

CF-36. EL MANUAL DE CALIDAD DE LA AUDITORÍA.

Guillermo J. Sierra Molina (guisi@supercable.es)
Francisco Javier Moreno García (fjatalmar@terra.es)
Universidad de Sevilla
Departamento de Contabilidad y Economía Financiera

RESUMEN:

La función de Control en la empresa, al igual que en cualquier sistema abierto, implica verificar que todo se efectúa de acuerdo al programa previamente adoptado, a las órdenes dadas y a los principios admitidos. En algunas organizaciones de servicios, la medición de los resultados (número de unidades producidas por día, número de clientes servidos por hora y/o productos reparados por semana, etc.) se suele utilizar para evaluar a los empleados. No obstante, en la inmensa mayoría la medida a través del resultado resulta inapropiada o insuficiente para una evaluación adecuada del mismo. En este orden de cosas, debemos establecer un Sistema de Calidad que garantice la sincronía en la actividad empresarial, de modo que los servicios se presten sujetos a unas especificaciones y, por tanto, cumplan con unos estándares de Calidad que se han fijado previamente. La plasmación de estas especificaciones, a través de unos documentos que describan el método de trabajo, se materializa en lo que se denominan Manuales de Calidad. El estudio de los mismos, centrándonos en el servicio de auditoría, será el objeto de nuestro análisis en el trabajo que presentamos.

PALABRAS CLAVE: Control, Manual, Calidad, Auditoría.

1. INTRODUCCIÓN.

Cualquier intento de la dirección de la empresa por participar en la elaboración de su propio futuro sería baldío sin la función de Control. Así, la función de Control en la empresa, al igual que en cualquier sistema abierto, implica verificar que todo se efectúa de acuerdo al programa previamente adoptado, a las órdenes dadas y a los principios admitidos. El Control debe señalar los errores a fin de poderlos reparar y, además, evitar su repetición [Menguzzato y Renau (1991)]. La integración de la información sobre la calidad de servicio de una empresa en los sistemas de control global de gestión continúa siendo en la mayoría de los casos una asignatura pendiente [Larrea (1991)]. Peters (1990) se ha referido a esta circunstancia al afirmar que tan importante como el MIS tradicional (Management Information System) debe ser el CIS (Customer Information System).

En este sentido, Sinha (1993) recoge el Control de Calidad como una magnífica herramienta para mejorar la reputación e imagen al tiempo que presenta un conjunto de fases para llevarlo a la práctica. Así, Juran y Gryna (1993) definen el Control de Calidad como un proceso de gestión durante el cual:

1. Evaluamos el comportamiento real;
2. Comparamos el comportamiento real con los objetivos; y
3. Actuamos sobre las diferencias.

El concepto de Control se basa en mantener el "statu quo", es decir, conseguir un proceso en su estado planificado, de forma que siga siendo capaz de cumplir con los objetivos operativos. Juran define el bucle de retroalimentación como el medio por el que tiene lugar el proceso de control.

La corriente de acontecimientos progresa de la siguiente manera:

1. El sensor evalúa el comportamiento real.
2. El sensor informa de este comportamiento a un árbitro.
3. El árbitro recibe información sobre cuál es el objetivo o el estándar.
4. El árbitro compara el comportamiento real con el objetivo. Si la diferencia exige una acción, al árbitro activa un accionador.
5. El accionador realiza los cambios necesarios para poner de acuerdo el comportamiento con los objetivos.

En algunas organizaciones de servicios, la medición de los resultados (número de unidades producidas por día, número de clientes servidos por hora y/o productos reparados por semana, etc.) puede ser utilizada para controlar el desempeño de los empleados. Los sistemas de control basados en los registros escritos sobre resultados de los empleados se denominan sistemas de control de los resultados [Ouchi (1979); Ouchi y McGuire (1975)]. En

muchas organizaciones, sin embargo, las medidas del resultado pueden resultar inapropiadas o insuficientes para evaluar el desempeño de los empleados en relación con la provisión de calidad de servicio [Zeithaml, Berry y Parasuraman (1988)].

Algunos aspectos, tales como la cortesía, amabilidad, rapidez, etc. pueden ser obviados e influidos negativamente por los sistemas que controlan exclusivamente los resultados, puesto que los empleados orientarán sus objetivos hacia la mejora de éstos, pudiendo excluir otros de gran importancia e interés en el cumplimiento de las expectativas y deseos de los clientes. En estas y otras situaciones, el desempeño puede ser evaluado mejor por medio de sistemas de control del comportamiento [Ouchi (1979); Ouchi y McGuire (1975)], los cuales se apoyan en observaciones e informes sobre la manera en que se comportan los empleados.

De todas formas no podemos olvidar la importancia que puede o, más bien, debe tener en todo este proceso el autocontrol, consistente en hacer responsable de su trabajo al ejecutante de una operación o proceso dado. Para Juran (1990), el autocontrol es un requisito previo para la motivación. Bernillon y Cerutti (1989) sugieren las siguientes ventajas del autocontrol:

- Se puede detectar el defecto desde su aplicación y eliminarlo sin dar plusvalía suplementaria al producto o servicio.
- Esto facilita la mejora de la calidad del producto o servicio, ya que se confía a la misma persona la ejecución del producto o servicio y su control.
- Se economiza el coste del controlador en tiempo.
- Y, además, se responsabiliza a la persona ejecutante de la calidad de su producto o servicio.

En este orden de cosas, debemos establecer un Sistema de Calidad que garantice la sincronía en la actividad empresarial, de modo que los servicios se presten sujetos a unas especificaciones y por tanto cumplan con unos estándares de Calidad que se han fijado previamente. La plasmación de estas especificaciones, a través de unos documentos que describan el método de trabajo, se materializan en lo que se denominan Manuales de Calidad.

El trabajo de Oakland y Blakeborough (1996) nos deja constancia de ello, manifestando que estos Sistemas, materializados en unos Manuales, se convierten en las guías definitivas de las Normas ISO 9000. Asimismo, Brokaw (1993), Gibbs y Keating (1995) y Dwyer (1991) dejan constancia del cambio producido por este fenómeno en las organizaciones.

Como manifiestan Senlle y Vilar (1996) para poder alcanzar unos niveles de Calidad, buenos y estables, es necesario establecer una estructura documental donde se reflejen los métodos de trabajo de la empresa, añadiendo que este sistema documental debería ser como un contrato para lograr el compromiso de los empleados con la empresa.

La estructura contiene dos grupos de documentación que se corresponden con los dos factores básicos del Sistema de Calidad:

- Manuales Descriptivos. Son documentos que describen el método de trabajo de la empresa. Vendría a ser como un Manual de Instrucciones.
- Registros de Calidad. Aquí se recogen todos los formatos y registros que se utilizan durante la ejecución de los trabajos.

Dentro del primer grupo es donde se sitúan los *Manuales de Calidad*. Éstos estarán en el Primer Nivel de los Manuales Descriptivos, ya que indicarán los principios que sigue la empresa con respecto a los procesos y elementos que influyen en la Calidad de los servicios prestados. Estos manuales se suelen utilizar como carta de presentación de la filosofía de la empresa a los clientes, posibles auditores externos, proveedores y personal interno. Podemos observar como se refleja esta importancia en los trabajos de Johnson y Robinson (1988) y de Head (1987).

