



Universidad
de Alcalá

LOS AQI (AUDIT QUALITY INDICATORS): PROPUESTAS EMITIDAS POR DIFERENTES ORGANIZACIONES INTERNACIONALES

Máster Universitario en Auditoría de Cuentas

Presentado por:

D. Jon Ander Fernández Díez

Dirigido por:

D. Fabrizio di Meo

Alcalá de Henares, a 3 de febrero de 2020

ÍNDICE DE CONTENIDOS

1. INTRODUCCIÓN	3
1.1. Justificación del proyecto	3
1.2. Objeto del estudio	5
1.3. Metodología y fuentes de información	5
2. MARCO NORMATIVO	6
3. DIFERENTES ORGANIZACIONES Y SUS INICIATIVAS	6
3.1. Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) – Holanda	6
3.2. Federal Audit Oversight Authority (FAOA) – Suiza	10
3.3. Financial Reporting Council (FRC) – Reino Unido	11
3.4. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) – Estados Unidos	14
3.5. United States Center for Audit Quality (US CAQ) – Estados Unidos	16
3.6. Canadian Public Accounting Board (CPAB) – Canadá	19
3.7. Chartered Accountants of Australia and New Zealand (CAANZ) – Australia y Nueva Zelanda	20
3.8. Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA) – Singapur	21
3.9. International Organisation of Securities Commissions (IOSCO) - Estados Unidos	23
3.10. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) – España	26
4. APLICACIÓN PRÁCTICA POR PARTE DE LAS FIRMAS DE AUDITORÍA – EJEMPLO PRÁCTICO PwC	28
4.1 Informe Anual de Calidad de la Auditoría	28
4.2. Los 27 indicadores de calidad	40
4.3. Aplicación práctica	63
5. FORTALEZAS Y DEBILIDADES DE LOS AQIs	65
6. CONCLUSIONES	69
7. BIBLIOGRAFÍA	71

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Justificación del proyecto

En el estudio desarrollado a continuación, se analizarán diferentes propuestas emitidas por organismos internacionales, tanto públicos como privados, de cara a garantizar los máximos estándares de calidad en el desarrollo de los trabajos de auditoría. De la misma forma, se estudiarán las deficiencias, fortalezas, puntos en común y áreas de mejora detectadas en base al análisis de dichas propuestas.

No obstante, de cara a remontarnos al origen de la cuestión, debemos remitirnos a tiempos remotos, dado que las más antiguas civilizaciones ya comenzaron a utilizar diferentes sistemas de control y seguimiento de las actividades económicas. Ya en el año 5.000 A.C., en Grecia, existían leyes que obligaban a los comerciantes al registro en libros de las operaciones realizadas e incluso en la civilización egipcia, existen evidencias de que existían personas encargadas del registro de las entradas y salidas de gastos de los soberanos. Esta evolución, fruto de la propia naturaleza humana y la necesidad de llevar a cabo un registro adecuado de las actividades económicas, siguió su avance orgánico hasta la aparición del que es conocido como el padre de la contabilidad tal y como la conocemos actualmente: Fray Luca Pacioli. Este fraile franciscano, nacido en Sansepolcro (Italia) en el año 1445, fue un matemático, contador, economista y profesor italiano que es considerado como la persona que definió el sistema de partida doble; siendo éste la base de la contabilidad moderna.

No obstante, la evolución de la contabilidad antigua hasta la que conocemos actualmente, se ha visto afectada por multitud de factores entre los cuales podemos destacar la aparición de las empresas multinacionales, la creación de un mercado de capitales global, la globalización de la economía o la intervención de diferentes organismos intergubernamentales.

De manera paralela a este crecimiento de la actividad contable, ha ido cobrando importancia el papel de la auditoría de cuentas, originada como una necesidad social generada por el desarrollo económico, la complejidad industrial y la globalización de la economía, que ha derivado en la aparición de empresas sobredimensionadas, en las cuales no coincide el papel del titular del capital y los responsables de la gestión. El objetivo original de la labor de auditoría se resume en la determinación de la veracidad de los estados financieros de las empresas.

El nacimiento de la labor de auditoría, entendida en los términos actuales, se ubica en el Reino Unido. Fruto de la revolución industrial y las quiebras de los pequeños ahorradores, se desarrolló la labor de auditoría para poder ofrecer confianza a los inversores y a aquellos terceros interesados en obtener información económica/financiera veraz.

Siguiendo la misma línea de desarrollo, en base a la grave crisis acontecida en Wall Street en 1929, Estados Unidos impulsó las labores de auditoría, considerándose en la actualidad uno de los países pioneros y más vanguardistas en términos legislativos, técnicos y de investigación.

En el ámbito nacional, los primeros colegios de censores aparecieron en 1927 en Bilbao y 1931 en Cataluña. El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), no es creado hasta 1942. Esta institución privada con personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines, agrupa a los censores jurados de cuentas de España y a las sociedades de auditoría de cuentas constituidas de acuerdo con las reglas previstas legalmente. Al mismo tiempo, está reconocida como una Corporación de Derecho Público, vinculada orgánicamente al Ministerio de Economía y Competitividad.

Esta institución es representativa de los profesionales y sociedades de la auditoría de cuentas que operan en España. Además, la corporación defiende los intereses de sus miembros y vela por el desarrollo y buen funcionamiento de la actividad de auditoría a nivel nacional e internacional, con presencia en las principales organizaciones de auditoría, en las que participa de forma activa.

No obstante, tal y como se comprobará en el desarrollo del trabajo, existen multitud de organismos en diferentes países, los cuáles velan por el buen cumplimiento de la labor de auditoría.

A pesar de la existencia de estos mecanismos de control de la actividad económica, en las últimas décadas se han vivido escándalos financieros de gran calibre que han impulsado las tareas legislativas en lo que se refiere a regulación del entorno financiero.

Estamos hablando de grandes fraudes con un profundo impacto en la economía mundial, tales como el caso de la quiebra de Enron, siendo ésta la empresa de distribución energética más importante del mundo. Poco después, se demostró que la quiebra de dicha empresa fue fruto de actividades fraudulentas sostenidas a lo largo del tiempo, motivo por el cual, la empresa Arthur Andersen, que era la encargada de la revisión y emisión de opinión de los Estados Financieros de Enron, también se vió obligada a su desaparición.

De manera más reciente, contamos con el ejemplo de Lehman Brothers, cuya apuesta por el negocio de las hipotecas basura hizo que se vieran abocados de manera inexorable hacia su quiebra, el 15 de septiembre de 2008, siendo uno de los principales desencadenantes de la crisis global más reciente de nuestros tiempos.

Estos escándalos, generaron además de la crisis económica, una crisis de credibilidad y confianza en los mecanismos de control económicos, que han provocado la necesidad de reconsiderar los modelos de control e intensificar la labor regulatoria de las organizaciones supervisoras de las empresas de auditoría financiera.

Es por todo ello, que se considera de vital importancia la existencia de supervisores internacionales que lleven a cabo un control exhaustivo sobre la actividad de la auditoría financiera, garantizando que la misma cumpla con unos estándares de calidad ajustados a las exigencias de todos aquellos potenciales usuarios de la información financiera. De la misma forma, la existencia de unos mecanismos de control adecuados, permitirán la existencia de un entorno en el cual la confianza favorezca el desarrollo de la actividad económica.

En el presente trabajo, se estudiará como diferentes organismos internacionales, desarrollan una serie de indicadores concretos cuya finalidad es garantizar la existencia de unos estándares de calidad mínimos en materia de auditoría de cuentas financieras. Dado que existen multitud de propuestas en diferentes países, se analizará la tipología de cada una de ellas, dependiendo de las características nacionales propias, y se tratará de establecer la existencia o no de criterios comunes, valorando la necesidad o no de una mayor homogeneidad en cuanto a los indicadores, la facilidad de medición de los mismos, su aplicabilidad a la práctica, o la capacidad de las empresas de eludir dichos indicadores.

1.2. Objeto del estudio

El principal objeto del presente Trabajo de Fin de Máster se enfocará en describir, analizar y contemplar los aspectos principales de las diferentes propuestas emitidas por varios organismos internacionales en materia de determinación de Indicadores de Calidad de Auditoría (AQIs).

En primer lugar, se definirá el marco normativo por el cual cada uno de las organizaciones propone sus indicadores. Una vez, realizado el resumen de las propuestas emitidas por cada una de ellas, el cuerpo del trabajo se centrará en el análisis de los indicadores, tratando de obtener conclusiones en base al análisis global de los indicadores individuales.

De esta manera, se tratará de obtener respuesta a diferentes preguntas, tales como las siguientes:

- ¿Es necesaria la existencia de un número elevado de organizaciones emisoras de indicadores?
- ¿Cumplen todas las organizaciones unos criterios mínimos comunes?
- ¿Se basan las organizaciones en casuísticas particulares de sus ámbitos de competencia?
- ¿Qué mecanismos se implementan para comprobar el cumplimiento de los indicadores?
- ¿Sería beneficiosa la homogeneización de criterios?

1.3. Metodología y fuentes de información

A la hora de realizar el presente Trabajo de Fin de Máster, se han utilizado diversas fuentes de información, las cuales se describen en las próximas líneas.

El trabajo se fundamenta inicialmente en el análisis de los indicadores emitidos por cada una de las organizaciones sometidas a análisis, de cara a lo cual, se obtendrá información a partir de los boletines, documentos informativos y las páginas web de cada una de las organizaciones. Adicionalmente, de cara a obtener un entendimiento más profundo, se incluirán referencias a diversas fuentes como artículos académicos o de prensa, o informes y estudios relacionados con

la temática del proyecto que se encuentran referenciados en el apartado “Bibliografía” al final de este trabajo.

2. MARCO NORMATIVO

El marco normativo del trabajo se limita a los artículos, informes y recomendaciones emitidas por los organismos analizados a continuación. En los mismos recomiendan a las firmas auditoras la comunicación de ciertos indicadores que faciliten a los usuarios el entendimiento de sus esfuerzos realizados en materia de calidad de su trabajo de auditoría.

Estos artículos carecen de carácter normativo aplicable a las sociedades de auditoría dado que el trabajo de auditoría se encuentra estrictamente regulado por las leyes de auditoría y contabilidad aplicables en cada uno de los países sometidos a análisis.

3. DIFERENTES ORGANIZACIONES Y SUS INICIATIVAS

3.1. Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) – Holanda

De acuerdo con la información facilitada en la página web de la organización, la “*Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants*”, en adelante NBA, nace el 1 de enero de 2013 fruto de la fusión entre “*Royal Nivra*” y “*NovAA*”, convirtiéndose en la organización de referencia para la profesión contable en Holanda. La NBA está compuesta por más de 21.000 profesionales trabajando en el área de la contabilidad pública, agencias públicas, auditoría interna o en la gestión privada y vela por el cumplimiento de la profesión contable en base al cumplimiento de los estándares de integridad, objetividad, competencia profesional, comportamiento profesional y confidencialidad.

En el artículo publicado en la web de la organización titulado “*In the Public Interest, measures to improve the quality and Independence of the Audit in the Netherlands*” (Brouwer, A. et al (2014)), se detalla una lista de indicadores de calidad para la auditoría de empresas PIE en Holanda, de cara a reportar en sus informes de transparencia e informes anuales, dentro de los cuales se incluyen los siguientes:

Composición general del equipo

- Número y ratio de socios/directores, senior managers y otros miembros del equipo de auditoría
- Número medio de años de experiencia dividido entre socios/directores, senior managers y otros miembros del equipo de auditoría
- Ratio de rotación de socios/directores, senior managers y otros miembros del equipo de auditoría.

- Número y porcentaje de horas cargadas por socios/directores, senior managers y otros miembros del equipo en: encargos de auditoría, otros trabajos y labores internas.
- Número de horas en exceso y porcentaje en relación al número total de horas estándar según contrato.

Formación y coaching

- Número medio de horas de formación por empleado
- Inversión media en formación por empleado
- Número de horas internas invertidas en preparación de formación
- Ratio medio de horas de socios/directores, senior managers y otros miembros del equipo de auditoría.
- Resultados obtenidos en encuestas de satisfacción a los empleados relacionadas con coaching y calidad en la auditoría

Medidas de calidad

- Número y porcentaje de horas de auditoría por fase (planificación, ejecución y conclusión) cargadas antes y después del inicio del ejercicio auditado.
- Número de consultas al departamento técnico en el área de reporting y auditoría
- Número de revisiones de Cuentas Anuales realizadas por expertos externos al equipo de auditoría para la emisión de la opinión.
- Número de revisiones de calidad realizadas y porcentaje sobre el total de auditorías estatutarias realizadas.
- Número y porcentaje de “otras horas” de especialistas en encargos de auditoría.

Como continuación a esta primera aproximación, en la que se incluyen principalmente medidas cuantitativas, la NBA publica una nota práctica ((NBA Practice Note 1135 (2016)), en la cual se sientan las bases para el reporting de información financiera en base a **factores organizativos específicos** y de **calidad de la auditoría general**.

Reporting de Indicadores de Calidad organizativos

De cara a lograr los objetivos de calidad marcados, la NBA afirma que las firmas de auditoría deben formular una serie de objetivos cuantificables relacionados con las inversiones en calidad (inputs), la aplicación práctica de dichas inversiones durante el proceso de la auditoría (proceso) y los objetivos alcanzados (output). Para ser capaces de medir el desempeño en este proceso y evaluar el progreso en relación a los objetivos, las firmas de auditoría deben identificar una serie de factores cualitativos; una especie de KPIs en términos de calidad.

No obstante, el reporting de estos factores cualitativos, no ofrece un entendimiento completo del concepto de calidad en auditoría, por lo que además de esto, es importante que las firmas de auditoría expliquen de manera clara y sencilla sus objetivos en términos de calidad y por qué es relevante para ellas alcanzarlos.

La NBA sugiere a las firmas de auditoría que explique los siguientes aspectos a los potenciales usuarios de la información financiera:

- Cómo la fijación de factores cualitativos favorece la consecución de una auditoría de calidad.
- Cómo se mide la consecución de los factores cualitativos.
- Objetivo de los factores cualitativos
- Grado de realización de los objetivos y desarrollo en el tiempo.

Reporting de indicadores de calidad generales

La NBA sostiene que existen multitud de indicadores de calidad que podrían llegar a ser relevantes para los usuarios de la información financiera. Por lo tanto, las firmas de auditoría, según la NBA, deberían reportar estos indicadores en un contexto de requerimientos de cara a facilitar una descripción del sistema de control de calidad en los Reports de Transparencia. Esta comunicación, además, ofrecerá una perspectiva más profunda de los esfuerzos en materia de calidad, así como las inversiones realizadas para su consecución.

Inputs

Para las firmas de auditoría, las principales inversiones de cara a lograr unos estándares adecuados de calidad se resumen en:

- Personal contratado
- Tiempo empleado para el desarrollo de las tareas de auditoría
- Tecnología empleada
- Metodología

Es importante que las firmas de auditoría comuniquen de la manera más clara posible todos los esfuerzos realizados en materia de esfuerzos para la obtención de una auditoría de calidad, para lo cual, la NBA recomienda a las mismas, la consideración de los siguientes indicadores:

- Apalancamiento de encargos de auditoría: Número de horas cargadas por Socios o directores / Total de horas cargadas.
- Número total de horas cargadas por categoría y función
- Inversión realizada en tecnología y metodología, medida como porcentaje sobre el total de ingresos procedentes de la propia tarea de auditoría anual.
- Número medio de horas empleadas en formación por empleado

- Resultados de encuestas de satisfacción de empleados en aspectos relacionados con “coaching” y calidad de auditoría.

Proceso

En la búsqueda de una auditoría que cumpla con los niveles de calidad exigidos por los usuarios de la información financiera, las firmas de auditoría se han visto en la necesidad de construir salvaguardas que velen por la consecución de estos estándares. De cara a comunicar cómo las firmas monitorizan y ejecutan estas medidas, la NBA considera que las firmas debieran tener en cuenta los siguientes indicadores:

- Número total de horas cargadas en el desarrollo de la auditoría (Soporte técnico, Compliance e Independencia), expresado como % sobre el total de horas cargadas al encargo o de horas de auditoría
- Número de consultas sobre contabilidad y auditoría, como porcentaje del Número total de encargos de auditoría.
- Número de revisiones de control de calidad sobre encargos y otras revisiones de calidad previas a la emisión del informe de auditoría, como porcentaje de las auditorías estatutarias, separando las revisiones obligatorias y las voluntarias.
- Número de horas empleadas en las revisiones de control de calidad y otras revisiones de calidad previas a la emisión del informe de auditoría, como porcentaje del total de horas empleadas en encargos de auditoría en las cuales se realizaron revisiones de calidad, separando las revisiones obligatorias y las voluntarias.
- Porcentaje de horas empleadas por especialistas de Sistemas y otros especialistas en los encargos de auditoría, para organizaciones PIE y no PIE.

