiebras y concursos de acreedores, y todo tipo de peritajes que hacen a la competencia profesional.

* Se requiere título de Licenciado en Administración para todo dictamen destinado a ser presentado ante autoridades judiciales, administrativas o a hacer fe pública en materia de dirección y administración para el asesoramiento en funciones directivas de análisis de planeamiento, organización, coordinación y control; elaboración e implementación de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de administración, finanzas, comercialización, presupuestos, costos, administración de personal; definición y descripción de la estructura y

funciones de la administración; aplicación e implantación de sistemas de procesamiento de datos y otros métodos en el proceso de información gerencial, etc.

* Se requiere título de Actuario para todo informe que las compañías de seguros, de capitalización, de ahorro y préstamo presenten a los accionistas, órganos de control y terceros; dictámenes sobre reservas técnicas; informes técnicos sobre planes de previsión y asistenciales; para todo informe que se relacione con la valuación de acontecimientos futuros fortuitos mediante el empleo de técnicas actuariales; para el planeamiento económico financiero de sistemas de previsión social en cuanto respecta al cálculo de aportes, planes de beneficios o subsidios, reservas técnicas, etc.

Los ejercicios de estas profesiones incluyen una importante actuación judicial que queda sujeto al requisito de que el profesional sea independiente respecto de las partes involucradas.

La ley establece que cada una de las jurisdicciones del país (Ciudad Autónoma de Buenos Aires), tenga organizado un Consejo Profesional de los graduados en las profesiones en ciencias económicas.

Los profesionales deben inscribirse en la jurisdicción donde desarrollarán su actuación. Pueden inscribirse en más de una jurisdicción. La matriculación es un acto administrativo. No hay examen de admisión.

Corresponde a los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas algunas de las siguientes actividades:

- * Dar cumplimiento a las disposiciones de las normas legales que hacen al ejercicio de las profesiones en ciencias económicas;
- * Llevar un registro de los matriculados;
- * Honrar, en todos sus aspectos, el ejercicio de las profesiones de ciencias económicas, afirmando las normas de especialidad y decoros, propios de la carrera universitaria y estimular la solidaridad entre sus miembros;
- * Velar para que sus miembros actúen con un cabal concepto de lealtad hacia la Patria, cumpliendo con la Constitución y las leyes;
- * Ordenar, dentro de sus facultades, el ejercicio profesional de ciencias económicas y regular y delimitar dicho ejercicio en sus relaciones con otras profesiones;
- * Perseguir y combatir por los medios legales a su alcance, el ejercicio ilegal de la profesión;
- * Secundar a la administración pública en el cumplimiento de las disposiciones que se relacionen con la profesión, evacuar consultas y suministrar los informes solicitados por entidades públicas y privadas;
- * Legalizar las firmas de los profesionales de los dictámenes expedidos por los profesionales matriculados cuando tal requisito sea exigido;
- * Aplicar las correcciones disciplinarias por violación a los códigos de ética y los aranceles.

Cada Consejo Profesional dicta el Código de Ética vigente en la jurisdicción. La ley faculta a los Consejos Profesionales la aplicación de correcciones disciplinarias por la violación del Código de Ética; las sanciones pueden variar desde la "Advertencia"; "Apercibimiento privado"; "Apercibimiento público"; "Suspensión en el ejercicio de la profesión" desde un mes a un año hasta la "Cancelación de la matrícula"

Existe un mecanismo de apelación de las sanciones que incluye la intervención de los tribunales de Justicia.

Cada jurisdicción cuenta también con leyes de aranceles por servicios profesionales. Estas normas han sido últimamente desregladas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y ciertas provincias donde los honorarios profesionales se pactan libremente.

Tal como se indicó precedentemente, cada jurisdicción cuenta con un Consejo Profesional cuya organización y funcionamiento debe estar en concordancia con su propia ley de creación y de acuerdo con el lineamiento de la ley marco (No.20.488)

Los Consejos Profesionales son organismos denominados para-estatales. Están creados por ley y regulada su organización y funcionamiento; no recibe fondos del estado, debe autofinanciarse y sus autoridades son elegidas libremente por los matriculados.