Así, para Ott (1997), una estructura adecuada para el sistema de documentación simplifica en gran medida la tarea de implementar y mantener un sistema. Recoge a través de una pirámide la estructura más común para la documentación de un SAC (Sistema de Administración de la Calidad) -figura I.1-, donde en el Nivel superior encontramos los Manuales de Calidad.

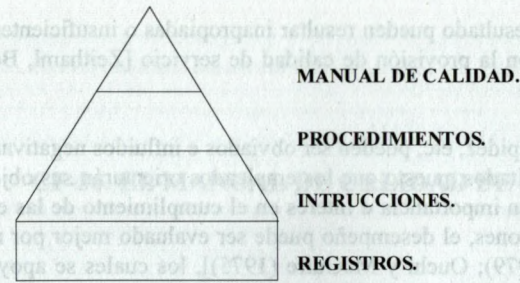


Figura I.1 Jerarquía de la Documentación.

De este modo, los Manuales de Calidad se erigen como un instrumento válido y muy útil en todo tipo de Sistemas de Calidad (análisis comparado entre distintos Manuales en C.A. Magazine (1994)). Así, para Harrington (1997), los propósitos fundamentales del manual, relativos a Sistemas de Administración de la Calidad ISO 9000 y otros, son los siguientes: (ver para un caso concreto Chang y Hsu (1998))

- Describir cuales elementos de la organización son controlados por el sistema.
- Describir la estructura del sistema de calidad.
- Demostrar que todos los elementos relevantes del estándar ISO 9000 son abordados por el sistema o determinar específicamente cuáles no se tienen en cuenta.
- Determinar las políticas de la organización para los diversos elementos del sistema.

Una vez hemos dejado constancia de la utilidad del uso de manuales, en este sentido y muy relacionado con el ámbito de nuestra investigación, encontramos el trabajo de Collison (1995) que pone de manifiesto la seguridad y salud de las auditoras relacionándolo con los Controles de Calidad llevados a cabo.

Seguidamente, nos detendremos en el estudio de estos Manuales de Calidad en el servicio de auditoría, concretamente, en las propuestas de manuales que las distintas Corporaciones Profesionales hacen llegar a sus asociados para que desarrollen un adecuado control de calidad en sus actuaciones.

2. LAS CORPORACIONES PROFESIONALES Y EL CONTROL DE CALIDAD.

2.1 SU FUNCIÓN COMO GARANTES DE CALIDAD.

Además de su importancia como una más de las funciones genéricas que deben desempeñar las Corporaciones Profesionales, recogida en el Art. 75 del reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC), teniendo presente las tipologías de Control de Calidad y la Norma Técnica sobre Control de Calidad emitida por el ICAC, podemos establecer que en manos de las Corporaciones se encuentra la posibilidad de controlar el desempeño de la actividad auditora, con unos ciertos niveles de calidad, desde la perspectiva tanto interna como externa.

En nuestro país, existen propuestas para el desarrollo de manuales que se han articulado a través de las realizadas para sus afiliados por las tres corporaciones de profesionales que existen, que posteriormente cada firma adaptará a sus circunstancias particulares. En este sentido, estamos de acuerdo con Watts y Zimmerman (1983) que aseguran la importancia que juegan las Corporaciones de Profesionales. Como señalan los autores: "es difícil que un auditor actuando de forma individual genere credibilidad como suministrador de auditorías de alta calidad", sugiriendo posteriormente (1986, 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.

Así, de este modo, seguidamente procederemos al estudio de los Manuales que las distintas Corporaciones proponen a sus asociados para que los adapten y, de este modo, tengan un mayor control de la calidad en sus actuaciones.

2.2 EL MANUAL DE CALIDAD SEGÚN EL INSTITUTO DE AUDITORES CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (IACJCE).

Con el firme propósito del cumplimiento de una serie de objetivos, que iremos desgranando a lo largo de este apartado, y siguiendo la disposición emitida por el ICAC, donde instaba a seguir un control a sus asociados por las Corporaciones Profesionales, el IACJCE edita en 1995 una "Guía para el Establecimiento de Procedimientos de Control de Calidad por parte de los Profesionales, en el Ejercicio de la Profesión Auditora, Miembros del IACJCE".

Como podemos observar por su propio nombre, el IACJCE propone una Guía para el Establecimiento de Procedimientos de Control de Calidad. Así, esta Corporación, a través de su propuesta, recoge una serie de aspectos claves para que cada entidad desarrolle su propio procedimiento de Control de Calidad.

Siendo nuestro objetivo, a este nivel, proceder a un análisis lo más claro posible del contenido de la Guía propuesta por el ICJCE, desarrollaremos los siguientes grandes apartados:

- A) Consideraciones Generales.
- B) Procedimientos de Control de Calidad.
- C) Conclusiones.

A) Consideraciones Generales.

El Manual en este apartado intenta dar respuesta a una serie de cuestiones al tiempo que matizar la razón de ser guía. Así establece:

1. El Control de Calidad abarca los conceptos de competencia profesional y el cumplimiento de los estándares profesionales (tanto técnicos como éticos).
2. Además de la consecución de reputación profesional, existen normas y mecanismos reguladores que incentivan y obligan al mantenimiento de la calidad.
3. Los mecanismos reguladores y sus sistemas disciplinarios provienen tanto del ICAC, como del sistema de auto-regulación y procedimiento de revisión establecido por el IACJCE y aprobado por el Comité Directivo el 30 de junio de 1994.
4. El objetivo del sistema de auto-regulación y procedimiento de revisión es el logro de la máxima calidad en el desarrollo del trabajo profesional de los miembros de la Corporación.
5. Este objetivo sirve a la vez al interés público y aumenta la reputación que se tiene al ser miembro del IACJCE, siendo necesario entender qué se necesita para tener calidad, establecer procedimientos y normas de control de calidad apropiadas, tener una revisión independiente de sus procedimientos y normas al menos una vez cada dos o tres años y considerar las recomendaciones que se le puedan plantear como resultado del Control de Calidad corrigiendo las deficiencias cuando sea necesario.
6. Bajo los parámetros anteriormente establecidos, el Comité Técnico de Control de Calidad del IACJCE ha preparado y emitido esta Guía para el Establecimiento de Procedimientos de Control de Calidad, recomendando a sus miembros su estudio y aplicación en la medida de lo posible y razonable, tanto en su extensión como en el tiempo.

Por otro lado, pone énfasis en la definición de una serie de conceptos tales como: Sistema de Control de Calidad, Inspección, Vigilancia, Firma, Profesionales en el ejercicio de la profesión auditora / Profesional Ejerciente / Auditor de Cuentas, Personal, Estándares Profesionales y Seguridad Razonable.

En último término, como ámbito de aplicación recoge que el documento sirve de guía al profesional ejerciente para cumplir con su obligación de implantar un Sistema de Control de Calidad adecuado, así como la aplicación de los procedimientos en función de sus circunstancias particulares.