Outputs

- Número de revisiones de calidad externas e internas realizadas con posterioridad a la emisión del informe de auditoría, como porcentaje del total de informes emitidos y conclusiones de las revisiones realizadas.
- Número de infringimientos de normas de independencia reportadas internamente, como porcentaje del total de empleados.
- Número de errores corregidos en estados financieros auditados por la sociedad auditada, como % del nº de informes de auditoría emitidos.

Todos estos indicadores de calidad combinados ofrecen una perspectiva del concepto de calidad para las firmas de auditoría, su inversión en calidad y los resultados de estas inversiones. No obstante, el impacto de estos indicadores no ha podido ser determinado de forma científica, si bien la NBA considera que el simple hecho de prestar atención a los mismos e invertir en su seguimiento, reportará en una contribución positiva a la calidad en la labor de auditoría.

Como veremos a continuación, otros organismos internacionales, tales como el PCAOB también están desarrollando trabajos de cara a ofrecer diferentes perspectivas para reportar estos indicadores de calidad.

Estas notas prácticas emitidas por el NBA son aplicables a todas las firmas de auditoría con licencia para auditar PIE. La NBA espera que estas firmas reporten estos indicadores en sus Reports de Transparencia.

Como podemos observar, los indicadores propuestos por la NBA son tanto cualitativos como cuantitativos, ya que los primeros se basan en explicaciones que aporten una perspectiva de los esfuerzos, objetivos y desarrollo de los mismos, mientras que los segundos se basan en unidades cuantificables.

El reporting de los indicadores será público, al ir dirigido principalmente a los Informes de Transparencia de sociedades PIEs en Holanda y están basados en principios, más que en reglas.

3.2. Federal Audit Oversight Authority (FAOA) – Suiza

Según informa la propia organización en su página web, la FAOA es una institución pública de la Confederación Suiza con identidad legal propia y localizada en Berna. Esta institución tiene la responsabilidad de decidir sobre las peticiones de licencias individuales y de firmas de auditoría para proveedor servicios de auditorías estatutarias y supervisar a las firmas auditoras de compañías PIE.

La FAOA vela por el correcto funcionamiento y la calidad de los servicios de auditoría en Suiza.

Para ello, lleva años recabando información sobre medidas implementadas en materia de calidad por las 5 mayores firmas de auditoría del país, recogidas en los *FAOA Activity Report* de manera anual. En el último “*Activity Report*“ disponible, el de 2018, (Eriksen W. et al , (2019)) la FAOA documenta la realización de un total de 117 inspecciones. De estas 117 inspecciones, dos fueron realizadas conjuntamente con el PCAOB. La selección de encargos de auditoría a analizar se basa en criterios de riesgo, siendo la capitalización bursátil un criterio relevante a la hora de seleccionar encargos a inspeccionar. Las 20 compañías del SMI (Swiss Market Index) fueron sometidas a inspección antes de 2016. En el último report, se realizaron inspecciones sobre Swiss Bank, UBS AG y Credit Suisse Group AG.

Otros criterios para la selección de encargos a analizar son cambios significativos en fees de auditoría, modificaciones en los informes de auditoría o cambios de auditores.

Los indicadores empleados por la institución son los siguientes:

1. Ingresos anuales por socio de auditoría.
2. Ratio de honorarios procedentes de no auditoría sobre honorarios de auditoría.

3. Número de empleados por socio de auditoría.
4. Horas de aprendizaje.
5. Rotación de personal en %.
6. Número medio de horas empleadas por el revisor de calidad de la auditoría.
7. Número medio de horas cargadas por empleados de auditoría.
8. Número de horas de centros de servicios compartidos en el extranjero como porcentaje del total de horas en compañías públicas.
9. Número de consultas por auditoría de compañías públicas.

Como podemos observar, los 9 AQIs propuestos por la FAOA son cuantitativos, al presentarse en forma de ratios. De esta manera, su estudio ofrece indicadores comparables para las 5 grandes firmas de auditoría, dado que los resultados se publican de forma totalmente pública en los Informes disponibles en la página web de la institución.

3.3. Financial Reporting Council (FRC) – Reino Unido

Tal y como figura en su página web, el FRC es un regulador independiente que actúa en Reino Unido e Irlanda, responsable de la regulación de la profesión contable, auditora y actuarial y del diseño de los códigos de Gobierno Corporativo y administración del país. Su principal objetivo es la promoción de la transparencia y la integridad dentro del sector, dirigiendo su labor a inversores y otros agentes de interés que confían en los diferentes informes emitidos por las compañías y los informes de auditoría.

El FRC desarrolló en 2008 su *Audit Quality Framework* (George, P, (2008)) en el que detalla cinco “*key drivers*” para una auditoría de calidad. El enfoque realizado por la FRC es flexible y por lo tanto no prescriptivo, dejando un margen de aplicación a las compañías. El detalle de los key drivers es como sigue a continuación:

Cultura dentro de las firmas de auditoría

La cultura instaurada dentro de las firmas tiene la capacidad de contribuir positivamente a una auditoría de calidad, siempre que los líderes consigan:

- Crear un ambiente donde se valore la inversión en resultados de alta calidad, y estos se valoren y recompensen.
- Enfatizar la importancia de “hacer lo correcto” en aras del interés público y teniendo en cuenta el impacto tanto en la reputación de la firma como de los propios auditores.

- Asegurarse de que tanto los socios como los auditores disponen de tiempos y recursos suficientes y adecuados para hacer frente a potenciales dificultades.
- Asegurarse de que aspectos financieros no supongan la toma de acciones o decisiones que puedan tener impacto negativo en una auditoría de calidad.
- Valorar positivamente las consultas realizadas sobre temática compleja y apoyar a los socios en el ejercicio de su juicio profesional.
- Asegurar procedimientos robustos para la aceptación y continuación de clientes.
- Asegurar la monitorización de las medidas de calidad entre firmas y entre redes internacionales.

Habilidades y cualidades personales de socios y staff de auditoría

Las distintas habilidades y cualidades de los trabajadores crearán un entorno que contribuya positivamente a una auditoría de calidad siempre que:

- Los socios y el staff obtengan un entendimiento adecuado de los negocios de sus clientes y se adhieran a los estándares éticos y de auditoría aplicables.
- Los socios y el staff muestren escepticismo profesional a lo largo del desempeño de su trabajo y muestren solidez a la hora de hacer frente a los problemas surgidos durante el desarrollo del mismo.
- El staff que desarrolla el trabajo de auditoría “in situ” cuente con la experiencia suficiente y cuenta con supervisión apropiada por socios y managers.
- Socios y managers faciliten al staff junior un “mentoring” adecuado y una formación continuada.
- Se facilite una formación suficiente al personal de auditoría, contable y a los diferentes especialistas por industrias.

Efectividad del proceso de auditoría

El proceso de auditoría podrá tener efectos positivos en la calidad siempre que:

- La metodología y herramientas aplicadas durante la auditoría:
 - Animen a los socios y managers a tomar un papel activo en la fase de planificación
 - Faciliten marcos y procedimientos para obtener evidencia de auditoría suficiente de forma efectiva y eficiente.
 - Requiera de documentación de auditoría adecuada.
 - Se encuentre en línea con los estándares de auditoría establecidos, sin inhibir la capacidad de aplicar el juicio profesional.
 - Asegure la existencia efectiva de la revisión del trabajo de auditoría.
 - Los procedimientos de control de la calidad de la auditoría sean efectivos, entendibles y aplicados.
- Exista disponibilidad de soporte técnico de calidad cuando el equipo de auditoría lo requiera o se encuentre con situaciones anómalas.

- Se alcancen los objetivos establecidos sobre estándares éticos, ofreciendo confianza sobre la integridad, objetividad e independencia del auditor.
- La obtención de evidencia suficiente de auditoría no se vea condicionada de forma inapropiada por presiones económicas.

Confianza y utilidad del informe de auditoría

Los informes de auditoría facilitarán una auditoría de calidad siempre que:

- Los informes estén escritos de tal manera que muestren de manera clara y no ambigua la opinión del auditor sobre los estados financieros y hagan referencia a las necesidades de los usuarios de los estados financieros en el contexto legal y regulatorio aplicable.
- Los auditores concluyan apropiadamente sobre la veracidad de los estados financieros
- Las comunicaciones con el Comité de Auditoría incluyan discusiones sobre:
 - Enfoque general de auditoría
 - Amenazas a la objetividad del auditor
 - Riesgos clave identificados y juicios realizados para alcanzar la opinión de auditoría.
 - Aspectos cualitativos del sistema de contabilidad y reporting, y potenciales vías de mejora.

Aspectos fuera del control de los auditores

Aquellos aspectos que se encuentran fuera del control de los auditores, pero pueden influir positivamente en la consecución de objetivos de calidad, incluyen:

- Existencia de Gobierno Corporativo que otorgue importancia al proceso de auditoría y del reporting de los estados financieros
- Comités de auditoría activos, profesionales y robustos a la hora de lidiar con problemática surgida durante la auditoría.
- Existencia de socios que apoyen a los auditores, incrementando la probabilidad de que la dirección de la compañía cumpla con sus obligaciones de cara a la preparación de los estados financieros.
- Fechas límite para el reporting que permitan a los auditores la preparación de su labor en base a dicho calendario.
- Existencia de un entorno regulatorio basado en “drivers” para una auditoría de calidad.

La FRC espera que el marco definido sea de utilidad para:

- Empresas – A la hora de evaluar diferentes propuestas de auditoría.
- Comités de Auditoría – De cara a evaluar la efectividad de los auditores externos.
- Totalidad de los agentes de interés – De cara a evaluar las políticas y acciones tomadas por las firmas de auditoría en pos del objetivo de auditorías de calidad.
- Reguladores – De cara a monitorizar la profesión auditora.

Como podemos observar, los drivers detallados suponen indicaciones cualitativos y flexibles, otorgando a las compañías un marco de cara a establecer mecanismos que faciliten una auditoría de calidad.

Con carácter anual, la FRC realiza inspecciones de calidad sobre las grandes firmas de auditoría. Para el ejercicio 2018-19, la institución ha publicado informes a fecha julio 2019, denominados “Audit Quality Inspection” sobre Deloitte, EY, KPMG, PwC y Mazars, en los cuales detalla los aspectos detectados, seguimiento de las buenas prácticas identificadas y desarrolladas durante el ejercicio, recomendaciones varias o ejemplos de buenas prácticas.

Estos drivers fueron desarrollados manteniendo conversaciones con diferentes agentes de interés como inversores, reguladores o empresas y se recogen en la publicación *International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1)*. Se trata de información sobre diferentes indicadores a reportar por las sociedades en sus Informes de Transparencia. El enfoque realizado por la FRC es flexible y por lo tanto no prescriptivo, dejando un margen de aplicación a las compañías. El detalle de los key drivers es como sigue a continuación:

1. Liderazgo:
 - a. Cuestionarios al personal
 - b. Métricas sobre investigaciones realizadas por externos
2. Ética y cultura:
 - a. Métricas sobre investigaciones realizadas por externos
 - b. Cuestionarios al personal
3. Recursos humanos
 - a. Cuestionarios al personal
 - b. Métricas sobre inversión en prácticas de auditoría
 - c. Métricas sobre inversión en formación de staff y socios de auditoría
4. Ejecución de los encargos de auditoría
 - a. Cuestionarios al personal
 - b. Métricas sobre investigaciones realizadas por externos
 - c. Métricas sobre revisiones de calidad internas y externas
 - d. Métricas sobre coordinación de las inversiones
 - e. Métricas sobre inversión en prácticas de auditoría
 - f. Métricas sobre inversión en formación de staff y socios de auditoría
5. “Monitoring”
 - a. Métricas sobre revisiones de calidad internas y externas
 - b. Métricas sobre coordinación de las inversiones
 - c. Métricas sobre investigaciones realizadas por externos

3.4. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) – Estados Unidos

Tal y como se describe en su propia página web, el PCAOB es una institución privada sin ánimo de lucro creada a partir de la firma del Sarbanes-Oxley Act en 2002, con el objetivo de supervisar la auditoría de empresas públicas y otros emisores de estados financieros con el fin de proteger los intereses de los inversores y del interés público general en la preparación de informes de auditoría informativos, precisos e independientes.

Todas las reglas y estándares del PCAOB tienen que estar aprobadas por la SEC (Securities Exchange Commission).

El PCAOB define los AQIs como una lista de potenciales medidas cuantitativas que pueden aportar una nueva perspectiva sobre cómo alcanzar objetivos de calidad. Tomados en cuenta junto al contexto cualitativo, deben generar discusión entre las entidades involucradas en el proceso de reporting y auditoría, como las firmas de auditoría o los comités de auditoría.

Los indicadores propuestos por el PCAOB se detallan en el informe denominado “*Concept Release on Audit Quality Indicators*” (Gregory, J. et al (2015)) los cuales quedan resumidos en:

1-Profesionales de auditoría

1-1. Disponibilidad

- 1-1.1. Apalancamiento del Staff
- 1-1.2. Carga de trabajo de los socios de auditoría
- 1-1.3. Carga de trabajo de staff de auditoría y Managers
- 1-1.4. Recursos técnicos contables y de auditoría
- 1-1.5. Número de empleados con conocimientos y capacidades especializados.

1-2. Competencia

- 1-2.1. Experiencia del staff de auditoría
- 1-2.2. Especialización en el sector del staff de auditoría
- 1-2.3. Rotación del staff de auditoría
- 1-2.4. Número de horas de trabajo de auditoría centralizado en centros de servicios compartidos
- 1-2.5. Número de horas de formación por trabajador de auditoría

1-3. Enfoque

- 1-3.1. Horas de auditoría y áreas de riesgo
- 1-3.2. Reparto de las horas de auditoría entre las diferentes fases (Planificación, ejecución y conclusiones).

2- Proceso de auditoría

2-1. “Tone at the Top” y Liderazgo

- 2-1.1. Resultados obtenidos en encuestas sobre independencia al personal de la firma.

2-2. Incentivos

- 2-2.1. Ratings obtenidos en materia de calidad y compensación
- 2-2.2. Honorarios de auditoría, esfuerzos y riesgos del cliente

- 2-3. Independencia
- 2-3.1. Cumplimiento con requerimientos de independencia
- 2-4. Infraestructura
- 2-4.1. Inversión en infraestructura de apoyo para calidad en auditoría
- 2-5. Monitoring
- 2-5.1. Resultados de las revisiones de calidad internas de las firmas de auditoría
- 2-5.2. Resultados de las inspecciones del PCAOB
- 2-5.3. Test de competencias técnicas

3- Resultados de auditoría

- 3-1. Estados financieros
- 3-1.1. Frecuencia e impacto de la reformulación de los EEFF fruto de errores
- 3-1.2. Fraude y otras desviaciones de conducta en el reporting financiero
- 3-1.3. Inferir la calidad en la auditoría a partir de medidas de calidad en el reporting de información financiera.
- 3-2. Control interno
- 3-2.1. Reporting periódico de deficiencias de control interno
- 3-3. Empresa en funcionamiento
- 3-3.1. Reporting periódico de problemas relacionados con el principio de empresa en funcionamiento
- 3-4. Comunicación entre auditores y Comité de Auditoría
- 3-4.1. Resultados de encuestas independientes a miembros del Comité de Auditoría.
- 3-5. Cumplimiento legislativo y litigios
- 3-5.1. Tendencias en procedimientos de cumplimiento legislativos del PCAOB y la SEC
- 3-5.2. Tendencias en litigios privados

Al igual que sucede con los indicadores propuestos por otros organismos, la aplicación de los indicadores no es obligatoria, dado que el objetivo del PCAOB es la identificación de un número de variables que ayuden a ofrecer una imagen práctica de las inversiones y el trabajo realizado en materia de calidad en auditoría, para poder, nutrir discusiones de cara a mejorar la propia calidad. El propio PCAOB admite que ciertos indicadores incluidos en la lista pueden estar duplicados, o no ofrecer suficiente información relevante y es conector de que a lo largo de los años, ciertos indicadores pueden caer en desuso por insuficientes o poco prácticos, y está abierto a la introducción de otro tipo de indicadores que puedan surgir a partir de la experiencia futura.