Cada Consejo Profesional tienen tres estamentos: el Consejo propiamente dicho; el Tribunal de Disciplina y la Comisión Revisora de Cuentas.

El Consejo designa a su Presidente y demás miembros ejecutivos, quienes tienen las funciones ejecutivas del organismo. El tribunal de Disciplina tiene a su cargo la administración de la justicia profesional y la Comisión Revisora de Cuentas tiene a su cargo el examen de los movimientos de fondos de la entidad.

Los Consejos Profesionales tienen a su cargo el dictado de normas técnicas de carácter obligatorio. Esta facultad ha sido ejercida prácticamente para la actuación de la profesión de Contador Público.

Los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas del país están agrupados en la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas que tiene a su cargo diversas actividades profesionales, incluyendo la representación de las profesiones en Ciencias Económicas en el exterior, el desarrollo de centros de investigación que prepara material técnico que luego es difundido a la profesión y a los Consejos Profesionales.

En resumen, puede decirse que la colegiación de las profesiones en ciencias económicas es obligatoria, Sin embargo, cabe consignar que existen otros organismos que nuclean a profesionales en ciencias económicas de colegiación voluntaria, como los Colegios de Graduados en Ciencias Económicas, algunos con más de 100 años de funcionamiento, que integran la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas.

En particular y para el ejercicio de la actividad de Contador Público cabe consignar que los Consejos Profesionales en Ciencias Económicas conforman organismos rectores fundamentales para el ejercicio de la actividad profesional, Han dictado las normas técnicas que actualmente están en vigencia y comprenden normas contables profesionales y normas de auditoría.

La actividad del contador público con síndico societario está reglamentada por la ley 19.550 de sociedades comerciales.

Diversos organismos de control de sociedades como la Inspección General de Justicia, la Comisión Nacional de Valores para las sociedades que cotizan sus acciones en bolsas de comercio, los institutos que controlan las cooperativas y la propia Dirección General Impositiva, han dictado disposiciones donde exigen la intervención de contadores públicos en la auditoría de información contable y la posterior legalización de la firma del profesional ante el Consejo Profesional correspondiente.

En el país, hay actualmente unos 80.000 contadores públicos matriculados en 24 consejos profesionales, siendo el más importante el de Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con el 50% del total de la matrícula.

En las otras profesiones el número es notoriamente inferior.

2.2 Formación

Las universidades públicas y privadas del país tienen cursos para las distintas profesiones en ciencias económicas,

La duración de las carreras oscila en los 5 años. Los cursos se dictan mayormente en períodos cuatrimestrales. Finalizados los cursos, que tienen sus correspondientes programas, requisitos y exámenes, el alumno adquiere el carácter de graduado y con su diploma puede acceder a la inscripción en la matrícula profesional, cumplimentando determinados actos administrativos.

La matrícula profesional que se obtiene se renueva anualmente previo pago de un pequeño arancel que depende de cada jurisdicción.

Con excepción de algunas universidades privadas, los alumnos que finalizan sus estudios no deben rendir exámenes de aptitud para obtener su diploma.

Existe en el país una cantidad importante de cursos de postgrado de carácter optativo que dictan diversos organismos educacionales tanto públicos como privados.

2.3 Mutuo reconocimiento

El graduado universitario de algunas de las carreras en ciencias económicas, puede matricularse en las jurisdicciones que desee. No hay limitaciones en ese sentido.

Está actualmente en estudio un programa de reválidas y equivalencias entre los países que integran el Mercosur (Argentina, Brasil, Paraguay, Uruguay - también entrarán Chile y Bolivia. Mientras tanto, en el país sólo pueden ejercer las profesiones en ciencias económicas, todos aquellos que estén matriculados en los consejos profesionales.

2.4 Competencia

La actividad de las profesiones en ciencias económicas está regulada por la ley No.20.488. Los Consejos Profesionales en Ciencias Económicas tienen el control de esas profesiones.

De todas las especialidades, la correspondiente a Contador Público tiene especial peso e importancia pues es en ese campo de actuación donde más exigencia existe en la emisión de informes suscriptos por matriculados, y donde más gravitación tienen los Consejos Profesionales.