B) Procedimientos de Control de Calidad.

Apartado que realmente recoge el propósito de la Guía. Para su análisis dividimos entre:

- B1) Establecimiento de Procedimientos.
- B2) Desarrollo de los Procedimientos.

B1. Establecimiento de Procedimientos.

En este punto se recogerán todos los motivos que provocan en el profesional la instauración de una serie de procedimientos para llevar a cabo el desarrollo de su actividad con unas ciertas garantías de calidad. Así, encontramos que:

1. Deberán tener un Sistema de Control de Calidad, como mecanismo que les permita cumplir con sus estándares profesionales.
2. El Control de Calidad afectará a todos los aspectos de la organización.
3. La naturaleza y alcance de los procedimientos de control de calidad depende de un número de factores tales como dimensión, grado de autonomía otorgado a sus oficinas y personal, la naturaleza de su actividad, su organización y la debida consideración a la relación costo/beneficio.
4. Los elementos de control de calidad denominados "objetivos", aquellos sobre los que posteriormente desarrollaremos los procedimientos, en la norma sobre control de calidad son los siguientes: Independencia, integridad y objetividad, Formación y capacidad profesional, Aceptación y conservación de clientes, Consultas, Supervisión y control de trabajos e Inspección.
5. El profesional ejerciente comunicará a su personal, por escrito o no, los procedimientos de control de calidad de forma tal que los mismos sean claramente entendidos.
6. El profesional ejerciente debe efectuar la vigilancia debida sobre la efectividad del sistema de control de calidad evaluando periódicamente los procedimientos establecidos, la asignación de responsabilidades y la divulgación de los mismos.
7. Los resultados de la inspección deben ser analizados por los niveles de personal apropiados en la organización del profesional ejerciente quienes deben efectuar el seguimiento adecuado sobre las medidas de corrección que se tomen.
8. Los documentos necesarios en forma y grado para un Sistema de Control de Calidad dependen de diversos factores tales como: la dimensión de su empresa, el grado de autonomía permitida a su personal y sus oficinas, la naturaleza de su actividad, su organización y la consideración debida al costo/beneficio. No obstante, la documentación debe ser suficiente para permitir a los que efectúan el Control de Calidad asegurarse razonablemente de que el profesional ejerciente cumple con sus sistemas, incluyendo el cumplimiento de los procedimientos establecidos en el contexto de "Inspección".
9. Todos los procedimientos deberán aplicarse siempre y cuando sean aplicables a la estructura operativa de un despacho profesional y provean una seguridad razonable de que se cumplen con los objetivos establecidos en la norma sobre Control de Calidad.

B2. Desarrollo de los Procedimientos.

El desarrollo de los procedimientos tendrá como fin el cumplimiento de los *objetivos* que se marcaba la norma y que así quedaron recogidos en el apartado anterior. En virtud de todo ello, para:

1 La independencia, integridad y objetividad. Se establece:

- Requerir que el personal a todos los niveles de la organización cumpla las normas de independencia establecidas por el IACJCE y las demás normativas correspondientes. Para facilitar todo ello, las organizaciones deben:
 - a) Designar una persona dentro de la organización que dé guía y resuelva asuntos sobre independencia.
 - b) Identificar las situaciones en que sería apropiado documentar la resolución de preguntas y dudas.
 - c) Consultar con fuentes autorizadas sobre estos temas (IACJCE/ICAC) cuando se considere necesario.
- Comunicar los procedimientos y normas relativas a la independencia al personal a todos los niveles de la organización.
- Confirmar, cuando se actúa como auditor principal, la independencia de otro profesional ejerciente que efectúe la auditoría de secciones del trabajo.
- Vigilar el cumplimiento de los procedimientos y normas relativos a la independencia, a través de la obtención del personal de manifestaciones escritas periódicas, normalmente en forma anual, y asignar la responsabilidad, con la debida autoridad, a una persona o grupo de personas del despacho del auditor para que puedan resolver dudas, obtener manifestaciones y realizar revisiones periódicas.

2. La formación profesional, asignación a trabajos y desarrollo profesional y personal.

2.1 Formación Profesional. A través de:

- Establecer guías y requisitos para el programa de formación profesional y comunicación al personal.

- Facilitar al personal información y documentación sobre las novedades en normas técnicas, principios contables, problemas especiales, etc.
- Facilitar, hasta donde sea posible, el acceso a programas de formación que llenen las necesidades del personal en industrias o áreas especializadas.
- Proveer entrenamiento en el trabajo durante el desarrollo del mismo.

2.2 Asignación a Trabajos. A través de:

- Establecer el enfoque del profesional ejerciente, en cuanto a la asignación del personal a los trabajos, incluyendo la consideración global de la necesidad de personal y las medidas necesarias para obtener un equilibrio entre el personal necesario, el conocimiento técnico, el desarrollo individual y la utilización.

2.3 Desarrollo Profesional y Personal. A través de:

- Establecer las cualificaciones que se consideran necesarias para los diversos niveles de responsabilidad, identificando los criterios que serán considerados al evaluar al personal, tales como: Conocimiento técnico, Habilidad analítica y de juicio, Habilidad de comunicación, Liderazgo y habilidad para entrenar, Relaciones con clientes y Actitud personal (carácter, inteligencia, juicio, motivación, etc.).

3. **Las consultas.** Mediante la identificación de áreas y situaciones especializadas donde se requiere la consulta, fomentar la consulta o el uso de fuentes autorizadas en asuntos complejos o no usuales por parte del personal.

4. **La supervisión.** Mediante la planificación de trabajos a través de asignar al personal apropiado la responsabilidad para planificar un trabajo, desarrollar, revisar y actualizar la información obtenida en trabajos anteriores, describir los asuntos que se deben incluir en el proceso de planificación de un trabajo, tales como:

- a) Desarrollo de los programas de trabajo propuestos.
- b) Determinación del personal requerido y la necesidad de conocimientos especializados.
- c) Determinación de los estimados de tiempo requerido para completar el trabajo.
- d) Dar debida consideración a las condiciones económicas corrientes que puedan afectar al cliente o su industria y su posible impacto en el desarrollo del trabajo.

Por otro lado, proveer procedimientos para el mantenimiento de los estándares de calidad en el trabajo efectuado. Entre ellos están: proveer la supervisión adecuada a todos los niveles de organización, considerando la habilidad, el conocimiento técnico y la experiencia del personal asignado al trabajo; desarrollar guías para la forma y contenido de los papeles de trabajo y utilizar formas estándar, cuestionarios y listas recordatorias, en el grado apropiado para facilitar el desarrollo de trabajo y proveer procedimientos para resolver las diferencias de juicio profesional entre los miembros del equipo de trabajo; establecer procedimientos para revisar los informes y papeles de trabajo de los mandatos; y desarrollar guías para la revisión de los papeles de trabajo y el informe de auditoría.

5. **La contratación.** Mediante el diseño de un programa enfocado para la contratación de personal cualificado, basado en la determinación de las necesidades de personal, el establecimiento de objetivos de contratación y la definición de las cualificaciones de los que se dedican a la contratación y el establecimiento de cualificaciones y guías para evaluar posibles candidatos a cada nivel profesional.