En resumen, el PCAOB ofrece una lista “abierta” y flexible de 28 indicadores, mayoritariamente cuantitativos, si bien recomiendan ubicar en un contexto cualitativo.

3.5. United States Center for Audit Quality (US CAQ) – Estados Unidos

Dentro de este trabajo, se analizarán también los indicadores propuestos por la United States Center for Audit Quality (US CAQ), la cual, según la información facilitada en su propia página web, es una organización autónoma, no partidista y sin ánimo de lucro con sede en Washington, DC, afiliada al Instituto de Contadores Públicos (CPA).

El objetivo de la organización es la “mejora de la confianza de los inversores y la confianza pública en los mercados mundiales de capital a través del fomento de un desempeño de alta calidad por parte de los auditores de empresas públicas; convocar y colaborar con los agentes de interés para avanzar en materias críticas que requieran acción e intervención y abogar por políticas y estándares que promuevan la objetividad, efectividad y capacidad de respuesta de los auditores de empresas públicas a las condiciones cambiantes de los mercados”

El enfoque del US CAQ se centra en la comunicación de indicadores a los Comités de Auditoría. Estos indicadores tienen el objetivo de servir de apoyo a los informes de transparencia y a otra cualquier documentación requerida por los comités de auditoría. Al igual que con otros organismos, los indicadores propuestos por el US CAQ prestan cierto grado de flexibilidad dependiendo de las especificaciones particulares de cada Comité de Auditoría.

En base al enfoque aportado por el US CAQ, los indicadores no deberían ofrecerse como meras cifras, sino que se recomienda su presentación cómo el fruto de un diálogo entre auditores y comité de auditoría, de cara a facilitar un marco que ayude a entender el contexto de las cifras aportadas.

El US CAQ llevó a cabo un “pilot testing” de las medidas, presentando las medidas a “mesas de opinión”, las cuales se mostraron generalmente en favor del concepto de AQI presentado por el organismo, si bien propusieron medidas tales como:

- Deseo de un mayor número de información cualitativa
- Enfoque más flexible en base a las diferentes necesidades informativas de los comités de auditoría
- Identificación y evaluación de AQIs como responsabilidad de los Comités de Auditoría.
- Los AQIs a nivel de encargo de auditoría no deberían ser públicos.

En el informe titulado “Approach to Audit Quality Indicators”, (Center for Audit Quality, (2014)) el US CAQ detalla los siguientes indicadores:

1. Liderazgo de la firma y “Tone at the Top”
Realizar una revisión general sobre cómo el liderazgo de la firma, a través del “tone at the top”, enfatiza y favorece un entorno en el que se premie una auditoría de calidad y se muestre responsable del sistema de control de la calidad en la auditoría de la firma.
2. Conocimiento del equipo de auditoría, experiencia y carga de trabajo
 - a. Conocimiento y experiencia de los miembros clave del equipo de trabajo:
 - i. Años formando parte del encargo
 - ii. Años de experiencia en la industria
 - iii. Años con la firma de auditoría

- iv. Años en la categoría actual
- b. Requerimientos de formación de la firma de auditoría
 - i. Discusiones sobre los requerimientos de formación de la firma.
 - ii. Comunicación de incumplimientos de los participantes del encargo con los requerimientos de formación u otros estándares y acciones tomadas en su caso.
- c. Tendencias en horas por encargo y reparto de horas
 - i. Número de horas por categoría, incluyendo socios, managers y resto de staff.
 - ii. Cambios en el número de horas empleadas por encargo entre diferentes ejercicios
 - iii. Reparto de horas de trabajo entre planificación, ejecución y finalización
- d. Reparto de recursos en áreas de riesgo significativo
 - i. Reparto planificado vs real en recursos asignados a áreas de riesgo significativo.
- e. Involucración de especialistas y otro personal en áreas de riesgo significativo
 - i. Previsión de número de horas a incurrir por especialistas u otro personal, incluyendo comparación con el ejercicio previo
 - ii. Explicaciones sobre la naturaleza de las problemáticas esperadas y el tipo de especialistas a
 - iii. los que recurrir, en comparación con el ejercicio previo.
- f. Carga de trabajo de miembros claves del equipo de trabajo.
 - i. Número medio de horas (planificado para auditoría del año en curso vs horas reales ejercicio previo) para cada miembro, indicando en su caso actividades imputables a clientes y actividades no imputables.
 - ii. Carga de trabajo en relación a la carga estándar por categoría o el número total de horas disponibles en el año, basado en semanas de 40h (2.080h)
 - iii. Cargas de trabajo superiores a la carga estándar (40h semanas o comparable determinado por la firma de auditoría) y excesos anticipados durante el ejercicio en curso vs carga de trabajo real del ejercicio previo.

3. *Monitoring*

- a. Conclusiones de revisiones de calidad internas
 - i. Discusiones sobre problemas detectados en revisiones de calidad internas inter-firma.
 - ii. Si el encargo en cuestión ha sido sometido a inspección interna, discutir las conclusiones que requieran procedimientos de auditoría adicionales y su impacto en la planificación de la auditoría en curso.
- b. Conclusiones de revisiones de calidad del PCAOB

2. Apalancamiento socios/staff
3. Número medio de horas de formación por profesional
4. Recursos técnicos por profesional

AQIs a nivel de encargos de auditoría:

1. N° de años de experiencia del socio y de miembros clave del equipo de auditoría
2. N° de años de experiencia en el sector de socios y staff
3. N° de horas de especialistas (IT, Valoración, Tax, Legal...)
4. Carga de trabajo de miembros clave del equipo de auditoría incluyendo n° de horas en exceso en periodos

El CPAB considera que la combinación de estas medidas favorecerá el dialogo sobre problemas de calidad en auditoría y favorecerá la generación de actividades clave que promuevan la calidad en la auditoría, entre las que se incluye:

- Apoyo a los Comités de Auditoría en la supervisión y evaluación del auditor
- Ofrecer a las firmas de auditoría una oportunidad de mostrar su compromiso con un trabajo de calidad y facilitar la competitividad basada en calidad de auditoría entre las diferentes firmas.

El CPAB considera que si bien los indicadores a nivel de firma, deberían ser públicos, los indicadores empleados a nivel de encargo de auditoría, deberían estar dirigidos únicamente a los Comités de Auditoría.

3.7. Chartered Accountants of Australia and New Zealand (CAANZ) – Australia y Nueva Zelanda

Según su página web, el CAANZ cuenta con 125.082 miembros en Australia y Nueva Zelanda y es fruto de la unión en noviembre de 2013 del “Institute of Chartered Accountants Australia” y el “New Zealand Institute of Chartered Accountants”.

El CAANZ considera que conseguir unos estándares elevados de calidad favorece la confianza en la profesión auditora. No obstante, reconoce que no existe una definición clara de lo que supone una auditoría de calidad, ya que ésta dependerá de una multitud de factores.

En el año 2014, el CAANZ analizó una serie de informes de transparencia emitidos por entidades de cara a verificar si en los mismos se incluían indicadores de calidad (King, R. (2016)). No obstante, concluyó que las entidades no se mostraban dispuestas a reportar información más allá del mínimo requerido por la legalidad. En su lugar, la gran parte de las grandes firmas de auditoría, tomó un camino más flexible y desarrollaron sus propias medidas de calidad de auditoría.

De cara a identificar estos factores, la CAANZ se basa en el marco para la calidad en la auditoría propuesto por el “*IAASB Audit Quality Framework*” (International Accounting and Assurance Standards Board (2014)) que pueden resumirse como sigue a continuación:

Inputs:

1. Asignaciones de socios de auditoría y miembros de staff con conocimientos profundos de los riesgos del cliente y la industria.
2. Cualidades personales y habilidades de socios y staff
3. Técnicas de formación que aseguren que tanto socios como staff adquieren el nivel deseado de conocimientos y habilidades.

Proceso:

4. Metodología de auditoría y plataformas tecnológicas

Outputs:

5. Informe de auditoría
6. Reporting periódico a la dirección y aquellos a cargo del Gobierno de la compañía

Interacciones:

7. Escepticismo profesional entre auditores y dirección

Contexto:

8. Procesos de Gobierno Corporativo.
9. Entorno legal y regulatorio.

3.8. Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA) – Singapur

De acuerdo a su web, el ACRA es una junta estatutaria dependiente del ministerio de Finanzas del Gobierno de Singapur que se encarga de regular las entidades comerciales, los contables públicos y los proveedores de servicios corporativos en Singapur.

En su publicación “*Deepening the Audit Quality Conversation*” (Accounting and Corporate Regulatory Authority, CPA Australia, (2016)), se centra en los Comités de Auditoría como los principales compradores de servicios de auditoría y destaca que los mismos realizarán la elección de los auditores en base a multitud de factores. De cara a facilitar el dialogo en materia de calidad entre los Comités y sus auditores, el ACRA propone una serie de AQIs.

El ACRA hace referencia en dicha publicación a los avances internacionales en materia de desarrollo de AQI, destacando el trabajo realizado por reguladores y otras organizaciones ya incluidos en este trabajo (PCAOB, FRC, FAOA o US CAQ).

En la opinión del organismo de Singapur, los AQIs pueden servir de utilidad para los siguientes agentes de interés:

- **Audidores:** Mediante el uso de AQIs, las firmas de auditoría podrán mostrar su compromiso con unos estándares de calidad elevados. Estos indicadores ofrecerán una perspectiva del nº de horas invertidas en cada encargo, inversiones realizadas en formación e implementación de otro tipo de medidas en materia de calidad. Esta información permanece normalmente dentro de las propias firmas, pero al compartirla con los Comités de Auditoría, los auditores podrán mostrar el valor añadido que ofrecen con su labor.
- **Comités de Auditoría:** Los Comités deberían tener a su disposición una serie de indicadores comunes comparables que ofrezcan una visión clara de lo que pueden esperar de unos auditores. Deben ser el guion empleado por los comités a la hora de entablar conversaciones con los auditores.
- **Inversores:** En base al enfoque del ACRA, los inversores no deberían disponer de acceso directo a los indicadores, al contrario que los Comités. No obstante, éstos se verán beneficiados por el uso de AQIs en el largo plazo, ya que servirán a los Comités de Auditoría como herramienta para evaluar y elegir a los auditores que ofrezcan unos estándares de calidad más elevados.

Los AQIs propuestos por el ACRA se dividen entre indicadores a nivel de firma y a nivel de encargo de auditoría; tal y como se detalla a continuación:

Indicadores ACRA a nivel de firma:

- **Control de Calidad:** Número de empleados encargados de control de calidad.
- **Rotación de personal.**
- **Reparto del Staff:** Número de empleados categoría staff / socios y managers.

Indicadores ACRA a nivel de encargo:

- **Número de horas de auditoría:** Horas cargadas por miembros de categoría Senior.
- **Experiencia:** Años de experiencia en auditoría y especialización en industria.

Indicadores ACRA a nivel firma y encargo:

- **Formación:** Número medio de horas de formación y de formación específica por industria.
- **Inspecciones:** Resultados obtenidos en inspecciones externas e internas.
- **Independencia:** Cumplimiento de requerimientos de independencia.

Bajo el enfoque empleado por el ACRA, los AQIs sirven únicamente a modo de guía para entre los auditores y los Comités de Auditoría, dejando al juicio de cada Comité cuáles son los indicadores más relevantes en cada caso.

3.9. International Organisation of Securities Commissions (IOSCO) - Estados Unidos

La IOSCO, de acuerdo a la información facilitada en su página web, es una asociación de organizaciones que regula los mercados de valores y de futuros del mundo. Entre sus miembros destacan los reguladores de emisores de valores o futuros y los principales reguladores de cada país y cuenta con su oficina principal en Madrid.

Sus principales objetivos son los siguientes:

- Desarrollar, implementar y promocionar altos estándares de regulación para favorecer la seguridad del inversor y reducir el riesgo sistémico.
- Compartir la información disponible y contrastarla de cara a solucionar problemas técnicos y operacionales
- Establecer estándares de monitorización de las inversiones globales transnacionales.

En la publicación denominada “Transparency of Firms that Audit Public Companies” (International Organization of Securities Commissions, (2009)) la IOSCO incluye una serie de indicadores de calidad, descritos a continuación:

Inputs

- Experiencia, competencias y recursos técnicos:

Uno de los factores impulsores de una auditoría de calidad es la formación, experiencia y competencias de los profesionales que desempeñan la labor auditora. La competencia entre las firmas de auditoría por captar y retener capital humano es intensa y los Comités de Auditoría de las compañías valoran muy positivamente el conocimiento y la excelencia de los miembros del equipo de auditoría a la hora de seleccionar auditor.

Como ejemplos de este tipo de indicadores, la IOSCO propone:

- Número medio de horas de formación
- % de ingresos destinados a formación
- Ratios de rotación de personal

A su vez, propone la existencia de otro tipo de indicadores de carácter más cualitativo, como descripciones sobre el “background” educativo de los empleados, descripción de formación especializada o experiencia en la industria.

Este tipo de indicadores están diseñados de forma que una firma de auditoría pueda mostrar su grado de compromiso con la construcción de una base fundada en los conocimientos y habilidades de sus trabajadores y sus esfuerzos en retener ese capital humano.

En cuanto a los recursos técnicos, se propone utilizar el ratio de staff y socios nacionales sobre el total de staff y socios totales de la firma, ya que este indicador puede ofrecer información valiosa sobre la capacidad de una firma de afrontar problemática técnica compleja que pueda surgir a lo largo de las auditorías y sobre la infraestructura y capacidad de monitorizar e impulsar una auditoría de calidad.

- Carga de trabajo

Otros de los factores impulsores que influyen en una auditoría de calidad es la carga de trabajo de los empleados. Ofrecer un servicio de auditoría de calidad requiere del desarrollo diligente y exhaustivo de los procedimientos de auditoría necesarios en función de las circunstancias particulares de cada encargo. La complejidad del negocio y los requerimientos impuestos por los estándares de auditoría locales, demandan un alto grado de exigencia a los profesionales del sector. Es por ello que las firmas de auditoría sufren presiones para maximizar sus recursos en capital humano en términos económicos. En caso de no prestar la debida atención a esto, las presiones pueden resultar en expectativas de desempeño poco realistas; especialmente para los miembros más experimentados de los equipos de auditoría.

Como ejemplos de estos indicadores la IOSCO propone:

- Número medio de horas cargadas por semana
- Número medio de horas cargadas por socios de auditoría
- Número medio de clientes por socio
- Número medio de horas cargadas en un periodo concreto vs número medio de horas estándar
- % de honorarios de auditoría de un encargo entre total de honorarios de un socio de auditoría.

La transparencia en este tipo de indicadores puede facilitar a las firmas una forma de afrontar la carga de trabajo de tal manera que contribuya a una auditoría de calidad.

- Apalancamiento laboral

Cabe la posibilidad de que exista una relación directa entre la calidad en la auditoría y el grado de involucración del personal más experimentado de los equipos de auditoría. Las firmas que buscan obtener altos estándares en materia de calidad gestionan la escasez del capital humano utilizando staff menos experimentado para realizar los procedimientos de auditoría en áreas con riesgos bajos. No obstante, cabe la posibilidad de que ciertos incentivos económicos, empujen a las firmas a utilizar los miembros de menor experiencia también en otras áreas con riesgos más elevados, poniendo en riesgo los resultados de calidad deseados.

Como ejemplos de estos indicadores la IOSCO propone:

- Ratio de número de staff/socios de auditoría
- % de horas incurridas por miembros senior del encargo entre el número total de horas incurridas

A su vez, propone otros indicadores con carácter narrativo, cómo descripciones de los roles asignados a cada miembro del equipo de auditoría. La transparencia en este tipo de indicadores puede indicar la mejor manera de repartir los recursos de capital humano a través de los encargos de auditoría para lograr unos mayores estándares de calidad.

Outputs

- Información sobre ingresos

Ofrecer información segmentada por línea de servicio (Consultoría, Auditoría, Legal, Transacciones...etc.), geografía o industria puede facilitar a los inversores u otros agentes de interés a entender cuáles son las fortalezas y los potenciales focos de conflicto de las entidades auditoras. Por ejemplo, si una firma de auditoría factura en su mayoría por servicios no relacionados con auditoría, existe un mayor riesgo de conflictos de interés si no se emplean las salvaguardas adecuadas.