5. EL CONTROL DE CALIDAD DE LA AUDITORÍA

EL desarrollo de una profesión debe hacerse dentro de un marco que requiera un nivel óptimo de calidad. En particular, en el caso de un auditor que emite informes con opinión, se advierte que la incidencia social y económica de su trabajo es muy importante. A mayor calidad de trabajo, menor incertidumbre tendrán los terceros usuarios de esa información.

La búsqueda de la calidad del servicio se base en el cumplimiento de los requisitos establecidos en las normas profesionales al menor costo posible.

La idea básica para concretar el nivel de calidad, comienza por la exigencia a los auditores de poner dentro de sus firmas, los controles internos necesarios para lograr el cumplimiento de las normas de auditoría.

Estos controles dependen de la magnitud de la firma de profesionales y su operación sea ésta nacional o internacional.

En el enfoque operativo del control de calidad, se advierte que existen varias posturas sobre el tema. Así tenemos los controles que cada firma de profesionales puede voluntariamente implantar para mejorar el nivel de su trabajo y pueden existir controles de calidad exigidos por organismos profesionales ajenos a la firma de profesionales.

En el primer caso, estamos ante un sistema autorregulatorio propio de acción inmediata y potencialmente eficaz en la medida que vaya acompañado con un sistema de premios y castigos y tenga un adecuado monitoreo.

En el segundo caso, se trata de controles externos que pueden ser llevados a cabo por organismos profesionales o por revisiones entre colegas..

La Federación Internacional de Contadores (IFAC- International Federation of Accountants), aprobó en febrero de 2004 la Norma Internacional de Control de Calidad 1, - ISQC 1, que tituló "Control de calidad de firmas que realizan auditoría y revisiones de información financiera histórica, compromisos de servicios relacionados y otros servicios de aseguramiento" con efecto a partir del 15 de junio de 2005.

El propósito de esta norma, es la fijación de principios básicos y procedimientos esenciales mediante la provisión de guías relacionadas con la responsabilidad de las firmas para el cumplimiento del control de calidad de los servicios de auditoría.

La idea es que las firmas de auditoría desarrollen un diseño de un sistema de control de calidad para proveer con razonable seguridad que esas firmas y su personal cumplan con los estándares profesionales, las normas y requerimientos legales para que los informes emitidos sean apropiados en las circunstancias.

Algunos aspectos desarrollados por este pronunciamiento de la IFAC comprenden por ejemplo, los elementos de un sistema de control de calidad, donde se pone especial énfasis en las responsabilidades del liderazgo de la calidad dentro de la firma, los requerimientos éticos, la aceptación de clientes su posterior relación y los trabajos específicos, los recursos humanos, el desarrollo de los trabajos y la supervisión. Se destaca la importancia del desarrollo de la cultura de la calidad y la asignación del control a profesionales con la adecuada experiencia para ello.

El ISQC 1- comprende un largo desarrollo de 98 puntos con más 4 puntos referidos a las perspectivas del sector público. Resulta muy importante el tratamiento de los requerimientos éticos. Así encontramos desarrollado el siguiente concepto: " la firma debe establecer políticas y procedimientos designados para proveer con seguridad razonable, que tanto la firma como su personal cumpla con los requerimientos éticos relevantes" ¹ Esta norma IFAC hace referencia a su propio Código de Ética y a los requerimientos nacionales, esto es a los códigos de ética de los países respectivos. Sin embargo, pone especial cuidado en señalar

¹ IFAC- ISQC 1 punto 14

la integridad; la objetividad; la competencia profesional y el debido cuidado; la confidencialidad y la conducta profesional.

Un capítulo especial está dedicado a la independencia. Precisamente este es uno de los principales condicionamientos para el desarrollo de los trabajos de auditoría y servicios de aseguramiento. En ese sentido, hay una gran exigencia para la fijación de políticas y procedimientos para proveer con razonable seguridad, que la firma de profesionales y su personal, cuando ello sea aplicable, con más otros involucrados como expertos contratados, mantienen su independencia donde así lo requieran los códigos de ética aplicables. Las políticas y procedimientos establecidos deben permitir a una firma comunicar los requerimientos de independencia a su personal cuando ello sea aplicable e identificar y evaluar las circunstancias que crean amenazas a la independencia para tomar las acciones necesarias para eliminar o reducirlas a un nivel aceptable.