6. **La aceptación y conservación de los clientes.** Por un lado, se deberán establecer procedimientos para evaluar posibles clientes y considerar su aceptación como tales y, por otro, evaluar los clientes al final de periodos determinados o al ocurrir hechos específicos para determinar si debe mantenerse la relación profesional.

7. **La inspección.** Se deberá preparar un informe sobre lo revisado y conclusiones para ser analizado por los niveles de dirección apropiados y para vigilar que se cumplen las medidas de corrección decididas. También es necesario definir el alcance y contenido del programa de inspección.

C) Conclusiones.

Como resumen final de esta guía, relativa a la implantación de un sistema de Control de Calidad, matiza:

- Si bien es importante el proceso de revisión y las normas internas con que los Despachos y Firmas deben de contar para su realización *lo más importante es mentalizar a los miembros y personal de la Firma o del Profesional Ejerciente* respecto a la importancia de llevar a cabo dicho control. Mentalidad que no ha de interpretarse como un control de su trabajo, sino como un elemento intrínseco de su labor y que les proporciona la seguridad y confianza de realizar un trabajo profesional bien hecho.

- Únicamente los profesionales ejercientes que dispongan de unos *Sistemas de Control, tanto a nivel de organización de despacho como para la realización técnica de sus trabajos*, podrán ser competitivos.

2.3 EL MANUAL DE CALIDAD SEGÚN EL REGISTRO DE ECONOMISTAS AUDITORES (REA).

En virtud del cumplimiento de los objetivos que la propia Corporación se marco cuando, en 1986, emitió su Boletín nº 8 y siguiendo la disposición emitida por el ICAC, el REA edita en 1992 un "Modelo de Manual de Organización y de Control de Calidad".

No obstante, antes de entrar en el estudio del Manual propuesto, nos parece importante poner de manifiesto como esta Corporación no se limita a poner en manos de sus asociados un Manual de Control de Calidad, sino que establece el *Modelo de Organización* al que deben ceñirse los que quieran pertenecer a ella. Así, y como hemos puesto de manifiesto en trabajos precedentes, la mejor forma para el buen funcionamiento de cualquier actividad no es el *Control*, sino más bien la *Prevención*. En este sentido, el REA, antes de proponer el Control de las actividades desarrolladas por sus asociados, los insta a incorporar un Modelo de Organización que mejore el desarrollo de su actividad y, por tanto, derive en una disminución de los controles posteriores.

En definitiva, centrándonos en el análisis del Manual propuesto por el REA, nos ha parecido interesante dividir su contenido en dos apartados: en primer lugar, expondremos *El Manual como Modelo de Organización*, analizando como la Corporación propone que se organicen sus entidades asociadas. En segundo lugar, nos centraremos en *El Manual como Modelo de Control de Calidad*, analizando como la Corporación propone que controlen sus entidades asociadas el desarrollo de sus actividades.

2.3.1 El Manual como Modelo de Organización.

Dentro del análisis del *Manual como Modelo de Organización* propuesto por el REA y en función de su contenido, nos ha parecido interesante estructurarlo distinguiendo las siguientes partes:

- A) *Parte Introductoria*. Donde hemos incluido todos los aspectos que están relacionados con el nacimiento y desarrollo del Manual.
- B) *Parte Estructural*. Donde hemos incluido todos aquellos aspectos que afectan a la actividad auditora sin ser en si la propia función.
- C) *Parte Funcional*. Donde hemos incluido todos los aspectos relacionados con el desempeño de la propia función auditora.

A) Parte Introductoria. En ella enmarcaremos todos los aspectos relacionados con el Manual como tal y matizados por la Corporación para que sus asociados los tengan presentes. Así, encontramos en primer lugar los *propósitos* para los que se ha elaborado el Manual:

1. Comunicar la política de firma.
2. Comunicar al personal la estructura de la misma y la naturaleza de los servicios que prestan a sus clientes.
3. Determinar las funciones del personal profesional.
4. Asegurar su difusión en la firma, dirigiéndose a todo el personal interviniente o relacionado con la práctica profesional para su aplicación, comprensión y cumplimiento. Además, se recoge explícitamente que el Manual se ha preparado para uso exclusivo de su personal y debe devolverse en caso de dejar de trabajar en la firma.
5. Establecer procedimientos de control de calidad que permitan cumplir los objetivos a los que les obliga el Boletín nº 8 (Normas Básicas sobre Control de Calidad), emitido por el Registro de Economistas Auditores en octubre de 1986, y la Norma Técnica provisional sobre Control de Calidad, emitida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el 10 de abril de 1992.

En segundo lugar, la *aplicación* del Manual. En el mismo se reconoce que las normas y políticas se aplicaran a todos los servicios prestados a los clientes de la firma, a todo el personal profesional y miembros de comités ejecutivos, aunque no estén directamente implicados en la prestación de servicios a clientes, por su conocimiento de información confidencial, a todo el personal auxiliar administrativo y, muy especialmente, a las secretarías, por su acceso a información confidencial.

Además para la *interpretación* del Manual, pone de manifiesto que debe existir un proceso de resolución de dudas e interpretación en caso necesario. Y como *fundamentos* del Manual se ponen de manifiesto la importancia del comportamiento y carácter de los individuos que constituyen la firma. Incide en recordar que el objetivo del Manual es el de establecer una guía amplia de actuación. Por último, establecen que su conducta no consiste sólo en cumplir escrupulosamente las normas éticas establecidas por las leyes o por la Corporación Profesional a la

que pertenecen, las cuales siempre tendrán carácter de mínimas, sino también en defender con su propia firma los principios fundamentales siguientes:

- La independencia, integridad y objetividad es el único fundamento para una relación profesional entre el personal y respecto a las relaciones profesionales con los clientes.
- Nadie se beneficiará del conocimiento de información confidencial, manteniendo tal confidencialidad de la información obtenida en el curso de sus actuaciones.
- Impulsar y facilitar la formación técnica y capacidad profesional del personal y su actualización permanente.
- Aceptar únicamente los trabajos que puedan efectuarse con la debida responsabilidad y diligencia profesional.
- Establecer honorarios profesionales que sean un justo precio del trabajo realizado para los clientes.

B) Parte Estructural. En ella enmarcamos todos los aspectos relacionados con la estructura de la firma. Así, en el Manual se recogen aspectos relacionados con la Política de la Firma-Despacho, la estructura del mismo, los servicios prestados a los clientes y la estructura y funciones del personal.