- Problemas de independencia

Los inversores tienen que ser capaces de confiar en los emisores de los estados financieros, lo que requiere que el auditor sea independiente con respecto a su cliente para evitar conflictos de interés que puedan afectar la objetividad del auditor. Por lo tanto, información sobre el número y/o naturaleza de las infracciones de independencia de una firma de auditoría, puede ofrecer una aproximación a la capacidad de una firma de auditoría de ofrecer un servicio de alta calidad.

- Procedimientos disciplinarios y asuntos legales

Las revelaciones de las firmas de auditoría en materia de procedimientos disciplinarios, litigios abiertos, sentencias legales y cobertura de seguros mejoran a la vez la calidad de auditoría y la disponibilidad de los servicios prestados. Incluir comentarios sobre los procedimientos disciplinarios puede beneficiar la calidad de la auditoría al ofrecer información pública que puede ser empleada por inversores y otros agentes de interés para identificar potenciales debilidades en la calidad de la auditoría. A pesar de que la existencia de este tipo de procedimientos o de litigios abiertos no sea necesariamente indicador de unos estándares bajos de calidad, esta información puede ser relevante para potenciales inversores a la hora de monitorizar posibles tendencias en los procedimientos o litigios de las compañías.

Adicionalmente, dado que ciertos asuntos legales pueden suponer riesgos a la viabilidad de las firmas de auditoría, este tipo de información puede ayudar a los reguladores y otros participantes a monitorizar la liquidez y viabilidad de las firmas de auditoría y tomar acciones, en caso de que se considere necesario, para prevenir la disponibilidad de servicios de auditoría.

- Reformulaciones y resultados de inspecciones

Otras medidas que pueden ayudar a los inversores u otros agentes de interés a la hora de evaluar la calidad en la auditoría es el porcentaje de estados financieros reformulados (debido a fraude o error) y el porcentaje de auditorías que han requerido realizar procedimientos adicionales fruto inspecciones regulatorias o externas. Si bien el hecho de reformular unos estados financieros no supone que la opinión haya sido emitida bajo unos niveles bajos de calidad, la frecuencia en la que se reformulen estados financieros puede influir en la confianza para/con la firma de auditoría.

- Aceptación y rechazo de clientes

La última medida dentro de los outputs hace referencia incluye la tendencia de las firmas con respecto a la contratación o rechazos de nuevos clientes. Este tipo de indicador puede ofrecer información sobre el perfil de clientes a los que la firma de auditoría ofrece sus servicios. Adicionalmente, tendencias que indiquen un aumento o disminución de clientes de auditoría en una región específica, pueden ser un indicador de la calidad de los servicios ofrecidos en dicha área.

3.10. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) – España

De acuerdo a lo descrito en su página web, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), es un Organismo Autónomo, adscrito al Ministerio de Economía, Industria y Competitividad Español, que rige su actuación por las leyes y disposiciones generales que le sean

de aplicación y, especialmente, por lo que para dicho tipo de Organismos públicos dispone la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, así como por lo establecido específicamente en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en el Reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, y en su Estatuto, aprobado por Real Decreto 302/1989.

La misión fundamental del ICAC es el ejercicio de la Función Supervisora. El artículo 46 de la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas establece que quedan sujetos al sistema de supervisión pública, objetiva e independiente, establecido en la propia Ley, todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas que se define en el artículo 1 de la Ley, y demás personas, entidades u órganos cuya actuación se enmarque en el ámbito de aplicación del Reglamento (UE) 537/2014, de 16 de abril.

El mismo precepto señala que el ICAC es la autoridad responsable del sistema de supervisión pública y, en particular, de las siguientes funciones:

- a) La autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría. Dicha inscripción es condición necesaria para el ejercicio de la auditoría en España, y el ROAC depende del ICAC.
- b) La adopción de normas en materia de ética, normas de control de calidad interno en la actividad de auditoría y normas técnicas de auditoría en los términos previstos en esta Ley, así como la supervisión de su adecuado cumplimiento.
- c) La formación continuada de los auditores de cuentas
- d) La vigilancia regular de la evolución del mercado de servicios de auditoría de cuentas en el caso de entidades de interés público
- e) El régimen disciplinario.
- f) El sistema de inspecciones y de investigación.

Dentro del desarrollo de sus funciones, el ICAC presenta de manera anual su “Memoria anual de actividades” en la que describe una serie de Elementos deseables dentro de un sistema de Control de Calidad y las deficiencias detectadas durante el ejercicio.

Los Elementos del Sistema de Control de Calidad detectados y sus deficientes correspondientes son las siguientes:

- Liderazgo.
 - Deficiencias detectadas en la asignación de responsabilidades
- Aceptación y continuidad de encargos de auditoría.
 - Deficiencias detectadas en la evaluación del riesgo de los encargos.
 - Evaluación del riesgo profesional.
 - Momento de realización del proceso de Aceptación y continuidad.

- Aceptación de la continuidad de los encargos en clientes / encargos recurrentes.
- Requerimientos de ética e independencia
 - Confirmaciones de independencia de componentes con domicilio social fuera del territorio español.
 - Perímetro de independencia
 - Metodología sobre documentación en los papeles de trabajo
 - Proceso de aceptación de los servicios distintos a los de auditoría.
- Recursos Humanos
 - Horas de auditoría y seguimiento de la carga de trabajo.
 - Evaluación del desempeño del personal de la firma y su red que participa en la actividad de auditoría de cuentas.
 - Remuneración del personal de la firma y su red que participa en la actividad de auditoría de cuentas.
- Realización de encargos
 - Revisión en el equipo de auditoría. Eficacia de la revisión
 - Revisión de control de calidad
 - Compilación del archivo de auditoría
 - Objetividad de los revisores
- Seguimiento
 - Políticas de revisión de encargos de auditoría
 - Eficacia de la revisión de encargos

4. APLICACIÓN PRÁCTICA POR PARTE DE LAS FIRMAS DE AUDITORÍA – EJEMPLO PRÁCTICO PwC

Una vez resumida una muestra de indicadores propuestos por diferentes entidades u organizaciones, se pasará a analizar cómo estas medidas en aras de alcanzar unos estándares de calidad elevados son aplicadas de forma particular por una firma de auditoría concreta.

Dado que las firmas de auditoría son las principales interesadas en ofrecer un servicio de calidad, se verificará en qué grado ha sido capaz de aplicar los indicadores, cuáles de ellos ha aplicado, si ha sido capaz de cuantificar adecuadamente los cuantitativos y explicar los cualitativos y si ha aprovechado su potencial como impulsor de la calidad en el trabajo.

4.1 Informe Anual de Calidad de la Auditoría

En primer lugar, analizaremos el Informe Anual de Calidad de la Auditoría 2019 emitido por la firma PwC.

Tal y como se detalla en su web, ésta firma de servicios profesionales cuenta con oficinas en 157 países y más de 276.000 trabajadores, siendo por lo tanto una de las mayores empresas de servicios profesionales del planeta. Sus servicios principales son de auditoría, impuestos y consultoría.

Se estima que, en el FY19, PwC ofreció diferentes servicios al 85% de las empresas del Global Fortune 500, que 69.734 empleados fueron contratados por la firma en todo el mundo y que las cifras de ingresos ascendieron a 42,4 billones de dólares americanos a 30 de junio de 2019.

De manera anual, la sociedad pública en su página web el Informe de Calidad de Auditoría, dentro del cual se presentan una serie de indicadores, entre los cuales podemos detectar algunos de los propuestos por las diferentes organizaciones e instituciones previamente analizadas. A continuación, se realiza una clasificación de los indicadores de la siguiente forma:

Indicadores de inversión en Personal (Inputs)

La firma en cuestión define como su objetivo en materia de personal el convertirse en la compañía líder en desarrollo de talento. Se destaca la necesidad de contar con profesionales multidisciplinares, con las habilidades apropiadas, espíritu crítico, curiosidad intelectual y que muestren valentía e integridad.

PwC hace también mención especial a la necesidad de adaptarse a los cambios demandados por el desarrollo tecnológico global, que demanda la oferta por parte de las firmas de auditoría de especialistas y profesionales que cuenten con conocimientos y habilidades digitales que les permitan adaptarse al nuevo entorno tecnológico.

Si bien la firma realiza una redacción en la que se explica cómo se abordan los asuntos relacionados con la contratación, retención y formación de personal de forma cualitativa, también se incluyen una serie de indicadores cuantitativos, dentro de los cuales destacan los siguientes:

1. Número de profesionales por categoría
2. Ratio de apalancamiento de horas cargadas a auditoría por categoría
3. Años de experiencia media de los socios de auditoría
4. Número de horas de formación en auditoría obligatoria
5. Número medio de horas de formación completadas por profesional
6. Rotación voluntaria media por categoría
7. Número medio anual de horas trabajadas en exceso (>40h/semana) por categoría
8. Índice de compromiso con la firma

Si se analizan los ocho indicadores cuantitativos reportados por PwC y se comparan con los emitidos por los 10 organismos analizados, se observa que siete de los ocho indicadores reportados por la firma en su informe se incluyen en al menos una de las propuestas emitidas por los organismos analizados (o similares). Resulta un tanto más ambigua la existencia del octavo indicador dentro de las propuestas analizadas, ya que se trata de un índice de “Compromiso” calculado por la firma a partir de los resultados obtenidos en base a encuestas realizadas a su personal en términos de Orgullo, Apoyo, Compromiso y Satisfacción general para/con la firma.

Los resultados obtenidos de encuestas al personal como indicador de calidad ya han sido propuestos por diferentes instituciones. Por ejemplo, la NBA propone como indicador en relación al personal los resultados obtenidos en encuestas de satisfacción a los empleados, pero se centra en el coaching y calidad en la auditoría, por lo que no es un indicador plenamente comparable. También el PCAOB incluye entre sus indicadores resultados de encuestas, pero mientras PwC lo hace en términos de satisfacción general del personal, el PCAOB se centra en indicadores del proceso de auditoría (Resultados obtenidos en encuestas sobre independencia al personal de la firma) y de la fase de conclusión (Resultados de encuestas independientes a miembros del Comité de Auditoría).

Los siete indicadores restantes, ofrecen por lo tanto una lista suficiente de indicadores, ya que incluye AQIs variados ya propuestos con anterioridad por diferentes instituciones y organizaciones. El primer indicador “Nº de profesionales por categoría” sólo es incluido como tal por la NBA Holandesa, en su indicador “Número y ratio de socios/directores, senior managers y otros miembros del equipo de auditoría”, si bien lo propone tanto en número total como en ratio, de manera que ofrece información más valiosa. Dicho indicador, tal y como lo presenta PwC, resulta de carácter meramente informativo y ofrece únicamente información sobre la magnitud de la firma; siendo estos datos por sí solos de poca utilidad en caso de no ser expuestos junto a datos del número de profesionales de firmas comparables. No obstante, a pesar de que la información no ofrece información de gran relevancia para los inversores o posibles agentes de interés, resulta positivo que la firma ponga a disposición de los usuarios la información indicada.

El ratio de apalancamiento de horas por categoría (o similar) es incluido por cuatro de las diez instituciones analizadas (NBA, PCAOB, CPAB e IOSCO), siempre dentro de la categoría de inputs de personal. Resulta un indicador válido para los usuarios ya que les ofrece la capacidad de evaluar cómo la firma de auditoría está gestionando su capital humano dentro de la distribución de los equipos de auditoría.

El tercer indicador publicado por PwC (Años de experiencia media de los socios de auditoría) es propuesto en términos más o menos similares por gran parte de las instituciones sometidas a estudio, salvo la FRC (Reino Unido), la FAOA (Suiza), la CAANZ (Nueva Zelanda y Australia) y el ICAC. (España). El indicador ofrecido por PwC hace referencia únicamente a la experiencia de los socios mientras que por ejemplo la NBA y el PCAB proponen informar del número medio de años de experiencia dividido entre varias categorías y el PCAOB únicamente propone informar

sobre el número medio de años de experiencia del staff (Dentro del cual no se incluye a los socios). Por otro lado, el US CAQ hace hincapié sobre la experiencia de los miembros del equipo de auditoría, incluyendo los años en el encargo, la experiencia en la industria (Al igual que el PCAB, el ACRA y la IOSCO), los años en la firma y los años en la categoría actual; ofreciendo un rango completo de la información que puede ofrecer la experiencia.

Los indicadores de la experiencia del personal de la firma pueden ofrecer a los usuarios de la información una perspectiva general sobre el grado de conocimientos con respecto a la firma o incluso del grado de compromiso para/con la misma. En el caso de PwC, de entre todas las propuestas emitidas por los organismos, y a pesar de que son cifras fácilmente obtenibles, se ha decidido por informar únicamente de los años de experiencia medios de la categoría más elevada de las firmas de auditoría: los socios. Esta categoría laboral se compone por los responsables últimos de las opiniones emitidas sobre los Estados Financieros y son de manera general empleados con un grado elevado de experiencia y conocimientos en la compañía y los responsables de ejercer el liderazgo dentro de la firma.

A partir de este indicador, los usuarios pueden obtener información limitada, que podría ser complementada de incluirse otros indicadores como el número de años de experiencia en sectores concretos de los socios o el número de experiencia de otros miembros clave del equipo, si bien esta información puede encontrarse a su vez en el ratio de rotación de personal (Indicador 6).

Los indicadores cuarto y quinto incluidos por PwC hacen referencia al número de horas de formación obligatoria en materia de auditoría y al número medio de horas de formación completadas por profesional. La totalidad de las instituciones analizadas hacen referencia de uno u otro modo a la importancia de la formación de los auditores, considerando esta inversión clave a la hora de poder ofrecer un servicio de auditoría con altos estándares de calidad. La NBA, la FAOA, el PCAOB, el CPAB, el ACRA y la IOSCO incluyen entre sus indicadores medidas de las horas invertidas en formación incluyendo más o menos variantes. Por ejemplo, la NBA además del número medio de horas de formación por empleado, incluye cifras sobre la inversión media en formación por empleado o el número de horas internas en preparación de formaciones y la FAOA únicamente incluye las “horas de aprendizaje”. Los indicadores propuestos por estas diferentes instituciones ofrecen una visión clara de hasta dónde alcanzan los objetivos de formación de cada una de las firmas. Por otro lado, el FRC y el CAANZ, si bien no incluyen unos indicadores cuantitativos de cara a medir esta inversión, subrayan de igual manera la importancia de la inversión en materia de formación de cara a lograr altos estándares de calidad. Por ejemplo, el FRC indica como recomendación que se facilita una formación suficiente al personal de auditoría, contable y a los diferentes especialistas por industrias y el CAANZ, en base al marco facilitado por el IAASB, incluye dentro de los inputs la existencia de técnicas de formación que aseguren que tanto socios como staff adquieren el nivel deseado de conocimientos y habilidades. Por último, el enfoque del ICAC se basa en las deficiencias encontradas, y no se ha detectado ninguna con relación a la formación. No obstante, queda patente la importancia otorgada por el organismo

regulador español a la formación, ya que una de las funciones orgánicas del ICAC es la formación continuada de los auditores de cuentas.

El sexto indicador tomado en cuenta por PwC es el de la rotación (voluntaria) media por categoría. Se trata de un indicador relevante para un sector que tradicionalmente ha sufrido unos índices de rotación elevados en las categorías más tempranas debido a que los empleados de auditoría son valorados positivamente gracias a la experiencia y conocimientos adquiridos en sus años en la profesión. Cinco de las 10 instituciones analizadas hacen referencia a la inclusión de un indicador de rotación de personal (NBA, FAOA, PCAOB, ACRA e IOSCO). Los niveles de rotación de personal pueden ofrecer una información útil a los diferentes agentes de interés. Este indicador es susceptible de tener diferentes interpretaciones: Por un lado, una lectura positiva de un porcentaje de rotación relativamente reducido con respecto a otro comparable, puede ser fruto de la implementación exitosa de esfuerzos en materia de retención para/con la firma o de la existencia de un alto grado de compromiso/para con la firma empleadora. Por otro lado, una rotación negativa podría tener connotaciones negativas en caso de que su motivo sea que los empleados de dicha firma estén menos valorados en el mercado laboral que los de otra firma similar, y por lo tanto, reciban un menor número de ofertas de empleo.