Es interesante el nivel de detalle de ese pronunciamiento que llega a describir que deben contener las políticas y procedimientos respecto del socio a cargo del control de calidad, que debe recibir adecuada información de los clientes, incluyendo el alcance del trabajo y los efectos que pudiera tener la afectación de la condición de la independencia. Se pide que anualmente, la firma obtenga una confirmación escrita de todo el personal, sobre el cumplimiento de las políticas y procedimientos relacionados con la independencia.

Un capítulo aparte lo constituyen los requisitos que deben cumplirse respecto del conocimiento del cliente y de sus actividades, con el objeto de constatar su integridad, su competencia para desarrollar su trabajo, la disponibilidad del tiempo y recursos necesarios y si cumplen con requerimientos éticos. Esta información debe obtenerse de acuerdo a las circunstancias, antes de aceptar un trabajo de un nuevo cliente y antes de decidir continuar prestando el servicio, debiendo documentarse todo lo actuado.²

La implantación de un sistema de control de calidad requerido por IFAC, conlleva a la organización de un sistema donde el revisor es un socio o responsable que no ha intervenido en el trabajo y donde se tienen que dar determinados requisitos de separación de funciones que no siempre es aplicable a las firmas de profesionales debido a su tamaño.

La calidad de un trabajo se puede afectar por:⁶

- a) las prácticas alternativas en materia de normas de contabilidad que permiten su mala utilización por la presión que representa su aceptación por parte de los auditores.
- b) la intensa competencia entre firmas de auditores, que ante la constante presión por conseguir nuevos clientes o mantener los existentes, terminan deteriorando la calidad del servicio.
- c) la intensa presión de los clientes que permanentemente demandan por la reducción de los honorarios.

En lo que hay coincidencia plena, es que debe existir un sistema de control de calidad que permita asegurar que los auditores cumplan con sus responsabilidades profesionales con sus clientes. En ese sentido adquiere especial importancia el enfoque existente entre la responsabilidad por la aplicación errónea de una norma o la responsabilidad existente por la no aplicación de la norma que hubiera permitido detectar el hecho revelador del problema.

² IFAC- ISQC 1 punto 28

⁶ Monterrey J. El informe de la Comisión Treadway sobre la información financiera fraudulenta en Estados Unidos Técnica Contable Año XL No.479 Nov. Pág 505-514 citado por Guillermo Sierra Molina y Manuel Orta Pérez en Una responsabilidad básica del auditor: el control de calidad de la auditoría- Armonización de los servicios de auditoría en la U.E. Posición actual y futura de España- Universidad de Cantabria, Departamento de Administración de Empresas. España junio 1997 pág. 71

Algunos autores como Flint ⁷ señalan que el objetivo principal del control de calidad está cubierto en los siguientes puntos:

“ 1. - Garantizar que la opinión sobre las cuentas anuales se ha formulado y expresado correctamente de forma que las expectativas y necesidades de su usuario quedan cubiertas al nivel más alto posible.

2- Que los auditores se protejan 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 calificación profesional.”

Los beneficios de la implantación de controles de calidad son muchos e incluyen como temas a considerar, el ahorro de tiempo, la mejora de los servicios que lleva al reconocimiento de la comunidad de la utilidad del ejercicio de la profesión y especialmente, una mayor transparencia del mercado donde todos tienen que trabajar con un estándar mínimo.

Sin embargo, resulta difícil sostener que un control de calidad efectuado por el propio auditor tenga la trascendencia deseada, pues no interviene un tercero también independiente para constatar los hechos.

Más allá de quien realiza el control de calidad (en la propia firma de auditores o con intervención de terceros, sean éstos organizaciones profesionales o firmas colegas), las características de este trabajo permiten responder a los siguientes puntos:⁸

- 1- Propósito de este trabajo;
- 2- Sujeto responsable que hace el trabajo.
- 3- Objeto de la revisión
- 4- Como se hace el trabajo
- 5- Referencia
- 6- Informe
- 7- Subproducto

- 1-El propósito de este trabajo es verificar el funcionamiento de los controles de calidad establecido en las normas profesionales;
- 2- El sujeto responsable es quien realiza la tarea.
- 3- Objeto de la revisión: cumplimiento de las normas establecidas
- 4 – Como se hace el trabajo: analizando los papeles de trabajo
- 5- Referencia: son las normas de control de calidad que se establecen
- 6- Informe: se volcará la opinión del revisor sobre cumplimiento
- 7- Subproducto: recomendaciones para corregir los problemas hallados.