B1) En relación con la *Política de la Firma-Despacho*, se recoge que la política de la firma debe proporcionar a sus clientes servicios profesionales independientes y de elevada calidad, realizando su trabajo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, emitidas por el Comité de Normas y Procedimientos del Registro de Economistas Auditores y/o publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, con el fin de cumplir los objetivos siguientes:

- Obtener seguridad razonable de que todo el personal profesional, a cualquier nivel de responsabilidad, mantiene sus cualidades de independencia, integridad y objetividad.
- Obtener una seguridad razonable de que el personal profesional tiene la formación y la capacidad necesarias que les permitan cumplir adecuadamente las responsabilidades y funciones que se les asignan, lo cual implica establecer procedimientos adecuados de asignación de personal a los trabajos, de contratación y de promoción y desarrollo profesional.
- Decidir la aceptación y continuidad de clientes, teniendo en consideración la independencia y la capacidad para proporcionar un servicio adecuado y teniendo en cuenta la integridad de la Dirección y sus Accionistas.
- Tener una seguridad razonable de que se solicita ayuda de personas u organismos, internos y/o externos, que tengan competencia, juicio y conocimientos adecuados para resolver aspectos técnicos.
- Obtener seguridad razonable de que la planificación, ejecución y supervisión de los trabajos se han realizado cumpliendo los requisitos de calidad previstos.
- Obtener, mediante inspecciones periódicas, internas y/o externas, así como las establecidas por el Registro de Economistas Auditores en su Reglamento, una seguridad razonable de que los procedimientos establecidos para asegurar la calidad requerida en los trabajos están consiguiendo los objetivos anteriores.

B2) En relación con la *Estructura de la Firma-Despacho*. Establece que debe recoger información sobre la Constitución (fecha, tipo de organización, etc) y Estructura de la firma (oficinas, trabajadores, etc), actividad o actividades a la/s que se dedica la firma, el establecimiento de los objetivos claramente diseñados. Además, incide en poner de manifiesto la organización de los distintos despachos así como la selección y formación del personal profesional y la especificación de los programas de investigación y el establecimiento de equipos de asesoramiento y apoyo.

En cuanto al control de calidad, en este nivel, matizan que todas sus actuaciones profesionales están sujetas al control de calidad del registro de economistas auditores y a varios mecanismos internos de control para asegurar su calidad y para verificar que ésta es adecuada y homogénea en todos sus trabajos y, que al más alto nivel, un comité (formado por las personas que han alcanzado mayores conocimientos y experiencia) efectúe el seguimiento de sus actuaciones profesionales, verificando la calidad de trabajos particularmente complejos y, en base a muestras selectivas, los de menor dificultad. En general, cualquier desviación observada debe ponerse inmediatamente en conocimiento del socio director del despacho y del equipo directivo de la firma.

Por último, establece las comunicaciones entre despachos y la transparencia informativa y el análisis de sus carteras de clientes, en función de distintas variables: servicio que le prestan, área geográfica, tamaño de la empresa cliente, etc.

B3) En relación con los *Servicios Prestados a los Clientes*. En este punto el Manual se centra en mostrar los principales servicios que se prestan en los tres principales campos de actuación de sus asociados: Auditoría, Asesoría Fiscal y Consultoría, Organización y Sistemas.

B4) En relación con la *Estructura y Funciones del Personal*. Se desarrollan los siguientes aspectos en relación con el mismo:

- *Estructura del personal*. En este punto, aparte de poner de manifiesto la distinción de personal por campo de actuación que tenga la entidad, hace una distinción entre Personal Cargable y Personal no Cargable, matiz que diferencia al personal, en virtud de la función que desempeñan dentro de la organización, siendo los primeros los que desempeñan la actividad en sí para la que se ha constituido la entidad.
- Seguidamente se desarrollan las funciones y responsabilidades del *Personal Cargable*, el cual está compuesto por directores o socios, gerentes, jefes de equipo y ayudantes.
- En relación con *otros asuntos relacionados con el personal*, establece que se deben matizar aspectos como: incrementos de sueldos y promoción, pago de los mismos, horas de trabajo, vacaciones, seguro de accidentes, etc.
- Poner de manifiesto las funciones del *Personal no Cargable*, compuesto por administración y secretariado.
- Matiza la existencia de un archivo donde se recojan los *aspectos relacionados con los Clientes*, al tiempo que advierte del extremo cuidado a tener con el mismo.
- Por último, en este apartado, se centra en matizar una serie de cuestiones en relación con la *promoción del personal*, tales como: posibilidades de desarrollo, logros, responsabilidades, etc.

C) **Parte Funcional**. En ella enmarcaremos aspectos relacionados con el desempeño de la propia función auditora. El Manual en este sentido se centra en el análisis de los aspectos más relevantes relacionados con las Normas Generales y de Ética Profesional y Revisión de Papeles de Trabajo.

C1) En cuanto a las *Normas Generales y de Ética Profesional*, analiza las *Incompatibilidades y Responsabilidades*. Partiendo de la idea de *independencia* del auditor, respecto de las empresas o entidades auditadas, propone la no aceptación de trabajos que pudieran limitar su imparcialidad y, en especial, la no aceptación de encargos de auditoría a clientes a quienes hayan prestado servicios de ejecución material de la contabilidad durante los tres ejercicios anteriores a tal solicitud.

Con el fin de cumplir las disposiciones legales que les afectan como auditores, han establecido *procedimientos de control* que garantizan su independencia, en base a las inversiones, las transacciones con clientes, los honorarios profesionales y otros servicios prestados a clientes o las políticas de asignación de personal a trabajos.

C2) En cuanto a la *Revisión de Papeles de Trabajo*, dentro del mismo analiza: los propósitos, la orientación, las técnicas, el calendario y el resumen del contenido.

2.3.2 El Manual como Modelo de Control de Calidad.

En este segundo apartado, desgajado a partir del análisis de Manual propuesto por el REA (donde distinguimos entre un Modelo de Organización y un Modelo de Control de Calidad), encontramos como el REA propone a sus asociados que lleven a cabo el Control de Calidad en sus actuaciones. Así, podemos establecer una doble vertiente:

- a) Teórica, proponiendo este tipo de análisis en Papeles de Trabajo e Informes.
- b) Práctica, a través del desarrollo de una serie de anexos para llevar a cabo este Control de Calidad.

A) Desarrollo a *nivel teórico del Control de Calidad en Papeles de Trabajo e Informes*. Donde se centra en unos *Aspectos Generales*, con el objeto de poner de manifiesto la política sobre el Control de Calidad en los papeles de trabajo y en los informes de auditoría. Además, enuncia que el objeto de dicho Control de Calidad es cerciorar que el trabajo se ha realizado de acuerdo con las directrices técnicas establecidas por un experto encargado de su elaboración, las cuales están de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

B) Desarrollo a *nivel práctico de una serie de anexos sobre como llevar a cabo este Control de Calidad*. Estos anexos tienen como objetivo el establecer una serie de Modelos para controlar un conjunto de aspectos interesantes en el desarrollo de la actividad auditora. A nivel sintético, se establecen Modelos para:

- Evaluación de funciones.
- Presupuesto de horas.
- Hoja de control de tiempo de auditoría.

- Hoja de tiempos.
- Reembolso de gastos.
- Índice de archivo permanente de auditoría (A.P.A.)
- Índice de archivo general (I.A.G.)
- Recordatorio del encargado.
- Control de revisión del control interno y procedimientos contables.
- Control de sugerencias para mejorar el control interno.
- Hoja de temas pendientes.
- Hoja de puntos de revisión.
- Hoja de puntos de atención al revisor.