El séptimo indicador incluido por PwC en su informe hace referencia al número medio de horas trabajadas en exceso (40h/Semana) por categoría. Si bien muchos de las instituciones analizadas hacen referencia a ratios sobre la carga de trabajo haciendo distinciones entre socios y resto de staff, únicamente el US CAQ el CPAB y la IOSCO se refiere directamente a las horas trabajadas en exceso. En concreto, el US CAQ propone dos indicadores que hacen referencia a una carga de trabajo superior a la estándar:

- Carga de trabajo en relación a la carga estándar por categoría o el nº total de horas disponibles en el año, basado en semanas de 40h (2.080h)
- Cargas de trabajo superiores a la carga estándar (40h semanas o comparable determinado por la firma de auditoría) y excesos anticipados durante el ejercicio en curso vs carga de trabajo real del ejercicio previo.

El IOSCO propone la comparación de horas cargadas en un periodo concreto en comparación con el número medio de horas estándar y el CPAB en su indicador también hace referencia al número de horas en exceso en determinados periodos.

La información obtenida a partir de este indicador puede ser de relevancia para los diferentes agentes de interés dado que puede ofrecer una perspectiva de cómo de eficiente es la sociedad a la hora de asignar sus recursos. En la profesión auditora, habitualmente existen picos de trabajo debido a las necesidades de cierre de las compañías. Es por ello responsabilidad de las firmas de auditoría el realizar una planificación adecuada que permita repartir la carga de trabajo lo más estable posible a lo largo del ejercicio, realizando una planificación adecuada tanto en recursos personales como de tiempo. Un número elevado de carga de trabajo en picos puntuales puede ser

evidencia de una planificación del encargo deficiente o de ineficiencias durante el desarrollo del procedimiento de auditoría.

Como se puede observar, la firma analizada ha incluido una muestra adecuada de indicadores de cara a ofrecer una imagen lo más completa posible sobre los esfuerzos que realiza en materia de personal para poder ofrecer un servicio de auditoría bajo los más altos estándares de calidad posibles. Gran parte de los indicadores incluidos en su informe se encuentran dentro de las propuestas emitidas por las diferentes entidades e instituciones sometidas a análisis y todas ellas hacen referencia a la importancia de los esfuerzos en materia de personal. Adicionalmente, PwC ha sabido adaptar los indicadores incluidos, ofreciendo mayor o menor grado de información de cara a los posibles usuarios del informe.

Indicadores de inversión en tecnología/metodología (Inputs)

Después de la información comentada sobre Personal, PwC pasa a realizar un análisis sobre cómo centra sus esfuerzos en reforzar una metodología y unos procesos que le permitan, en base a los estándares aplicables, obtener una evidencia razonable sobre la corrección de los Estados Financieros analizados. Para documentar estos esfuerzos en su informe, la firma ha evidenciado sus esfuerzos de una manera cualitativa, sin incluir indicadores cuantitativos para medir este tipo de inversiones. No obstante, la NBA ya incluye la tecnología y metodología empleada por las firmas como una de las principales inversiones de cara a lograr unos estándares adecuados de calidad.

El PCAOB también hace referencia a los recursos técnicos y la infraestructura disponible de apoyo para los auditores, el CPAB a los recursos técnicos por profesional y el CAANZ a las plataformas tecnológicas y la metodología de auditoría.

Si bien la firma no ha empleado indicadores cuantificables, ofrece a los agentes de interés una comunicación de los esfuerzos realizados.

Dentro de los esfuerzos realizados por la firma en materia de metodología y tecnología de apoyo a la realización de la tarea auditora, PwC destaca los siguientes:

- Introducción de una nueva herramienta de documentación para las fases de planificación y conclusión.
- Expansión del uso de la herramienta Halo para análisis de asientos contables.
- Refuerzo de los requerimientos de supervisión y revisión para el uso de nuevas herramientas tecnológicas de auditoría
- Mejoras en el contenido, plantillas y tecnología para los reportings a los Comités de Auditoría.
- Incremento de la participación de los Centros de Servicios Compartidos.
- Incremento del uso de “Centros de Excelencia” para áreas específicas.
- Mejora de metodología, formación, herramientas y plantillas en respuesta a nueva regulación IFRS 16 e IFRS 9

- Redefinición del enfoque a la aplicación del nuevo modelo de reporting del PCAOB (Aplicable USA)
- Mejoras en orientación específica por industrias y para tipos de encargos particulares
- Mejoras en las herramientas para áreas con riesgos de juicio

La firma espera que todos estos esfuerzos puedan conseguir mejoras sustanciales en la calidad de la auditoría, la transparencia sobre el desarrollo de la firma, la predecibilidad del flujo de trabajo, así como incrementar la eficiencia o la seguridad. De cara a concretar estas medidas, PwC realiza un repaso a las principales herramientas de trabajo utilizadas a nivel global por la firma:

- **Aura:** Se trata de la plataforma global de auditoría empleada por la firma (utilizada por más de 100.000 auditores a lo largo del mundo). Facilita el seguimiento secuencial e intuitivo del plan de auditoría y facilita un enfoque a partir de riesgos a través de las diferentes fases del trabajo. La red de PwC actualiza periódicamente las funcionalidades de la plataforma para favorecer la calidad, estandarización, la gestión de los proyectos y la ejecución y revisión en tiempo y forma.
- **Connect:** Se trata de una plataforma desarrollada por PwC que facilita la gestión de la documentación con el cliente. En formato web, permite al equipo de auditoría y al cliente, realizar un seguimiento en tiempo real de la documentación facilitada y la documentación pendiente, permitiendo asignar fechas límite y responsables por cada petición de información.
- **Halo:** Halo es una nueva herramienta empleada para la extracción, visualización y análisis de datos. Se ha diseñado de tal manera que permite el testeado automático y la validación de los datos obtenidos a través de las distintas fases de la auditoría. En la actualidad se utiliza para extraer los asientos contables introducidos por la cía y analizar aquellos que se consideren inusuales o susceptibles de error por parte del equipo de auditoría. PwC sigue desarrollando la plataforma de cara a su utilización en otras áreas como por ejemplo el testeado de los ingresos.
- **Extract:** La plataforma Extract permite la extracción de datos desde los ERPs de los clientes. La herramienta permite extraer, comprimir, encriptar y transferir la información de forma segura tanto en remoto como en local. Esto permite mejoras en la eficiencia ya que reduce el número de veces que la información es tratada. Para finales de 2019 se espera que el 80% de los clientes de la firma se puedan beneficiar de la plataforma.
- **Data Sieve:** La herramienta Data Sieve utiliza la inteligencia artificial y el reconocimiento óptico de caracteres para la lectura de documentos y extracción de datos.
- **My Independence Assessment:** Se trata de una guía para el usuario para valorar cada uno de los pasos del análisis de independencia y sirve como recurso para documentar resultados, acciones requeridas y conclusiones.

Como se puede observar, si bien PwC no ha incluido indicadores cuantitativos, ofrece información clara y precisa que permite a los usuarios de la información la obtención de una perspectiva

suficiente para valorar las inversiones realizadas en materia de tecnología/metodología. Este tipo de inversión es aún más relevante si cabe en los tiempos actuales, dado que el avance de la tecnología es exponencial y las firmas auditoras deben adaptarse a dicho avance para poder seguir ofreciendo valor añadido a sus clientes.

No obstante, dado que se evidencia un alto grado de inversión en esta materia, resultaría interesante que la firma de auditoría incluyera al menos uno o dos indicadores cuantitativos, como el número de horas empleados en el desarrollo de las herramientas descritas o el importe en unidades monetarias destinado al desarrollo de las mismas.

Indicadores de proceso

Según la NBA, los indicadores de proceso son aquellos que hacen referencia a cómo se han aplicado en la práctica durante el proceso de auditoría las inversiones (inputs) documentadas previamente. En base al estudio del informe publicado por PwC únicamente se ha detectado la inclusión de dos indicadores que pueden ser considerados como tales:

- Porcentaje de horas incurridas por especialistas dentro de los encargos de auditoría
- Porcentaje de horas cargados por Centros de Servicios compartidos.

El empleo del porcentaje de horas incurrido por especialistas en los encargos de auditoría como indicador se incluye dentro de las propuestas emitidas en materia de medidas de calidad por la NBA (Número y porcentaje de “otras horas” de especialistas en encargos de auditoría y Porcentaje de horas empleadas por especialistas de Sistemas y otros especialistas en los encargos de auditoría, para organizaciones PIE y no PIE) y el CPAB (Número de horas de especialistas). También el US CAQ considera medidores de la involucración de especialistas y otro personal en áreas de riesgo significativo, proponiendo informar sobre la previsión del número de horas a incurrir por especialistas, comparando con ejercicios previos y explicaciones sobre la naturaleza de las problemáticas esperadas y el tipo de especialistas a los que recurrir.

Los indicadores que hacen referencia al porcentaje de horas incurridas por especialistas dan una imagen de la capacidad de las firmas de auditoría de hacer frente a las diferentes problemáticas que pueden surgir a lo largo del proceso de auditoría. Dependiendo de la complejidad del cliente auditado, las firmas pueden requerir del trabajo realizado por diferentes especialistas, como fiscalistas, expertos en sistemas informáticos, en tasas de descuento...etc. La capacidad de poder recurrir a expertos en materias específicas que pueden afectar al desarrollo de la auditoría permite ofrecer a las firmas un servicio integral que los clientes valoran de forma muy positiva. Dado que las grandes firmas de auditoría son a su vez compañías que ofrecen servicios profesionales diversos, cuentan con divisiones que pueden servir de apoyo a la auditoría, dentro de las cuales se pueden destacar las de legal, fiscal, valoraciones, transacciones, sistemas o incluso consultoría.

Este indicador, empleado de forma comparativa entre firmas, permite ofrecer una perspectiva de cómo las firmas auditoras emplean los recursos de los que disponen de cara a ofrecer un servicio completo a sus clientes. Un porcentaje elevado de horas incurridas por especialistas puede dar una idea de la complejidad de los encargos relacionados, dado que, en clientes con grado de complejidad reducido, no resulta tan necesaria la implicación de especialistas. Por lo tanto, el indicador debe ser tomado en cuenta considerando otras variables, como la complejidad de los encargos, ya que un porcentaje muy elevado en una firma que ofrece servicio a clientes poco complejos puede significar que la firma está desperdiciando recursos no necesarios.

El segundo indicador incluido por la firma PwC hace referencia a las horas cargadas por Centros de Servicios compartidos. En la búsqueda de la eficiencia en el trabajo de la auditoría, las firmas están siguiendo una tendencia de externalización de aquellas tareas rutinarias o que consideran improductivas. Estos centros de servicios compartidos se encargan por lo tanto de aquellas tareas que desde la firma consideran que no aportan un valor añadido al trabajo del personal de auditoría. Dentro de estos servicios, se encuentra por ejemplo la distribución de cartas de circularización a bancos, clientes, proveedores y abogados, la documentación de facturas en la base de datos del encargo, el resumen de las cartas de impuestos como IVA, IRPF o Seguridad Social, la obtención de información sectorial sobre la firma auditada o el chequeo de la correcta suma y referenciación de las Cuentas Anuales revisadas por la firma, entre otras tareas. Las grandes firmas cuentan con los recursos suficientes para externalizar estas tareas, lo cual permite que los trabajadores de auditoría puedan centrarse en aquellas labores que ofrecen un valor añadido y ofrecer por lo tanto un servicio de mayor calidad. De esta manera, este indicador puede dar una imagen de cómo las firmas emplean la externalización de tareas para poder utilizar a sus expertos auditores en aquellas tareas más relevantes. El indicador debería ofrecer unos porcentajes similares entre las firmas, ya que porcentualmente, el número de tareas a externalizar a lo largo de un encargo de auditoría debería ser parecido. Un mayor o menor porcentaje dará una idea de cuáles son las tareas externalizables para las firmas.

Como se puede observar, PwC ha incluido una muestra muy reducida de indicadores de proceso de entre todas las posibilidades ofertadas por los diferentes organismos analizados, centrándose en mayor medida en las inversiones realizadas. Si bien las firmas no están obligadas a ofrecer los indicadores incluidos por dichos organismos, PwC cuenta con los recursos necesarios para obtener las métricas dispuestas y resultaría positiva la inclusión de un mayor número de indicadores que permitan ofrecer una imagen más completa de cómo la firma aplica las medidas en materia de calidad a lo largo del proceso de auditoría.

Outputs

Según diferentes organismos analizados, los indicadores de outputs hacen referencia a cómo las medidas de calidad implementadas derivan en resultados y objetivos cuantificables. Este tipo de indicadores ha sido analizado por varias de las organizaciones sometidas a análisis, como la NBA, el IOSCO, el PCAOB, el US CAQ o el ACRA. PwC ha incluido una serie de indicadores de este

tipo, los cuales serán analizados a continuación. No obstante, resulta de mayor relevancia la información facilitada por la firma en materia de monitorización de los resultado de calidad, de manera cuantitativa y dentro de la cual se enmarcan los indicadores cuantitativos, los cuales se resumen en las siguientes medidas:

Quality Review Partners (QRP)

Dentro de PwC se ha incluido a la figura del QRP como un componente relevante en el sistema de control de calidad de la firma. Este rol es llevado a cabo por personal (socios de auditoría) con conocimiento, formación y experiencia contrastada y se encarga de la revisión del plan de auditoría, aspectos de independencia de la firma, evaluación de los riesgos de la firma y la respuesta a los mismos, y la revisión de problemas significativos.

Pre Issuance Reviews – Revisiones previas a la emisión del informe

Una manera de realizar un seguimiento a la calidad del trabajo de auditoría es la revisión de ciertos encargos antes de la emisión del propio informe de auditoría. PwC replantea anualmente el enfoque y las áreas a tener en cuenta en este tipo de revisiones a partir de los resultados obtenidos en revisiones recientes. Este tipo de revisiones permite a los equipos de auditoría obtener un feedback previo a la finalización del encargo, centrándose en si se ha implementado de forma adecuada los últimos avances en metodología, los cambios en normativa contable o los aspectos resaltados en las últimas revisiones.

Si bien la firma no incluye un indicador como tal, destaca la realización en el Fiscal Year 19 de más de 175 “Pre-Issuance reviews” realizadas.

Este tipo de revisiones permite a la firma la actualización de los aspectos que serán tomados en cuenta en las revisiones posteriores a la emisión de los informes, de tal manera que se minimiza la posibilidad de errores o disconformidades en las mismas. De la misma manera, este tipo de revisiones facilita la permanente actualización de los equipos de auditoría y la adaptación de los mismos a las últimas novedades metodológicas y los puntos de mejora destacados en las revisiones.

Internal Inspections – Revisiones Internas

PwC cuenta con un programa de revisión interna de encargos de auditoría que evalúa el cumplimiento de las políticas y los procedimientos internos, así como los estándares regulatorios vigentes.

Bajo este programa, cada socio de auditoría es sometido a revisión habitualmente una vez cada cuatro años. De manera general, la selección de los encargos a revisar se obtiene a partir de una muestra representativa de las prácticas de auditoría y cumple o excede con los requerimientos impuestos por los estándares de control de calidad aplicables. Se estima que aproximadamente 800

socios y personal profesional participará en 2019 en las revisiones internas sobre los encargos del año 2018. Basándose en los resultados obtenidos en el ejercicio previo, la firma se enfoca en la auditoría del control interno, actividades de supervisión y revisión y aspectos más específicos como el análisis de las combinaciones de negocios, otras estimaciones relevantes, evaluación y diseño de la operatividad de los controles sobre ingresos o el cumplimiento de los requerimientos de independencia previa aceptación del encargo.

Dentro de las revisiones internas, PwC ha incluido los siguientes dos ratios:

- Número de encargos de auditoría del emisor sujetos a inspecciones internas
- Porcentaje de cumplimiento de los encargos de auditoría del emisor seleccionados para inspección interna.

Los dos ratios proporcionados por la compañía pueden analizarse de manera conjunta. El primero de ellos arroja solamente una cifra, la cual ofrecería una información más relevante en caso de que fuera indicada como un porcentaje sobre el total de encargos. El segundo indicador permite obtener una imagen más clara sobre los resultados obtenidos en las revisiones internas de calidad. Dado que estos indicadores ofrecen información sobre medidas internas de la firma, los usuarios de los indicadores podrían mostrar ciertas dudas o incertidumbres sobre los resultados obtenidos dado que los parámetros empleados son los impuestos por la propia firma. No obstante, para complementar esta información y mostrar que los resultados obtenidos en inspecciones internas se mantienen en línea con los obtenidos en revisiones externas, la firma también incluye información sobre este tipo de revisiones.