4. EL CONTROL DE CALIDAD EFECTUADO POR UN ORGANISMO PROFESIONAL. EXPERIENCIA ARGENTINA

Actualmente no existe en la Argentina un procedimiento de control de calidad. Existen controles de calidad que voluntariamente algunas oficinas de auditoria, especialmente los denominados hoy Big Four , han implementado.

⁷ Flint D Philosophy and Principles of Auditing. An introduction (Londres: Mcmillan Education Ltda) Citado por los autores mencionados en el Numeral 6

⁸ Guillermo Sierra Molina y Manuel Orta Perez. Ob. Cit. Numeral 6- Pág. 80

Sin embargo, existe un antecedente muy interesante que se remonta a la década de los años 70 que se conoció como “Verificación del cumplimiento de las Normas Técnico Profesional”

EL 19 de mayo de 1970, el entonces Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal- CPCECF-(hoy ciudad Autónoma de Buenos Aires), dictó la Resolución 87/70, “para controlar la actividad contable y mejorar el ordenamiento del ejercicio de la profesión” En esencia el objetivo básico era comprobar si el profesional había cumplido con las tareas mínimas necesarias para emitir el informe de acuerdo con las normas vigentes.

En la referida resolución, el Consejo Profesional fijó que “ se podrá requerir de los profesionales inscriptos en su matrícula, la presentación de los dictámenes, antecedentes y todo otro elemento comprobatorio a fin de ser revisados para verificar el cumplimiento de las normas técnico-profesionales en vigencia”⁹

Asimismo, se estableció que esta revisión se realizará de acuerdo con lo dispuesto en un Reglamento Especial ¹⁰

Este reglamento fijó lo siguiente:

- La creación de una Comisión de Verificación Técnica, integrada por 5 Consejeros Titulares o Suplentes, con título de contador público y matriculados en el Consejo.
- La fijación de los documentos sujetos a examen (dictámenes sobre estados contables de sociedades anónimas, sociedades o empresas cualquiera sea su índole jurídica, cuyas operaciones anuales (ventas) y/o servicios superen un determinado importe o su capital expresado en la cuenta capital alcance un determinado importe.
- Se fijó el procedimiento de selección de los documentos sujetos a verificación.
- Se estableció que la revisión se practicara en las oficinas del profesional, fijándose el procedimiento de actuación..
- Se estableció que mensualmente la Comisión de Verificación Técnica, elevara un informe de lo actuado con opinión fundada delo actuado y la recomendación del procedimiento a seguir..
- Se estableció que el Consejo Profesional, debía comunicar al profesional dictaminante, las conclusiones del examen,
- Se estableció que las actuaciones tuvieran el carácter de “reservado” deben guardar los intervinientes el secreto profesional correspondiente.

Hubo otras resoluciones técnicas ¹¹ y hubo una Resolución que fijó los elementos mínimos probatorios entre los cuales se indicaron los siguientes ¹²

- Pruebas parciales selectivas de registros contables con su documentación.
- Documentación sobre arqueos de fondos, documentos a cobrar, títulos, acciones y otros valores.
- Confirmaciones o certificaciones bancarias.
- Confirmaciones selectivas de cuentas a cobrar
- Resumen preparado por profesional sobre los procedimientos usados en la verificación de inventarios.
- Confirmación selectiva de cuentas por pagar.

⁹ Resolución 87/70 CPCECF artículo 1

¹⁰ Resolución 87/70 CPCECF artículo 2

¹¹ Resolución CPCECF No. 130/71; Resol. No. 48/72;

¹² Resolución CPCECF No. 285/72

- Documentación sobre preparación del balance general y su correlación con el balance de sumas.
- Comprobación de la titularidad de los inmuebles y eventuales gravámenes.