2.4 EL MANUAL DE CALIDAD SEGÚN EL REGISTRO GENERAL DE AUDITORES (REGA).

El REGA, en virtud del cumplimiento sus propios objetivos y siguiendo la disposición emitida por el ICAC, edita un "Plan de Control de Calidad".

Dentro del análisis del Manual de Calidad, en el caso del REGA como *Plan de Control de Calidad*, podemos encontrar las siguientes partes:

- A) *Parte Introductoria*. En ella englobaremos todos los aspectos que se recogen por dicha Corporación en relación con los Sistemas de Control de Calidad, habiéndose centrado previamente en el Control de Calidad y en las referencias a las Normas Técnicas de Auditoría.
- B) *Parte Táctica*. Donde, a través de una serie de Guías de Evaluación, se establecen cuales son los puntos para llevar a cabo ese Control de Calidad.
- C) *Parte Operativa*. Aquí recogeremos las referencias sobre una serie de Informes y Cuestionarios utilizados por la Corporación para que sus firmas asociadas lleven a cabo el Control de Calidad en sus actividades.

A) Parte Introductoria

Sobre el Control de Calidad, en relación a sus aspectos genéricos, matizan que:

- El auditor realizará las tareas precisas para mantener la Calidad en su trabajo.
- Al depender la Calidad en los trabajos tanto de los medios personales, de los materiales, como de los procedimientos para su realización; el Control de Calidad a efectuar debe abarcar todos los aspectos de estas.
- Siguiendo con la idea anterior, matizan que estos procedimientos deberán materializarse en un Manual escrito que se hará llegar a todo el personal. Asimismo, estos propios Manuales deberán tener un constante proceso de revisión.
- El Sistema de Control de Calidad deberá estar sometido al control de la Corporación Profesional, que de forma razonable, estimara si cumplen las Normas Técnicas de Auditoría.
- En relación con los objetivos a cubrir por el Control de Calidad, recogen:
 - a) Independencia, integridad y objetividad de todo el personal a todos los niveles.
 - b) Formación y capacidad profesional de todo el personal para cumplir con las tareas asignadas.
 - c) Aceptación y continuidad de clientes, en el sentido de salvaguardar la independencia del auditor y capacidad para proporcionar un servicio adecuado y la integridad de la dirección y accionistas del cliente.
 - d) Consultas. Posibilidad para hacerlas por el auditor y garantías de correcta resolución.
 - e) Supervisión y control de trabajos, en cumplimiento de las Normas Técnicas de Auditoría.
 - f) Inspección. Con el objetivo de poner de manifiesto que los objetivos se cumplen.

Sobre la Norma Técnica de Auditoría que deben implantar los auditores, recogen como:

- a) *Generalidades*, es decir, necesidad de un control como cualquier otra actividad humana y, en mayor nivel, en la auditoría por la extensión y el número de personas intervinientes. Recalcan que el Control de Calidad como sistema a implantar por el propio auditor y que influye en todos los aspectos de la organización.
- b) *Alcance y limitaciones*, la Norma Técnica se refiere al Control de Calidad que deben implantar los auditores de cuentas para lograr que sus trabajos cumplan con las normas de auditoría.
- c) *Objetivo*: Establecer y explicar los procedimientos para la aplicación práctica de los pronunciamientos relativos al control de calidad del trabajo de auditoría.

- d) Por último, exponen los *Pronunciamientos relativos al Control de Calidad*, en base a los cuales se reconocen los elementos de Control de Calidad y las políticas y pronunciamientos que se deben implantar para lograrlos.

B) Parte Táctica.

Desarrollo de una serie de guías con el siguiente contenido:

B1/ Guía de Evaluación de Cuentas Anuales e Informes de Auditoría.

Donde el revisor tendrá que controlar:

1. La presentación de las Cuentas Anuales, en virtud de lo establecido por las directrices que le sean de aplicación (PGC, adaptaciones sectoriales, etc.).
2. La claridad y explicitud de las notas explicativas respecto a los principios y criterios contables aplicados en la preparación y confección de las Cuentas Anuales y de la información general que estime mínimamente necesaria e imprescindible para:
 - Interpretar adecuadamente las Cuentas Anuales.
 - Informar sobre los detalles adicionales que puedan ser requeridos a cada entidad.
3. Dentro del informe de auditoría:
 - Inteligibilidad del mismo.
 - Adecuada presentación.
 - Corrección en las sumas, fechas, referencias, cifras, nombres, etc.
4. El informe y los papeles de trabajo, como fuentes de información que son.
5. Si las salvedades están claramente expuestas, debidamente estructuradas, y si contienen la información necesaria para que el lector pueda comprender los motivos o causas que hayan llevado al auditor a manifestar tales circunstancias o hechos como una excepción en el informe.
6. Las causas, así como la importancia relativa y absoluta de las salvedades, comprobando la correcta calificación de la opinión.
7. Como aspecto para delimitar la responsabilidad del auditor, su fecha del informe.

B2/ Guía de Evaluación de Carta de Oferta, Carta Mandato o Contrato.

Donde el revisor tendrá que controlar:

1. Con claridad, a través del análisis de la carta oferta, si el auditor ha llevado a cabo una identificación de objetivos y alcance de forma clara y lo ha precisado en su carta oferta. Asimismo, el revisor deberá constatar si el auditor ha identificado ya en esta fase las posibles áreas de riesgo que pudiera encontrar en el desarrollo de su trabajo, y si las horas presupuestadas son razonables para realizar el trabajo con el rigor requerido.
2. La concordancia de datos entre estos documentos y de la aceptación explícita del contenido de la carta oferta de la propuesta.

B3/ Guía de Evaluación de Planificación, Supervisión y Conclusión del Trabajo de Auditoría.

Donde como aspectos importantes podemos encontrar son:

1. El establecimiento de un plan de trabajo detallado, en el que se identifiquen los aspectos básicos para el desarrollo formal de la auditoría, provoca una efectiva coordinación y combinación de actividades a desarrollar durante el proceso de auditoría y su adecuado control.
2. En la fase de planificación, fundamental para el adecuado desarrollo de la función auditora, deben intervenir los responsables máximos del trabajo efectuado.
3. El auditor debe dejar constancia del enfoque de auditoría planteado y de qué forma ha llegado a determinar la naturaleza, momento y profundidad de las pruebas de auditoría.
El revisor ha de realizar la técnica o instrumento utilizado por el auditor para documentar la evaluación del control interno y su decisión respecto del alcance de las pruebas de auditoría.
4. En la fase de planificación debe estimarse el tiempo necesario para llevar a cabo las pruebas de auditoría y poder llegar a obtener la evidencia necesaria.
5. El responsable del trabajo deberá dejar adecuadamente documentadas las razones, motivos o causas que justifican la elección del equipo y la asignación específica a trabajos y responsabilidades.
6. Planteamiento en fase de planificación la existencia de asuntos de importancia que requieran la incorporación al equipo de especialistas o expertos en algún otro campo.
7. Planteamiento, en la etapa de planificación, del seguimiento del tiempo parcial y total acumulado. Aunque su control suele efectuarse al finalizar el trabajo, el hecho de llevar un control durante el proceso permitirá un mejor ajuste.