External Inspections – Revisiones Externas

La firma auditora hace referencia en su informe a las inspecciones llevadas a cabo por el PCAOB sobre las prácticas de auditoría sobre compañías públicas, las cuales suponen un importante indicador sobre la efectividad de los procesos de control interno implementados por PwC. Tal y como indica el PCAOB de manera pública, los encargos seleccionados para su revisión no son seleccionados para identificar una muestra estadística representativa que pueda ser extrapolada. El enfoque tomado por el PCAOB está diseñado para detectar puntos de interés con propósitos regulatorios, como por ejemplo la auditoría de estándares emitidos recientemente.

El informe más reciente sobre las prácticas de auditoría de PwC data del 28 de Febrero de 2019 y describe los resultados obtenidos en 2017 sobre 55 encargos de auditoría de compañías públicas. La firma ha incluido estas inspecciones en como un indicador de calidad:

- 2017 PCAOB Inspection Report: Encargos inspeccionados y encargos incluidos en Part I

PwC hace referencia al número de encargos de auditoría incluidos en el Part I del PCAOB. Los encargos incluidos en el Part I hacen referencia a la parte pública del informe del PCAOB e incluye una revisión de los procedimientos de inspección y los hallazgos obtenidos en los encargos

analizados. De cara a cubrir los requerimientos del Part I del informe, PwC centra sus esfuerzos en las siguientes áreas:

- Auditoría sobre el control interno en el proceso de reporting financiero.
- Identificación y testeo de controles para la cobertura del riesgo de reconocimiento de ingresos y testeo del diseño y operatividad efectiva de los controles con impacto en áreas en las que existan estimaciones contables.
- Evaluación de las estimaciones clave de la dirección, incluyendo datos clave a la hora de desarrollar las estimaciones.

La Part II del informe del PCAOB hace referencia a los hallazgos detectados a partir de la revisión de ciertas prácticas, políticas y procesos relacionados con el sistema de control interno de las firmas. El Sarbanes-Oxley Act indica que los hallazgos obtenidos en la Part II no serán hechos públicos si la firma lleva a cabo medidas de cara a cubrir los hallazgos comunicados por el PCAOB en los doce meses siguientes a la emisión del informe. Por lo tanto, si bien este periodo expira el 27 de febrero de 2020, el PCAOB no ha comunicado la existencia de inconsistencias a PwC.

De manera adicional a los puntos previamente indicados, la firma ofrece otros dos indicadores cuantitativos sobre los resultados obtenidos a partir de las revisiones:

- Porcentaje de EEFF reformulados for issuer audit clients (SEC registrant and mutual funds)
- Porcentaje de EEFF reformulados o withdrawals of IFCR reports for issuer audit clients (SEC registrant and mutual funds)

Estos dos indicadores ofrecen información relevante dado que de manera porcentual se puede observar los estados financieros que han debido de ser reformulados como consecuencia de su revisión. PwC indica únicamente un 0,55% para el primer ratio y un 0,63% para el segundo, datos que en un principio indican que los esfuerzos previamente documentados en materia de calidad se traducen en un porcentaje muy reducido de reformulaciones de estados financieros.

A pesar de que la firma ha incluido un número reducido de indicadores de outputs, ha incluido documentación y explicaciones suficientes sobre las medidas implementadas en materia de seguimiento de la labor de auditoría. Los indicadores incluidos están en línea con algunos de los incluidos por la NBA (Número de revisiones de calidad externas e internas realizadas con posterioridad a la emisión del informe de auditoría, como porcentaje del total de informes emitidos y conclusiones de las revisiones realizadas), la IOSCO (Reformulaciones y resultados de inspecciones), el PCAOB (Número de encargos inspeccionados, Número de inspecciones con comentarios Parte I, Porcentaje de inspecciones con comentarios Parte I, Temas comunes en comentarios Parte I, Enfoque de tendencias inter-firma en cuanto a reemisiones de reformulaciones de EEFF y retiro de informes ICFR previamente emitidos y Temas y problemas comunes en reformulaciones y retiradas de informes ICFR) o el ACRA (Resultados obtenidos de inspecciones internas y externas).

4.2. Los 27 indicadores de calidad

De manera adicional, la firma pone a disposición de los equipos de auditoría un listado de 27 indicadores de calidad. Este listado se emplea a modo de cuestionario y permite a los responsables del equipo de auditoría evaluar el cumplimiento de la normativa tanto interna como externa durante la realización del encargo. De manera general, el cuestionario se completa en la fase de finalización de auditoría, previa a la emisión del informe.

En primer lugar, se identifica el indicador. En segundo lugar, se plantean una serie de preguntas de cara a analizar si se ha cumplido con las normas relativas a dicho indicador y se hace referencia a la normativa aplicable (NIA o PwC Audit Guide). Por último, se incluyen varias columnas de cara a otorgar una calificación a cada indicador en base al criterio de la persona encargada de completar la plantilla. De manera habitual, este cuestionario será cumplimentado por un miembro “Senior” del encargo de auditoría, con una experiencia que rondará de los tres a los seis años, y el mismo será revisado por un “Manager”, con habitualmente más de seis años de experiencia. En última instancia, el socio del encargo podrá revisar a su vez dicho cuestionario.

Los indicadores incluidos en el cuestionario facilitado por la firma son los siguientes:

1. Aceptación y continuidad del cliente / Encargo

El primer indicador hace referencia al paso inicial en la contratación de un encargo de auditoría: la aceptación del cliente. La firma auditora incluye dentro de sus bases de datos una serie de cuestionarios de cara a analizar los riesgos específicos de cada cliente. En los mismos, se hacen cuestiones sobre independencia, el sector en el que opera, la existencia de litigios pendientes, cifras y ratios clave del negocio...etc. Existen formularios diferentes dependiendo de si se trata de un cliente nuevo para la firma (Cuestionario de aceptación) o si se trata de un cliente recurrente (Cuestionario de continuidad), siendo el primero de ellos significativamente más completo. Las cuestiones que la firma considera que hay que revisar con respecto a este indicador son las siguientes:

- ¿Se ha realizado el análisis de la aceptación y continuidad del cliente/encargo con anterioridad a la aceptación del mismo? En el caso de clientes nuevos, ¿se ha realizado con anterioridad a la firma de la carta de encargo y, en todo caso, antes de los tres últimos meses del cierre del ejercicio auditado?
- ¿Se encuentra el análisis realizado debidamente documentado en el papel de trabajo correspondiente?
- ¿Es el cuestionario empleado el apropiado de acuerdo con la tipología del cliente/encargo?
- La información contenida en el cuestionario ¿es consistente con el resto de documentación y conclusiones de la auditoría?

En el caso de este indicador se hace referencia a la normativa interna de la firma de auditoría (PwC Audit Guide 3011, 3042 y 3062). Los indicadores de calidad relacionados con la aceptación se incluyen en varias de las propuestas de los organismos sometidos a análisis. El FRC, por ejemplo, hace referencia a la importancia de “Asegurar procedimientos robustos para la aceptación y continuación de clientes” y también el IOSCO, que dentro de sus outputs hace referencia incluye la tendencia de las firmas con respecto a la contratación o rechazos de nuevos clientes.

La existencia de mecanismos de revisión sólidos a la hora de aceptar o continuar con determinados clientes, permitirá a las firmas de auditoría discernir qué sociedades merece la pena o no auditar en base al análisis del riesgo realizado y por lo tanto, prevenir problemáticas futuras.

2. Carta de encargo

El segundo de los indicadores se centra en la carta de encargo. Las cuestiones a revisar sobre la misma son las siguientes:

- ¿Es acorde la carta de encargo con la última versión actualizada del modelo que se encuentra en Matrisk? ¿Ha sido obtenida antes del inicio del trabajo?
- ¿Se han producido modificaciones respecto del modelo referido? En caso de que se hayan realizado, ¿Existe evidencia de que se ha realizado la consulta al equipo de R&Q y la misma está aprobada antes de su emisión al cliente?
- Para clientes nuevos, verificar que el nombramiento y la aceptación se han realizado por un periodo de 3 años (art.40 NLAC).

El indicador se centra por lo tanto en la utilización adecuada del modelo de carta de encargo más actualizado, puesto a disposición en Matrisk (Base de datos de la firma en la cual se incluyen las plantillas/modelos a emplear). En el caso de sufrir modificaciones con respecto al modelo, se hace referencia a la necesidad de haber consultado con el departamento de “Risk & Quality” y a la debida documentación de dicha consulta.

La revisión de estos puntos cubre la normativa incluida en la NIA-ES 210 “(...) *las responsabilidades que tiene el auditor al acordar los términos del encargo de auditoría con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad. Ello incluye determinar si concurren ciertas condiciones previas a la auditoría cuya responsabilidad corresponde a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad.*” así como la PWC Audit Guide 3041-46.

En los organismos analizados no se hace referencia a la carta de encargo específicamente. No obstante, tal y como se indica, la carta de encargo depende de normativa específica y la firma se asegura mediante las cuestiones planteadas que se está cumpliendo con la misma.

3. Independencia

En el punto referente a la independencia, la firma propone un mayor número de puntos a revisar, dado que se trata de uno de los puntos clave que se presuponen en la labor auditora; tal y como se especifica en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, TRLAC Art. 12, texto al cual se hace referencia en el indicador: *“Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables pudiera verse comprometida (...) Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, para asegurar su independencia, deberán establecer las medidas de salvaguarda que permitan detectar las amenazas a la citada independencia, evaluarlas, reducirlas y, cuando proceda, eliminarlas. En cualquier caso, las medidas de salvaguarda serán adecuadas a la dimensión de la actividad de auditoría o de la sociedad de auditoría.*

Estas medidas de salvaguarda serán objeto de revisión periódica y se aplicarán de manera individualizada para cada trabajo de auditoría, debiendo documentarse en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas.

Las amenazas a la independencia podrán proceder de factores como la autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación. Si la importancia de estos factores en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas es tal que compromete su independencia, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría se abstendrán de realizar la auditoría.”

Los puntos a revisar sobre la independencia son los siguientes:

- ¿Se han obtenido las confirmaciones de independencia de todos los miembros del equipo de trabajo, incluyendo especialistas y miembros del centro de servicios compartidos, y las mismas se encuentran archivadas en Aura?
- ¿Se encuentra actualizada la información en CES de la entidad y el grupo al que pertenece?
- ¿Se ha analizado la rotación del socio firmante y de cualquier otro Key Audit Partner (KAP), en caso que sea aplicable?
- ¿Se ha realizado el análisis de los servicios prestados durante el ejercicio auditado, verificando que los mismos cuentan con el AFS aprobado antes de la prestación del mismo y que en los papeles de trabajo consta documentado el análisis de amenazas y salvaguardas? En caso de que se trate de servicios prestados a Entidades de Interés Público o filiales SEC ¿Se ha obtenido adicionalmente la aprobación de la consulta de independencia y la misma se encuentra archivada en Aura?
- ¿Se encuentra documentado el análisis y las conclusiones del equipo acerca de la posible existencia de otras causas de incompatibilidad de acuerdo con los términos previstos en el TRLAC y RAC?
- ¿Existe evidencia que el Team Manager ha completado y el Engagement Leader ha revisado los EGAs relacionados con el área de Independencia?

Al contrario que con la carta de encargo, son varios los organismos que hacen referencia a indicadores relacionados con la independencia del auditor. De esta manera, la NBA holandesa incluye dentro de los mismos el número de violaciones de normas de independencia reportadas internamente, como porcentaje del total de empleados. También el IOSCO incluye entre sus indicadores la existencia de problemas de independencia y el ACRA al cumplimiento de los requerimientos de independencia.

Mediante la revisión de estos puntos, la firma auditora se asegura de que los equipos de auditoría cumplen con la normativa vigente con respecto a la independencia. Resulta de especial relevancia el cumplimiento de la ley en este aspecto debido a que las mayores sanciones impuestas a empresas auditoras han sido fruto de incumplimientos de independencia. Por ejemplo, en febrero de 2018, el ICAC sancionó con una multa record de 10,5 millones de euros a PwC por considerar que había trabajado con falta de independencia en la auditoría de AENA.

4. Materialidad

El siguiente indicador hace referencia al cálculo de la materialidad en los encargos. Bajo el criterio de la importancia relativa, las firmas auditoras fijan una serie de referencias cuantitativas para limitar el trabajo realizado. Las medidas a revisar en el indicador, cubren la normativa impuesta internamente por la firma en la PwC Audit Guide 2101-07, así como la guía nº 38 del ICJCE y la NIA-ES 320, la cual “(...) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros. La NIA 4501 explica el modo de aplicar la importancia relativa para evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas sobre la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros”.

Las cuestiones a cumplimentar son las siguientes:

- ¿Se encuentra adecuadamente documentada la materialidad, incluyendo el importe y las explicaciones del equipo en la determinación de la misma de acuerdo con lo dispuesto en la PwC Audit Guide, la Guía de Actuación 38 del ICJCE y la NIA-ES 320? (Nótese que la Guía de Materialidad emitida por Metodología cumple con lo previsto en dichas normas de referencia, por lo que se requiere comprobar su cumplimiento).
- ¿Se ha evidenciado la involucración del Engagement Leader en la determinación y aprobación de la materialidad?
- En aquellos casos que el benchmark empleado no sea el sugerido por la Guía o por la PwC Audit Guide ¿se ha documentado la justificación del racional y benchmark empleado?
- ¿Se ha documentado y justificado el importe y criterios considerados para la fijación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo (“Performance materiality”) así como la cifra a tener en cuenta para pasar ajustes (SUM)?
- En aquellos casos de auditorías de Grupo ¿Se ha documentado la determinación de los niveles de materialidad tanto para el Grupo como para los distintos componentes?

- ¿Se ha cumplido con la política de consulta obligatoria de materialidad para todos aquellos clientes y situaciones aplicables?

La fijación de la materialidad es uno de los puntos iniciales de una buena ejecución de la labor de auditoría, ya que determinará cuales son aquellas líneas financieras a analizar y la cifra a tener en cuenta para pasar ajustes. A pesar de contar con guías de actuaciones y una NIA-ES específica, la fijación de la materialidad cuenta con un componente de juicio profesional y es por ello que se incluyen puntos en los cuales se busca obtener la involucración del socio del encargo (Engagement Leader) en la determinación y la aprobación y la existencia de justificaciones adecuadas y suficientes en casos de que el benchmark empleado no sea el sugerido por la normativa.

Bien por la existencia de normativa muy específica al respecto o por la existencia de un componente de juicio profesional, ninguno de los organismos analizados en este trabajo, hacen referencia al cálculo de la materialidad.

5. Kick Off & Audit Plan

La firma PwC se asegura también del cumplimiento de otros de los puntos relevantes en la planificación de la auditoría, con la revisión de las siguientes cuestiones:

- ¿Se encuentra debidamente documentada la composición del equipo, incluyendo especialistas y expertos internos del auditor, dejando evidencia de las capacidades, tareas y responsabilidades de los mismos?
- ¿Se ha documentado correctamente la reunión de movilización inicial del equipo? ¿Existe evidencia de que a la misma hayan asistido todos los miembros del equipo, incluyendo especialistas y expertos internos del auditor?
- ¿Se ha documentado el análisis realizado por el equipo sobre la entidad, personal clave de la misma, entorno económico,...., así como las conclusiones del mismo pudieran tener impacto en la auditoría?
- En el caso de auditoria de Grupos consolidados, ¿se ha identificado el alcance a realizar en cada uno de los componentes ¿Se han enviado instrucciones a los distintos componentes? ¿Siguen las instrucciones el modelo establecido en la NoE Técnica? ¿Se ha revisado el “Annual Report to Group Engagements Partners” (GEP), para aquellos componentes pertenecientes a la red PwC y en el caso de no pertenecer a la red PwC, nos hemos asegurado de la reputación y competencia profesional del auditor?
- ¿Se encuentra documentando el análisis de los riesgos identificados para cada uno de los componentes?
- ¿Ha documentado el equipo para cada uno de los riesgos el plan de auditoria correspondiente, considerando asimismo la información obtenida y circunstancias identificadas en ejercicios anteriores?