Hubo una actualización de los importes de los estados contables sujetos a revisión¹³ - Finalmente el 2 de julio de 1973 se dispuso la derogación de las Normas de Verificación Técnica con el argumento de la “unánime reprobación que ha merecido de los colegas y agrupaciones del sistema de verificación.”¹⁴

La derogación del sistema de “control de calidad” a cargo directo del Consejo Profesional fue en opinión del autor de este trabajo, un error estratégico que retrasó el desarrollo profesional en muchísimos años.

Cuando se implantó este régimen, se ofreció a la matrícula profesional, la asistencia gratuita de cursos de actualización de auditoria de estados contables, a los cuales asistieron más de 4800 contadores. Hubo un gran reacomodamiento de honorarios profesionales y se advirtió una gran preocupación de toda la matrícula profesional para el mejoramiento de la calidad del trabajo.

En el período que funcionó este sistema de control de calidad, hubo un gran esfuerzo educativo por parte del Consejo Profesional y puede considerarse que fue un gran esfuerzo exitoso. La experiencia recogida por los revisores que examinaron papeles de trabajo demostró la imperiosa necesidad de mejorar el entrenamiento de los profesionales en temas de normas de contabilidad y normas de auditoria. No hubo pedido de sanciones disciplinarias.

Lamentablemente debe reconocerse que intereses políticos conspiraron contra la implantación y funcionamiento de las Normas de Verificación Técnica, esgrimiendo argumentos pocos sólidos y consistentes.

5- EL CONTROL DE CALIDAD EFECTUADO POR PARES (Peer review)

La revisión por pares (peer review) es un sistema de control y educación donde el revisor es otro estudio profesional calificado para ello.

La revisión que se debe encarar, tiene por objeto la emisión de un informe que señala si el sistema de calidad del estudio profesional examinado ha sido diseñado para cumplir con los requisitos establecidos en las normas de calidad y profesionales de los distintos organismos que controlan y regulan la practica contable y auditoria.

Los revisores deben garantizar los requisitos fundamentales: la confidencialidad y la independencia. Asimismo no debe existir conflictos de intereses con los auditores y sus clientes seleccionados para la revisión. Los revisores deben acreditar competencia en trabajos de auditoria de similar complejidad o mayor.

Antes de la revisión debe acordarse con la firma examinada, la fecha para llevar a cabo la misma.

Al planificar la revisión se deberá acordar los términos y condiciones del trabajo obteniendo información sobre el sistema de control de calidad, la eficacia de los procedimientos de monitoreo aplicados desde la última revisión realizada

¹³ Resolución CPCECF No. 317/72

¹⁴ Resolución CPCECF No. 183/73

Se deberá evaluar el riesgo inherente, el riesgo de control y seleccionar las oficinas y trabajos a ser revisados y determinar la naturaleza y extensión de las pruebas a ser aplicadas. Un programa de “control por pares” contiene normalmente los siguientes aspectos:

1. Fijación de las políticas
2. Programa para la inspección de la práctica de una firma miembro.
3. Carta de compromiso para la inspección de la oficina
4. Carta confirmando los acuerdos para la inspección de la oficina
5. Instrucciones a las firmas que recibirán una inspección
6. Listado de control para la firma previo a su inspección
7. Cuestionario confidencial de la firma
8. Cuestionario de control de calidad de la firma.

Se prestará especial atención los elementos de control de calidad establecidos por la Federación Internacional de Contadores en sus respectivos pronunciamientos sobre el tema

El programa de revisión depende del tamaño de la firma, su estructura y naturaleza de la práctica. También depende de la cantidad de socios, personal, y tipo de trabajos que realiza.

Es recomendable prestar atención a los siguientes aspectos:

- Independencia
- Asignación del personal a los trabajos
- Consultoría
- Supervisión
- Reclutamiento
- Desarrollo profesional
- Evaluación del personal
- Aceptación de clientes y su continuación

Se considera que en el proceso de revisión de los trabajos de auditoría deben cubrirse los siguientes 5 pasos:

- 1) Discusión del trabajo con el socio o gerente para preguntarle sobre la existencia de problemas significativos que pueda afectar la revisión
- 2) Revisión de los estados financieros e informe para captar una visión general del cumplimiento de las normas de contabilidad y auditoría.
- 3) Inspección de los archivos permanentes y otros archivos del cliente
- 4) Examen del memorando de planificación el programa de auditoría, balances de comprobación y documentación de control interno.
- 5) Revisión de los papeles de trabajo