8. En el caso de existir distintos ámbitos de actuación que requieran la utilización de distintos equipos, es fundamental la coordinación y control sobre sus actuaciones. En estos casos es importante la existencia de instrucciones por escrito, así como la asignación de responsabilidades de la coordinación.
9. En la planificación, además de conceptos técnicos, también se deberán incorporar los aspectos de administración y coordinación con la empresa auditada. Prever estas situaciones supone una ayuda para poder cumplir con los plazos señalados para el término de los trabajos.
10. Uso de programas estándares pero adaptándolos al caso específico. El hecho de no efectuar dicha adaptación podría considerarse como conducta negligente.
El revisor deberá controlar si el auditor ha analizado adecuadamente la situación.
11. La participación del auditor encargado y del socio gerente se hace imprescindible para garantizar la experiencia necesaria que debe de contener el programa de trabajo. Asimismo, los cambios en los programas deberán ser puntualmente conocidos no sólo a efectos de economía de trabajo, sino también con objeto de garantizar su oportunidad.
12. Establecimiento de un sistema de política interna de supervisión, conocido y analizado por el revisor.
13. Constatación, efectuada por el revisor, de si la supervisión ha sido efectiva.
14. El revisor deberá analizar, a través de la observación de los papeles de trabajo, si ha existido una adecuada dirección y supervisión del trabajo efectuado por los ayudantes.
15. Comprobación mediante memorándums, cuestionarios, correspondencia, hoja de control de tiempo, etc., que el encargado de auditoría ha visitado las dependencias y mantenido los contactos necesarios a nivel directivo para poder conocer por si mismo la entidad auditada y su problemática.
16. Análisis de si en la solución de puntos conflictivos de importancia que hayan surgido a lo largo del trabajo de auditoría, ha existido una efectiva participación del gerente de auditoría, y si no existe discordancia, a los distintos niveles, con la solución adoptada.
17. Comprobación, bien a través de la lista de puntos pendientes, bien mediante la observación de papeles de ejecución de pruebas, memorándums, programas de auditoría, conclusiones, etc., que no existen puntos pendientes o inconclusos.
18. Las hojas resúmenes de ajustes o salvedades deberán estar adecuadamente soportadas. Detallando y razonando las decisiones tomadas.
19. Decisión final claramente documentada en papeles de trabajo, debiendo quedar constancias de la participación del gerente de auditoría en este proceso.
20. Análisis del informe o carta de control interno por parte del revisor y cerciorarse de que en ningún caso encubre o es sustantiva de salvedades que deberían haberse manifestado en el informe del auditor.

B4/ Guía de Evaluación de Evidencia.

Donde el revisor tendrá que controlar:

1. A través del análisis de los programas de trabajo (especialmente áreas críticas), que las pruebas de auditoría son suficientes y pertinentes.
2. Si las pruebas de confirmación y recuentos físicos han sido incluidas en los programas de auditoría.
3. Que las pruebas diseñadas en los programas han sido referidas a los papeles de trabajo. Comprobación selectiva en el correspondiente papel de trabajo.
4. Si la confianza depositada por el auditor en los controles internos se fundamenta no sólo en su estudio y evaluación, sino también en pruebas dirigidas a comprobar su efectivo funcionamiento.
5. Si el auditor ha seguido alguna técnica de muestreo establecida en manuales o normas internas o, en otro caso, si el tamaño de las muestras y la forma de selección parecen razonables para la obtención de la evidencia necesaria.
6. Teniendo en cuenta la importancia y, al mismo tiempo, las dificultades que implica la realización de pruebas sobre estos aspectos, el revisor deberá poner especial atención en comprobar su existencia y documentación.
7. Que los resultados de las pruebas son la base de las conclusiones y, por tanto, de los ajustes propuestos o recomendaciones de control interno.
8. Si el auditor ha estudiado y analizado suficientemente, a través del archivo permanente u otros papeles de trabajo, la normativa legal aplicable a la entidad auditada, y ha diseñado y ejecutado pruebas dirigidas específicamente a comprobar su funcionamiento.
9. Que el auditor no se ha limitado a efectuar comprobaciones de las cuentas de balance, sino que su opinión sobre las cuentas de resultados está soportada por pruebas dirigidas específicamente a comprobar la razonabilidad de las distintas cuentas de gastos e ingresos.

C) Parte Operativa.

Desarrollo a nivel práctico, a través de una serie de anexos, sobre como llevar a cabo este Control de Calidad. Estos anexos tienen como objetivo el establecer una serie de Modelos para controlar un conjunto de aspectos interesantes en el desarrollo de la actividad auditora. A nivel sintético se materializan en un Informe sobre el Sistema de Control de Calidad de los Auditores de Cuentas, que analiza los siguientes apartados:

- a) Información General.
- b) Información sobre la Auditoría.
- c) Datos Económicos-Financieros de la Entidad Auditada.
- d) Evaluación. Incluyendo una serie de cuestionarios para verificar:
 - d1) Las Cuentas Anuales y el Informe de Auditoría.
 - d2) La Carta de Oferta, Carta Mandato o Contrato.
 - d3) La Planificación, Supervisión y Conclusión del Trabajo de Auditoría.
 - d4) La Evidencia.
- e) Discusión de Conclusiones con el Auditor.

BIBLIOGRAFÍA.