La adecuada documentación de estos aspectos está directamente relacionada con el cumplimiento de las NIAs 300 y 315. Éstas dos NIAs tratan los siguientes aspectos relativos a la planificación: “(...) *la responsabilidad que tiene el auditor de planificar la auditoría de estados financieros. Esta NIA está redactada en el contexto de auditorías recurrentes. Las consideraciones adicionales en un encargo de auditoría inicial figuran separadamente*”, y “*la responsabilidad que tiene el auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad*”, respectivamente. Por otro lado algunos de los puntos cubren también la NIA 600, la cual trata “(...) *las consideraciones particulares aplicables a las auditorías del grupo y, en concreto, a aquellas en las que participan los auditores de los componentes*”.

Dado que se tratan de aspectos prácticos y de documentación en la base de datos, ninguno de los organismos analizados ha incluido este tipo de indicadores dentro de sus propuestas. No obstante, la firma PwC, en base a la experiencia obtenida a partir de las revisiones externas y el conocimiento de la normativa aplicable al sector, ha implementado medidas que aseguren el cumplimiento adecuado de las mismas.

6. Significant Risks

También en línea con las especificaciones de la NIA-ES 315 comentada previamente, y la NIA 330, que trata de “(...) *la responsabilidad que tiene el auditor, en una auditoría de estados financieros, de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor de conformidad con la NIA 315*”, la firma incluye los siguientes tres puntos a analizar con respecto a la fijación de los riesgos significativos de auditoría:

- ¿Ha sido adecuadamente adaptado y desarrollado el enfoque de auditoría para cada uno de los riesgos identificados, incluyendo el trabajo necesario a realizar tanto a nivel de las líneas de balance y cuenta de resultados como de las aserciones a cubrir?
- ¿Se han evaluado y documentado las conclusiones del equipo en la fase de planificación acerca de los significant risks identificados, incluyendo los requeridos por la PwC Audit Guide (Revenue recognition y fraude)? En caso contrario, ¿se han documentado las explicaciones correspondientes en caso de que no se hayan considerado como tales?
- ¿Se han incorporado y considerado los riesgos identificados en el proceso de A&C?

La fijación de los riesgos identificados tiene también un componente significativo de juicio profesional y depende de multitud de factores. Además de las dos NIAs utilizadas como referencia para el planteamiento de las consultas, la firma cuenta con guías adicionales de cara a identificar y cubrir los riesgos de auditoría en varios puntos de la PwC Audit Guide.

Únicamente el FRC británico nombra dentro de sus consideraciones la comunicación con el comité de auditoría en términos de riesgos claves identificados y juicios realizados para alcanzar la opinión de auditoría.

7. Control interno

El séptimo punto a revisar hace referencia al trabajo realizado y las conclusiones alcanzadas sobre el control interno existente en el cliente auditado. Los puntos a revisar son los siguientes:

- ¿Se han evaluado y documentado adecuadamente los distintos componentes del control interno (COSO) de la compañía así como el seguimiento realizado por la entidad del correcto funcionamiento de los controles?
- ¿Es consistente dicha evaluación con el plan de auditoría establecido?
- ¿Se encuentran debidamente identificados los controles que el equipo ha decidido depositar confianza (incluyendo ITGC's), mediante el testeo de los mismos y existe evidencia adecuada y suficiente del testing realizado? ¿Se han identificado y validado los Key Reports?
- ¿Se han seguido las guías en la selección de las muestras para el testeo de los controles de acuerdo con lo indicado en la PwC AG, obteniendo evidencia del funcionamiento de los controles testeados durante todo el periodo auditado?
- ¿Se han evaluado adecuadamente por el equipo las desviaciones detectadas de los controles previstos, incluyendo el efecto de las mismas en el plan de auditoría? Asimismo, en el caso de las deficiencias significativas identificadas ¿se ha documentado en un Significant Matter y se han comunicado a la Dirección de la Entidad auditada mediante la emisión del Informe de recomendaciones?

A la hora de enfocar el trabajo de auditoría, resulta relevante establecer qué parte del trabajo será vía sustantiva y cuál vía controles. La existencia de un entorno de control sólido, con un número adecuado de controles debidamente implementados y que operen de forma efectiva, puede facilitar el trabajo de auditoría en la medida en la que puede reducir las muestras obtenidas en las pruebas sustantivas. Si además de un control interno sólido, el cliente cuenta con un sistema informático válido y fiable, con una segregación de funciones definida y accesos restringidos, también se podrá limitar el nivel de evidencia sustantiva deseada en las diferentes líneas financiera a analizar.

No obstante, en las auditorías realizadas bajo PGC, el enfoque de trabajo tiende a ser más sustantivo, sobre todo en empresas no PIE. Si bien se realiza un análisis del control interno y se testean aquellos controles clave identificados en la descripción de los ciclos, es habitual que los controles no sustituyan el trabajo sustantivo planteado, sobre todo en áreas de especial relevancia como puede ser el reconocimiento de ingresos o el fraude.

La revisión de estos puntos hace referencia a la normativa incluida en multitud de puntos de la PwC Audit Guide y a las NIAs 330 (explicada previamente) y 265, que trata de “(...) la

responsabilidad que tiene el auditor de comunicar adecuadamente, a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección, las deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría de los estados financieros. Esta NIA no impone responsabilidades adicionales al auditor con respecto a la obtención de conocimiento del control interno y al diseño y la realización de pruebas de controles más allá de los requerimientos de la NIA 315 y la NIA 330. La NIA 260 establece requerimientos adicionales y proporciona orientaciones sobre la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en relación con la auditoría.”

Únicamente el PCAOB en su sección de Outputs hace referencia al reporting periódico de deficiencias del control interno

8. Selección de muestras

La correcta aplicación y documentación del método de selección de muestras es otro de los puntos a revisar incluidos en la plantilla utilizada por PwC. Los tres métodos de selección especificados por la firma en la PwC Audit Guide son: Targeted Testing, Audit Sampling y Accept-Reject.

El primero de ellos, y tal como se documenta en la PwC Audit Guide 6201.2.1 Concept of Targeted Testing, “(...) *Targeted Testing implica la selección de elementos para probar según alguna característica. Es nuestro enfoque preferido para las pruebas de detalles, ya que brinda la oportunidad de ejercer un juicio significativo sobre los elementos que se probarán. El Targeted Testing se puede aplicar a una parte específica de una cuenta o al conjunto de la cuenta. Los resultados del Targeted Testing no se proyectan a los elementos no probados en una población. El tipo específico de prueba detallada que usamos (por ejemplo, examen físico, confirmación, prueba de corte) en nuestras pruebas específicas dependerá de las afirmaciones de los estados financieros que estamos probando.*”

Tal y como se puede observar, la firma invita a seleccionar las muestras mediante Targeted Testing. No obstante, dependiendo de la tipología de la muestra esto no sería posible. Por ejemplo, si de cara a analizar las altas de inmovilizado el detalle de las mismas asciende a 100k€ siendo 80k€ correspondientes a una sola adquisición, se podrá seleccionar la misma en base a partir del Targeted Testing. No obstante, si la muestra fuera más homogénea, estando formada, por ejemplo, por multitud de altas de importes pocos relevantes, el método a emplear sería el de Audit Sampling.

Éste último, según la PwC Audit Guide 6201.4.1.3 Limitations on the Use of Audit Sampling “(...) *se usará en poblaciones que están compuestas de muchos elementos homogéneos cuando es más eficiente que las pruebas específicas basadas en la cobertura (por ejemplo, la cobertura requeriría una gran cantidad de elementos para ser probados) o cuando, debido a Debido a la naturaleza de la población, no hay suficientes "Targets" buenos para permitir el uso de pruebas "Targeted Testing" específicas basadas en el riesgo (p. ej., muchos artículos homogéneos con pocos o ningún artículo inusual o de mayor riesgo).*”

Por último, el método Accept Reject, según la PwC Audit Guide 6201.3.2.1 Step 1: Determine and Document the Assertion(s) Being Tested “(...) *es el método para seleccionar elementos para pruebas de detalles con el propósito de reunir evidencia suficiente para aceptar o rechazar que se haya cumplido el objetivo de la prueba. se usa solo para probar atributos, y no cantidades monetarias. Normalmente no es apropiado aplicar pruebas de Accept-Reject a las afirmaciones de valoración y precisión en relación con los valores monetarios. (Tenga en cuenta que podemos usar pruebas de Accept-Reject para obtener evidencia sobre la precisión de los ingresos en ciertas circunstancias.*”. Por lo tanto este método puede seleccionarse a la hora de verificar si la fecha de vencimiento de las facturas incluidas en el Ageing coincide con las fechas devencimientos en las facturas, ya que se está probando un atributo (fecha de vencimiento).

Además de la documentación existente en la guía interna de la firma, PwC hace referencia a la NIA-ES 500, que explica “(...) *lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.*” Y de manera más concreta, define que la finalidad del muestreo de auditoría es “*permitir alcanzar conclusiones respecto del total de una población sobre la base de la realización de pruebas sobre una muestra extraída de dicha población.*”

A pesar de la normativa tanto externa como interna sobre la temática, los organismos reguladores sometidos a estudio no han incluido indicadores de calidad relacionados con la selección de muestras de auditoría.

9. Confirmaciones de terceros

De manera más relacionada con la fase de ejecución de la labor de auditoría, PwC también hace referencia a una serie de puntos a revisar con respecto a las confirmaciones obtenidas a partir de terceros:

- ¿Se ha determinado el método de selección de la muestra, así como el tipo de información solicitada (saldos contables o facturas)?
- ¿Se ha completado adecuadamente toda la información requerida en los templates de los muestreos?
- ¿Se ha realizado un control tanto de las cartas enviadas, como de las recibidas?
- ¿Se han conciliado las diferencias entre la información contable y la contestación?
- En el caso de no haberse recibido respuesta, ¿se han realizado procedimientos alternativos?
- ¿Se han evaluado los resultados de las confirmaciones y se han archivado correctamente?

La confirmación obtenida por terceros se considera una evidencia de auditoría muy válida ya que se obtiene a partir de una tercera parte independiente y confirma o no los registros contables del cliente de auditoría. Este tipo de confirmaciones se utilizan normalmente para validar

saldos/transacciones con clientes y proveedores, saldos bancarios, existencias en poder de terceros o litigios abiertos.

PwC hace referencia a la PwC Audit Guide 6202.1 Using External Confirmations y 6200.2.2 Objectives and Requirements – External confirmations, así como a la NIA-ES 505, la cual trata “(...) *del empleo por parte del auditor de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría de conformidad con los requerimientos de la NIA 330 y de la NIA 500*”. De forma más concreta, esta NIA-ES especifica que “(...) *la evidencia de auditoría en forma de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor procedentes de las partes confirmantes puede ser más fiable que la evidencia generada internamente por la entidad. Esta NIA tiene como finalidad facilitar al auditor el diseño y la aplicación de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría fiable y relevante.*”

Ninguno de los organismos reguladores sometidos a estudio ha incluido indicadores de calidad relacionados con las confirmaciones de terceros.

10. Existencias

En cuanto a la verificación del epígrafe de existencias, la firma ha incluido únicamente tres puntos a revisar, basándose los mismos en la asistencia al inventario físico por parte de personal de PwC. Los puntos a revisar son los siguientes:

- ¿Se ha seleccionado adecuadamente el tamaño de la muestra a verificar? ¿Se han seleccionado productos tanto a partir de las hojas de recuento como de las propias existencias?
- ¿Se ha documentado la investigación de las diferencias surgidas?
- ¿Se ha elaborado el Memorándum con el trabajo realizado y las conclusiones alcanzadas?

Mediante estos puntos, la firma se asegura del cumplimiento de la normativa establecida en la NIA-ES 500, que determina que

“Si las existencias son materiales para los estados financieros, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a su realidad y a su estado mediante:

(a) su presencia en el recuento físico de las existencias, salvo que no sea factible, con el fin de: (Ref: Apartados A1-A3)

(i) evaluar las instrucciones y los procedimientos de la dirección relativos al registro y control de los resultados del recuento físico de las existencias de la entidad; (Ref: Apartado A4)

(ii) observar la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección; (Ref: Apartado A5)

(iii) inspeccionar las existencias; y (Ref: Apartado A6)

(iv) realizar pruebas de recuento; y (Ref: Apartados A7-A8)

(b) Aplicar procedimientos de auditoría a los registros finales de existencias de la entidad con el fin de determinar si reflejan con exactitud los resultados reales del recuento de las existencias.”

No obstante, la firma cuenta con normativa interna referente a, por ejemplo, el tamaño de la muestra, que dependiendo del número de ítems total se situará en un baremo de ítems a recontar en base al juicio profesional, poniendo en consideración el conocimiento del control interno del cliente, los mecanismos de control probados, la evidencia histórica con el cliente o la complejidad del mismo, entre otros factores.

Si bien existe normativa formal con respecto a la documentación de las existencias, ninguno de los organismos analizados hace referencia a la misma.

11. Especialistas y expertos internos del auditor

El undécimo punto sometido a revisión por parte de la firma está relacionado con el uso de especialistas y expertos internos del auditor. Éste tipo de especialistas pueden ser Expertos en sistemas, cuyas tareas pueden ayudar a concluir sobre la validez del sistema informático del cliente de auditoría o realizar el testeado de controles automáticos. Otro tipo de expertos internos del auditor son los especialistas en valoraciones, utilizados para determinar si las tasas de descuento empleadas por el cliente de cara a sus estimaciones son razonables, o expertos fiscales que concluyan sobre la existencia o no de riesgos de tipología fiscal en el cliente.

Los puntos sometidos a análisis son los siguientes:

- ¿Se ha documentado el alcance del trabajo de los especialistas y expertos internos del auditor en la fase de planificación, incluyendo la participación de los mismos en el kick off meeting?
- ¿Se ha documentado adecuadamente el trabajo y las conclusiones alcanzadas por los especialistas/expertos internos, así como las implicaciones de las mismas en la auditoría?

La normativa referenciada es la NIA-ES 620 que trata de “(...) *las responsabilidades que tiene el auditor respecto del trabajo de una persona u organización en un campo de especialización distinto al de la contabilidad o auditoría, cuando dicho trabajo se utiliza para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.*” y como normativa interna, la PwC Audit Guide 3101.03.

Varios de los organismos analizados se refieren a la involucración de especialistas, como por ejemplo la NBA que propone como indicadores el número y porcentaje de “otras horas” de especialistas en encargos de auditoría y el porcentaje de horas empleadas por especialistas de Sistemas y otros especialistas en los encargos de auditoría. También el US CAQ propone la inclusión de la previsión del número de horas a incurrir por especialistas y otro personal, incluyen

comparativas con el ejercicio previo y explicaciones sobre la naturaleza de las problemáticas esperadas y el tipo de especialistas a los que recurrir. Por último, el CPAB incluye el número de horas de especialistas como indicador a nivel de encargos de auditoría.

12. Expertos de la dirección

Por otro lado, se encuentran los puntos a analizar relacionados con la involucración de expertos de la dirección, de acuerdo con la NIA-ES 500 documentada previamente. Este tipo de expertos pueden ser desde tasadores hasta topógrafos terceros, cuya independencia y capacitación debe ser adecuadamente probada.

Los puntos sujetos a análisis son los siguientes:

- ¿Se ha enviado el modelo de carta del Template Manager Spain y obtenido respuesta para evaluar la competencia, capacidad y objetividad del experto?
- ¿Se ha evaluado la adecuación del trabajo de dicho experto?
- ¿Se han verificado los datos de entrada empleados por el experto de la dirección?

Los puntos a revisar aseguran el cumplimiento de la normativa vigente y la utilización de los modelos de cartas más actualizados facilitados por la propia firma. A pesar de la documentación referenciada, ninguno de los organismos analizados incluye indicadores sobre los expertos de la dirección.

13. Estimaciones contables

Con respecto a las estimaciones contables, se incluyen los siguientes puntos de revisión:

- En caso de que se hayan identificado riesgos relacionados con estimaciones contables o deterioro de activos, ¿se ha documentado como ha realizado la Dirección de la Sociedad las estimaciones correspondientes y la fuente de datos empleada? ¿se han testeado los controles establecidos por la Sociedad, en su caso, así como se han realizado procedimientos sustantivos apropiados, incluyendo hechos posteriores hasta la fecha de emisión del informe?
- En el caso de que dichas estimaciones se hayan basado en el informe de un experto de la Dirección, ¿se han realizado los procedimientos conforme lo establecido en la PwC AG y la NTA 500?

Ambos puntos están relacionados con normativa previamente documentada, basándose en las NIA-ES 500, 620 y 540, dado que de cara a dar validez a las estimaciones contables empleadas por el cliente de auditoría, en muchas ocasiones puede recurrirse al trabajo realizado por expertos o especialistas.