6. LA REVISIÓN POR PARES EN OTROS PAÍSES¹⁵

6.1 Estados Unidos de América

Hay dos programas de “peer review”. El primero ha sido instituido en 1988 con carácter obligatorio por el American Institute of Certified Public Accountant (AICPA) Instituto Americano de Contadores Públicos, y que rige para aquellas firmas de contadores que no cotizan en la Bolsa de Valores (Securities and Exchange Commission SECRS (Sección de prácticas de la Comisión de Valores) para aquellas firmas que auditan sociedades cuyas acciones están registradas en la S.E.C.

¹⁵ Guadalupe Castillo. Peer Review. Revisión por pares. Trabajo de Seminario dirigido por Mario Wainstein. Facultad de Ciencias Económicas Universidad de Buenos Aires. Año 2002.

El “peer review” es un programa de control de calidad, e implica una rigurosa evaluación independiente del sistema de control de calidad de las firmas sujeto a revisión, con respecto a la practica contable y de auditoria.

Los objetivos del programa del AICPA son los siguientes:

- Satisfacer la existencia de un sistema de control de calidad en la firma revisada
- Asegurar que las normas y los procedimientos establecidos cumplen con las normas profesionales

Los objetivos del programa de la SEC son los siguientes:

- Mejorar la calidad de la práctica de las firmas de contadores públicos
- Establecer y mantener un sistema efectivo de auto-regulación de las firmas por medio de revisiones por pares, obligatorias
- Mejorar la efectividad de los sistemas de regulación mediante el monitoreo y la evaluación de actividades que descuidan la regla de independencia de los miembros y proveer un foro para el desarrollo de la información técnica relacionada con la practica de la SEC.

Las firmas tienen acceso al manual de procedimientos que puede consultar para tomar conocimiento de las acciones que deben tomar ante distintas situaciones que se vayan presentando. También hay un programa de educación continua.

Después del caso Enron que conmocionó el mundo de las finanzas, se dicto la ley Sarbanes-Oxly que creó un superorganismo PCAOB Public Company Accounting Oversight Board (Junta de Supervisión contable de las Empresas Públicas) que puede introducir importantes cambios en las prácticas contables y de control para las sociedades y sus auditores incluidas en la SEC.

6.2 Brasil

Brasil ha instituido un procedimiento de revisión externa por pares por el Consejo Federal de Contabilidad (Congelo Federal de Contabilidad) y el Instituto de Auditores Independientes de Brasil (Instituto dos Auditores Independientes do Brasil)¹⁶.

Es un programa que establece la revisión de los trabajos de auditoria por pares. También incluye un programa de capacitación profesional para el desarrollo profesional de los contadores y auditores.

Si se compara el programa de Brasil con su similar de los Estados Unidos de América, encontramos varios puntos similares, tales como la programación de la revisión, los objetivos perseguidos (sobre la revisión del sistema de control de calidad y de los procedimientos) la educación profesional continua, la necesidad de independencia, la evaluación del riesgo de revisión, sobre el alcance y en general, sobre la mayoría de los puntos principales del programa.

7. SELECCIÓN DEL METODO DE CONTROL DE CALIDAD

En principio, son las propias firmas de contadores las que deben arbitrar los medios para implantar un sistema de control de calidad que los cubra de las responsabilidades

¹⁶ Resolución CFC N° 910/01 que aprobó la NBCT 14. Normas sobre la revisión externa de calidad

inherentes al ejercicio de esta profesión que tiene interés público¹⁷, las corporaciones profesionales son las que tienen la responsabilidad secundaria al tener que comprobar que las políticas y los procedimientos de control de calidad se adopten y se mantengan.

Las ventajas que se dan por la existencia de un buen control de calidad se pueden resumir en:

- 1- Mejora de la imagen de la auditoría como servicio que otorga el valor agregado de la credibilidad
- 2- Mejora en los niveles de competitividad en un mercado donde no se diferencian las firmas de menor tamaño.

Antes de implantarse un sistema de control de calidad, debe encararse una campaña de divulgación que aliente la utilización de manuales de calidad y programas de educación continuada.