- BERNILLON, A. y CERUTTI, O. (1989): Implantar y Gestionar la Calidad Total. Ediciones Gestión 2000. Barcelona.
- BROKAW, L. (1993): "ISO 9000: Making the grade". Inc. (INO). Vol. 15. Nº 6. Págs. 98-99.
- C.A. MAGAZINE (1994): "Book value". C.A. Magazine (CCA) -Autor Anónimo-. Vol. 127. Nº 2. Págs. 22-23.
- CHANG, P. y HSU, C. (1998): "A quality management model for research institutes responsible for government-supported R&D projects". International Journal of Technology Management (ITN). Vol. 16. Nº 4-6. Págs. 393-404.
- COLLISON, J.E. (1995): The Evaluation of Health and Safety Auditing Systems. Tesis Doctoral. Aston University. United Kingdom.
- DWYER, J.J.Jr. (1991): "Quality. Can you prove it?". Fleet Owner (FQW). Vol. 90. Nº 4. Págs. 36.
- GIBBS, J. y KEATING, P. (1995): "Reengineering Controls". Internal Auditor (IAU). Vol. 52. Nº 5. Págs. 46-49.
- HARRINGTON, H.J. (1997): Administración Total del Mejoramiento Continuo. La Nueva Generación. Ed. McGraw-Hill Interamericana, S.A. Colombia.
- HEAD, R. (1987): "Product Audit". Quality (QUA). Vol. 26. Nº 10. Págs. 69-70.
- INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (1982): Manual de Auditoría, Ed. Instituto de Censores Jurados, Madrid.
- (1995): Guía para el Establecimiento de Procedimientos de Control de Calidad por parte de los Profesionales, en el ejercicio de la profesión auditora, miembros del IACJCE. Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (1991): R.D. 1815/1991 por el que se aprueban las Normas Técnicas de Auditoría.
- (1996): Normativa sobre Auditoría de Cuentas en España.
- JOHNSON, T.A. y ROBINSON, W.R. (1988): "Bank Auditing. Integrate Auditing". Internal Auditing (IAD). Vol. 4. Nº 2. Págs. 89-93.
- JURAN, J.M. (1990): Juran y el Liderazgo para la Calidad. Ed. Díaz de Santos. Madrid.
- JURAN, J.M. y GRZYNA, F.M. (1993): Manual de Control de Calidad. Vol. I y II. Ed. McGraw-Hill, Madrid.
- LARREA, P. (1991): Calidad de Servicio: Del Marketing a la Estrategia. Ed. Díaz de Santos. Madrid.
- LEY 19/1988, de 12 de Julio, de Auditoría de Cuentas (1988): Boletín Oficial del Estado número 169, de 15 de Julio.
- MENGUZZATO, M. y RENAU, J.J. (1991): La Dirección Estratégica de la Empresa. Ed. Ariel. Barcelona.
- OAKLAND, J. y BLAKEBOROUGH, C.D. (1996): "The Quality Systems Manual -the Definitive Guide to the ISO 9000 Family and TickIT". European Management Journal (EMJ). Vol. 14. Nº 4. Págs. 430-431.
- OTT, R. (1997): Sistemas de Administración de la Calidad: ISO 9000 y otros. Capítulo de la obra: Administración Total del Mejoramiento Continuo. La Nueva Generación, del autor H.J. Harrington. Ed. McGraw-Hill Interamericana, S.A. Colombia.
- OUCHI, W.G. (1979): "A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms". Management Science. Vol. 25.
- OUCHI, W.G. y MCGUIRE, M.A. (1975): "Organizational Control: Two Functions". Administrative Science Quarterly. Vol. 20.
- PETERS, T. (1990): Del Caos a la Excelencia. Ed. Folio. Barcelona.
- R.D. 1636/1990 de 20 de Diciembre (1990): 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. Registro de Economistas Auditores. Madrid.
- REGA (1995): Plan de Control de Calidad. Registro General de Auditores, Madrid.
- SENLE, A. y VILAR, J. (1996): ISO 9000 en Empresas de Servicios. Ediciones Gestión 2000, S.A., Barcelona.
- SINHA, M.N. (1993): "Winning back angry customers". Quality Progress (QPR). Vol. 26. Nº 11. Págs. 53-56.
- WATTS, R. y ZIMMERMAN J.L. (1983): "Agency problems, auditing, and the theory of the firm: Some evidence". Journal of Law and Economics, Octubre, págs. 613-634.
- (1986): Positive Accounting Theory. Prentice Hall, Englewood Cliffs. New Jersey.
- ZEITHAML, V.A.; BERRY, L.L. y PARASURAMAN, A. (1988): "Communication and Control Processes in the Delivery of Service Quality". Journal of Marketing. Vol. 52.

CLAVES PU FINANCIERA

COMPORTAMIENTO ÉTICO EN EL ENTORNO DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

Guillermo Sierra Molina (gsierra@us.es)
María Santa María Pérez (msanta@us.es)
Manuel Orta Pérez (morta@us.es)
Universidad de Sevilla
Departamento de Contabilidad y Economía Financiera

RESUMEN:

El desarrollo de la profesión de auditoría conlleva situaciones en las que el auditor se enfrenta a dilemas de carácter ético. Su comportamiento para obtener una solución a los mismos requiere la utilización de un proceso de toma de decisiones donde adquieren especial importancia los valores éticos individuales. En un estudio anterior abordamos el análisis de la ponderación que los auditores españoles establecen de determinados factores que son considerados predictores de comportamiento ético. Asimismo, valoramos la influencia en el proceso de toma de decisiones ante dichos dilemas éticos, de otras variables personales del auditor. En concreto, estudiamos cuatro variables demográficas claves en esta relación: edad, género, experiencia profesional y forma de ejercicio de la actividad. En el presente trabajo abordamos el estudio desde otra perspectiva: la de los auditores noveles. El objetivo es establecer comparaciones con los resultados obtenidos con los expertos y con objeto de intentar llegar a conclusiones con relación a la influencia de la experiencia adquirida con el paso del tiempo en la ponderación de los citados factores.

PALABRAS CLAVE: Ética profesional, Auditoría Financiera.

1. Introducción.

La Profesión Contable, en general, y la Auditoría, en particular, es hoy día objeto de críticas de importancia debido a ciertas actuaciones poco afortunadas que han tenido una amplia repercusión social. Tal situación ha podido ser la causa del reciente interés por la Auditoría Financiera como campo de investigación, siendo los trabajos dedicados a la ética uno de los que han suscitado un mayor interés.

Un trabajo de Auditoría es un proceso lógico compuesto por una sucesión continua de decisiones que debe tomar el auditor según su propio juicio profesional alrededor del elemento coordinador del mismo: la evidencia de Auditoría. En tal situación, es claro que son muchos los factores que influyen en mayor o menor medida en el citado "juicio profesional" y que permiten su evolución constante. Entre ellos está la ética, ya que como señala Knechel (1997, 420), una de las restricciones más importantes que tiene la persona que toma una decisión a la hora de hacerlo es su código personal de ética o moral. La ética personal no cambia la naturaleza del proceso de Auditoría, pero la sensación individual de hacer las cosas correctamente y no equivocarse tendrá un impacto directo a la hora de definir el problema, estudiar los criterios y evaluar las alternativas posibles en cada decisión. Consecuentemente, el razonamiento ético es relevante a la hora de entender el juicio profesional del auditor.

En términos generales, podemos señalar que ese entendimiento implica conocer una enorme cantidad de elementos. Por un lado, nos encontramos con una serie de factores que se consideran como predictores de comportamiento ético (moralidad, justicia y rectitud, etc.) y, por otro, también aparecen otras variables personales del auditor en el proceso de toma de decisiones (edad, género, experiencia profesional, tipo y cultura de la organización, etc.) Llegar a conocerlos es una tarea evidentemente muy compleja que ha sido abordada desde diversas metodologías en la literatura especializada, especialmente en los últimos años. Nosotros lo haremos enfrentando a una serie de auditores a un dilema ético. Un dilema ético es una situación comprometida a la que se enfrenta una persona y en la cual deber tomar una decisión sobre la conducta adecuada [Arens y Loebecke (1996, 77); Knechel (1997, 422); Wittington y Pany (1999, 49), Rittenberg y Schwieger (2000, 60)]. El auditor en su actividad profesional se encuentra continuamente ante situaciones que plantean este tipo de dilemas, por ejemplo, cuando un auditor detecta un error cometido por un compañero en un papel de trabajo, debería: (1) hablar con el supervisor (2) hablar con el amigo y no con el supervisor y (3) resolver el mismo el problema y no decir nada a nadie.

La solución del dilema depende de factores personales, lo que nos permite utilizarlo como un instrumento útil para conocer y valorar la importancia que otorgan los auditores a esos factores en su enfrentamiento a este tipo