Luego el debate estaría centrado en asignar la revisión al sistema de control por pares o delegar esta tarea en los organismos profesionales que tienen a su cargo el control del ejercicio profesional.

Sin duda se tendrá que considerar un incremento de costos que en el caso de economías que han venido sufriendo los impactos de situaciones macroeconómicas como la devaluación y la depresión, puede ser significativo.

La experiencia de los Estados Unidos de América con su sistema de control por pares, no parece muy alentadora luego del caso Enron y los que le siguieron como World Com.

Si evaluamos entonces posibles costos y experiencia de sistemas vigentes, mas allá del caso Brasil que es relativamente reciente y sin mucha experiencia, nos inclinamos por el control realizado por organismos profesionales como órganos totalmente independientes y con posibilidad de operar con costos reducidos.

8. CONCLUSIONES

La evolución de la actividad del contador público en su actividad de emisor de informes que otorguen credibilidad a la información calificando ello de "interés público" requiere el replanteo, cuando ello sea aplicable, de las siguientes medidas a tomar:

1. Examen de admisión a la matrícula profesional y otorgamiento de una licencia que habilite a la emisión de informes sobre auditoría de información contable que incluyan también servicios de revisión, compilación u otros trabajos denominados de aseguramiento.
2. Reválida periódica (por ej. cada 5 años) de la licencia profesional mediante un sistema de acreditación de tareas realizadas y cursos de educación continuada
3. Control de calidad implantado en una primera etapa como una autorregulación siguiendo los lineamientos de IFAC y en una segunda etapa, con la intervención de los organismos profesionales de control del ejercicio profesional.

Respecto del control de calidad cuyas normas deben desarrollarse, debe cumplir con determinados requisitos¹⁸:

¹⁷ Femit. D, Philosophy and Principles of Auditing and Introduction – Londres. Mc Millán. Education Ltda, 1988 citado por Guillermo Sierra y Manuel Orta Pérez ob cit Numral 6.

¹⁸ Comité sobre normas de calidad del AICPA citado por Guillermo Sierra Molina y Manuel Orta Pérez ob. cit Numeral 6

- Independencia, con el compromiso de todo el personal interviniente a cumplir con las normas vigentes al respecto
- Asignación de personal capacitado, para que tenga la idoneidad necesaria
- Consulta previa, que deberá poder hacer quienes tengan dudas en el desarrollo del trabajo, a los socios más capacitados.
- Supervisión que debe existir a todos los niveles
- Contratación y entrenamiento de todo el personal nuevo que ingrese a una firma.
- Desarrollo profesional que se debe plasmar en un programa de capacitación y actualización profesional
- Promoción del personal, otorgando oportunidades de progreso
- Nuevos clientes y continuación con los existentes
Requieren una permanente evaluación para constatar su integridad
- Inspección, para comprobar el cumplimiento de las normas de control de calidad

En la implantación de un sistema de control de calidad, debe contemplarse dos etapas:

Primera, de autorregulación utilizando las recomendaciones IFAC

Segunda, revisión independiente a cargo de los organismos de control del ejercicio profesional cuya financiación podría hacerse mediante el pago de un reducido canon anual de todos los profesionales registrados para emitir informes que otorguen algún grado de credibilidad, desde auditorías, a revisiones compilaciones y trabajos de aseguramiento.

9. BIBLIOGRAFÍA

1 Cristian Fabris- Responsabilidad de los profesionales, Teoría de los polisistemas. La ley de lavado de dinero y el delito tributario Revista de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Buenos Aires, agosto 2004.

2 IFAC ISACI- Quality Control for Firms
That Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and other Assurance and Related Services Engagements

3 Guillermo Serra Molina y Manuel Orta Pérez
Una responsabilidad básica del auditor:
El control de calidad de la auditoría publicado en Armonización de los servicios de auditoría de la U.E.: posición actual y fuera de España. Universidad de Contaduría, junio de 1977.

4 Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires Resoluciones.

5 Guadalupe Castillo- "Peer review" (Revisión por pares) Seminario de Integración Aplicación: Dirección Mario Wainstein. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de Buenos Aires. Año 2002.

6 Consejo Federal de Contabilidad de Brasil. Resoluciones