14. Litigios y reclamaciones

En lo relativo a los litigios y reclamaciones pendientes, la firma ha incluido dos puntos a revisar, si bien están relacionados con los puntos revisados para las confirmaciones de terceros. Los puntos son los siguientes:

- ¿Se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada en relación con la totalidad de los litigios y reclamaciones en los que se encuentra incurso la Entidad? ¿Se ha realizado una actualización en una fecha cercana a la emisión del informe de auditoría?
- ¿Se han documentado adecuadamente las conclusiones del análisis realizado y en su caso, el adecuado reflejo contable o desglose en los estados financieros de los litigios y reclamaciones identificados?

Dentro de los procedimientos realizados para la obtención de evidencia suficiente y adecuada en relación con la totalidad de litigios y reclamaciones, se realiza la circularización de la totalidad de los asesores legales y fiscales con los que trabaja el cliente de auditoría y se verifica que no existan asesores legales y fiscales adicionales a los circularizados mediante el rastreo de las cuentas de gastos de servicios profesionales independientes. Adicionalmente y en base a las respuestas recibidas por parte de los terceros, se verifica si se han realizado las anotaciones contables pertinentes, tales como registro de provisiones o gastos, en caso de que apliquen y por importes razonables.

El PCAOB hace referencia al cumplimiento legislativo y litigios, incluyendo explicaciones sobre las tendencias en procedimientos de cumplimiento legislativo y en litigios privados. Por otro lado, la IOSCO propone la inclusión de explicaciones en materia de procedimientos disciplinarios y asuntos legales.

15. Reconocimiento de ingresos

En cuanto al reconocimiento de ingresos, PwC plantea únicamente un punto a revisar, referenciado a normativa interna PwC Audit Guide 1051 y 7021:

- ¿Se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada en relación con el área de ingresos y la misma se encuentra debidamente documentada?

El indicador se presenta de una forma un tanto vaga, dejando a interpretación la consideración de evidencia “suficiente y adecuada”. No obstante, las propias plantillas incluidas por defecto en los papeles de trabajo correspondientes al área de reconocimiento de ingresos incluyen una serie de atributos a validar que aseguran una documentación adecuada. Si bien los indicadores analizados no hacen referencia a una cuestión tan específica, si que nombran la inversión en metodología que permite a las firmas asegurarse del cumplimiento de los puntos necesarios. Por ejemplo, la NBA holandesa, dentro de sus indicadores inputs, incluye la inversión realizada en tecnología y

metodología, medida como porcentaje sobre el total de ingresos procedentes de la propia tarea de auditoría anual.

16. Going Concern

La NIA -ES 570, a la cual hace referencia PwC a la hora de plantear el indicador sobre Going Concern, trata de “(...) *las responsabilidades que tiene el auditor, en la auditoría de estados financieros, en relación con la utilización por parte de la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros.*”. De cara a asegurar el cumplimiento de las responsabilidades del auditor, se plantean los siguientes puntos para su revisión:

- ¿Se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada acerca de la idoneidad de la aplicación del principio de empresa en funcionamiento en la formulación de los estados financieros?
- Se han documentado las incertidumbres significativas que puedan afectar a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y las conclusiones de la evidencia obtenida de acuerdo con lo previsto en la NIA-ES 570?

Al igual que en el punto 15 relativo al reconocimiento de ingresos, el primero indicador para el Going Concern hace referencia a la obtención de evidencia “suficiente y adecuada”. Del mismo modo, la cumplimentación de las necesidades documentarias para justificar el Going Concern se apoya de las plantillas incluidas en los papeles de trabajo y se complementa con el segundo indicador propuesto.

Algunas de las causas o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la hipótesis de empresa en funcionamiento, según la NIA-ES 570 son las siguientes:

- *Posición patrimonial neta negativa o capital circulante negativo.*
- *Préstamos a plazo fijo próximos a su vencimiento sin perspectivas realistas de reembolso o renovación; o dependencia excesiva de préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo.*
- *Indicios de retirada de apoyo financiero por los acreedores.*
- *Flujos de efectivo de explotación negativos en estados financieros históricos o prospectivos.*
- *Ratios financieros clave desfavorables.*
- *Pérdidas de explotación sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo.*
- *Atrasos en los pagos de dividendos o suspensión de estos.*
- *Incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores.*
- *Incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo.*

- *Cambio en la forma de pago de las transacciones con proveedores, pasando del pago a crédito al pago al contado.*

A pesar de que únicamente el PCAOB hace referencia a la importancia de que exista un reporting periódico de problemas relacionadas con el principio de empresa en funcionamiento, la firma PwC se asegura de la cumplimiento de la normativa al respecto con la metodología implementada y la revisión de los puntos referentes al principio de empresa en funcionamiento incluidos en la NIA-ES 570.

17. Journal Entries

Una de las pruebas realizadas por la firma de auditoría de cara a detectar posibles actividades fraudulentas incurridas por los clientes auditados, corresponde en el análisis de los Journal Entries. La prueba consiste en la extracción de la totalidad de asientos (manuales y automáticos) introducidos en la contabilidad de la empresa, el cuadro con el Balance de Sumas y Saldos auditado y la extracción de una serie de asientos que cumplan los filtros definidos por el auditor, en base a su juicio profesional y el enfoque de riesgos realizado. De esta forma, de manera habitual con el apoyo de los especialistas en sistemas, se podrán obtener, por ejemplo, asientos de ventas inusuales (ventas contra caja sin pasar por cuentas de cliente), movimientos a cuentas #555, asientos introducidos por el CFO, asientos de gasto acabados en 000, asientos manuales introducidos en fines de semana o de madrugada...

En caso de que existan asientos que cumplan con los filtros establecidos, el auditor deberá realizar un análisis exhaustivo de los mismos de cara a determinar si se puede derivar fraude de los mismos o no. Los puntos a revisar con respecto a la obtención, análisis y conclusión de los Journal Entries, son los siguientes:

- ¿Se han diseñado y realizado procedimientos de auditoría para testear los asientos manuales?
- ¿Se han realizado procedimientos para verificar la totalidad de la población sobre la que realizar la selección de muestras a testear?
- ¿Se han documentado adecuadamente los métodos y filtros aplicados en la selección de muestras de acuerdo con lo previsto en la PwC Audit Guide, así como las conclusiones del testing realizado?

Ninguno de los organismos analizados hace referencia a la existencia de indicadores que ofrezcan información sobre el tratamiento de los Journal Entries dentro de las auditorías. PwC tampoco hace referencia a ninguna NIA-ES referente a la misma, referenciando el indicador únicamente a la normativa interna incluida en la PwC Audit Guide 5509. A pesar de que no existe una normativa profusa sobre los mismos, resultan procedimientos prácticos y útiles a la hora de encontrar posibles

indicios de fraude que de otra manera serían difícilmente detectables, incrementando así el valor añadido y la calidad de las auditorías ofertadas por la firma.

18. Hechos Posteriores

A pesar de que el informe de auditoría haga referencia, de manera habitual, a los estados financieros a 31.12.XX, las firmas auditoras deben prestar atención a los hechos acontecidos entre el cierre de los estados contables y la emisión del informe de auditoría, dado que en muchos casos, éste último se dilata en el tiempo.

La NIA-ES 560, trata precisamente este punto. Específicamente, trata de “(...) *la responsabilidad que tiene el auditor con respecto a los hechos posteriores al cierre, en una auditoría de estados financieros.*”

Según ésta NIA-ES, existen dos tipos de hechos posteriores:

- a) aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que existían en la fecha de los estados financieros.
- b) aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros.

Las de tipo a) se corresponde por ejemplo, con el caso de que exista un litigio abierto a 31.12. considerado y analizado adecuadamente a lo largo de la auditoría, pero cuya sentencia en firme ha sido publicada con fecha posterior al cierre de los estados contables. El auditor tendrá que analizar si existe algún impacto relevante por la sentencia en los estados financieros y deberá informar o no en su informe.

Por otro lado, las de tipo b) se corresponde por ejemplo, con un suceso extraordinario tal como una inundación en las instalaciones de la compañía. También en estos casos, es necesario que los auditores obtengan información relevante sobre la cuantía y el impacto del suceso en los estados financieros para, en caso de considerarlo necesario, informar debidamente en su informe de auditoría.

La cobertura de estos aspectos propuesta por parte de PwC incluye los siguientes puntos de revisión:

- ¿Se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada sobre los hechos ocurridos entre la fecha de cierre de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, de cara a evaluar la existencia de hechos que requieran un ajuste o desglose en las cuentas anuales?

- En su caso, ¿ha quedado evidenciado la existencia y conclusión por el equipo de auditoría de hechos posteriores a la fecha de la opinión de auditoría que supusiesen una modificación de la misma?
- Se ha documentado adecuadamente los procedimientos realizados, así como las conclusiones de los mismos, hasta la fecha de emisión del informe de auditoría de acuerdo con lo previsto en la PwC Audit Guide y la NIA-ES 560?

19. Estados Financieros

Con relación a los Estados Financieros auditados, la firma PwC propone una serie de puntos de revisión que hacen referencia únicamente a normativa interna. Una de las tareas realizadas por parte de los equipos de auditoría durante la fase de finalización, consiste en la evaluación de la adecuada presentación e inclusión de los desgloses necesarios en los estados financieros facilitados por el cliente de auditoría. Esta revisión se realiza con apoyo de un Cuestionario de Presentación de Cuentas, que recoge los requisitos de presentación de información recogidos en el Plan General Contable (en el caso de auditorías bajo PGC) y demás legislación mercantil vigente a la fecha aplicables en la revisión de las cuentas anuales de los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2017. La firma pone dicho cuestionario a disposición de todos los empleados y desde el departamento de metodología se aseguran de que se mantiene debidamente actualizado con la normativa aplicable. De la misma forma, existe un cuestionario similar para el informe de gestión.

A su vez, el equipo de auditoría revisa la correcta numeración de las cuentas y la correcta suma de los epígrafes y las notas, sobre la última versión de las cuentas anuales. También se documenta sobre ésta última versión todo el trabajo realizado en la base de datos del encargo referente a cada punto incluido en las cuentas anuales, haciendo referencia a la numeración del papel del trabajo en el que se ha analizado. Estas medidas, para las que, no existe ninguna NIA-ES que regule la responsabilidad del auditor, minimizan de forma efectiva la posibilidad de existencia de errores en la revisión de las cuentas anuales y facilitan un resultado que cumpla con los estándares de calidad esperados por los clientes. De cara a asegurar estas revisiones, PwC ha incluido los siguientes puntos:

- Realización de los procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación de los estados financieros, incluyendo las notas de desgloses, están de acuerdo con el marco conceptual de información financiera. Asegurarse de que se ha dejado evidencia suficiente y adecuada de la revisión del contenido de las CCAA y que existe una copia de las últimas CCAA debidamente referenciadas a los papeles de trabajo y archivadas en el audit file como pare de los papeles de trabajo.
- Obtención de una relación actualizada de administradores y comprobar su firma en las CCAA y en el informe de gestión. En concreto: a) Obtención de una relación actualizada

de los Administradores de la sociedad al cierre del ejercicio y verificar los ceses o nombramientos que hayan tenido lugar durante el ejercicio. b) Comprobación de que todos los Administradores de la sociedad han firmado las cuentas anuales y el informe de gestión y si falta la firma de alguno de ellos, que se indique en cada uno de los documentos en que falte, los motivos de ello.

- En los casos que sea aplicable, de acuerdo con la política de revisión de los Estados Financieros, obtener evidencia de que se ha realizado la revisión correspondiente por el DT y se han documentado las conclusiones de la misma en la base de Aura antes de la emisión del informe de auditoría.

20. Summary of Uncorrected Misstatements

El Summary of Uncorrected Misstatements o SUM, es el resumen de ajustes/reclasificaciones propuestas por la firma de auditoría no incluidas en los estados financieros del cliente auditado. Dicho resumen debe ponerse en común en la carta de manifestaciones firmada por los administradores de la sociedad auditada. Los puntos a revisar en relación al SUM propuestos por PwC son los siguientes:

- ¿Se ha documentado en AURA el SUM, incluyendo un desglose de los errores u omisiones de desgloses en los estados financieros? ¿Se incluyen la totalidad de ajustes y reclasificaciones identificados, indicando la cuenta contable de cada una de las mismas?
- ¿Se ha incluido el SUM en la carta de manifestaciones?
- ¿Se han documentado las conclusiones y el efecto en el informe de auditoría de los ajustes o errores identificados, así como la evaluación de la necesidad de modificar la estrategia global de auditoría o el plan de auditoría en base a la naturaleza o acumulación de los errores identificados?
- ¿Existe evidencia de revisión del SUM por parte del Engagement Leader y del QRP (en caso de que se aplicable)?

Mediante el cumplimiento de los puntos descritos, la firma se asegura de que en la totalidad de los encargos se hace un seguimiento suficiente sobre los ajustes y reclasificaciones identificados y del tratamiento de los mismos. Ninguno de los organismos analizados hace referencia al tratamiento del SUM, si bien un adecuado tratamiento del mismo reporta directamente en unos niveles de calidad más elevados.

21. Adecuada involucración y revisión del Engagement Leader y del Engagement Manager.

En puntos anteriores se ha comentado la importancia de la involucración de los miembros más experimentados de los equipos de auditoría en la realización del trabajo de cara a ofrecer unos altos estándares de calidad. Dado que normalmente se trata de personal con un número elevado de años experiencia profesional, esto les permite aportar una dimensión adicional de complejidad al trabajo, asegurándose de que los riesgos más relevantes han sido cubiertos de manera suficiente.

Uno de los organismos que ha subrayado la importancia de éste aspecto, es la NBA holandesa, que propone indicar el número y porcentaje de horas cargadas por socios/directores y Senior Managers en encargos de auditoría y otros trabajos/labores internas y el número de horas cargadas por socios y directores sobre el total de horas cargadas.

No obstante, los puntos a revisar al respecto propuestos por PwC hacen referencia a dejar las evidencias oportunas que justifiquen la efectiva involucración de estos miembros clave del equipo dentro de los encargos. Los puntos propuestos son los siguientes:

- ¿Se evidencia una adecuada involucración y revisión del Engagement Leader y del Engagement Manager en las distintas fases de la auditoría, mediante la participación en las reuniones de movilización, la determinación de los riesgos de auditoría y estrategia de auditoría, materialidad, firma de los papeles de trabajo requeridos del área de planificación, revisión de los procedimientos realizados en las áreas significativas, revisión de los Significant Matters, participación en las comunicaciones con la Dirección de la Entidad, revisión de las conclusiones y su efecto en la opinión de auditoría, firma de los papeles de trabajo requeridos de la fase de "completion",..., así como mediante la carga de un nivel de horas razonable en el encargo?
- ¿Existe una evidencia consistente del timing de la revisión del encargo por parte del Engagement Leader y del Engagement Manager?

Mediante una labor metodológica ya previamente documentada, la firma se asegura de que a la hora de completar los papeles de trabajo en los que se requiere la involucración del EL o el EM, incluyendo en los mismos papeles de trabajo cuestionarios que incluyen consultas sobre la involucración de los mismos. Asimismo, existen papeles de trabajo específicos en los que se impulsa al equipo de auditoría a resumir la participación en las comunicaciones, la participación en la revisión del trabajo, en la opinión de auditoría... La evidencia del timing se apoya también en la labor metodológica de la firma, dado que para todos los papeles de trabajo, existe un historial de modificaciones, en el que se incluye la persona que ha realizado las modificaciones, la fecha y el tipo de modificación (Creación, edición, finalización y revisión).

22. Adecuada involucración y revisión del Quality Review Partner

En aquellos encargos de auditoría en los que se requiere la participación de un QRP (Salvedades, auditoría de PIEs...etc.), la firma propone la revisión del primer indicador incluido para los EL y EM.

23. Informe de auditoría

La firma PwC propone una serie de puntos de revisión de calidad sobre el informe de auditoría:

- ¿La opinión de auditoría emitida es acorde con las conclusiones alcanzadas?
- ¿Sigue el modelo previsto en las NIAs y se ha emitido en la fecha adecuada? En el caso que se hayan identificado ajustes u omisiones de información significativas, ¿las mismas han sido incluidas en el informe de auditoría y se encuentran adecuadamente documentadas en Aura?
- En el caso de opiniones modificadas, ¿se han realizado los procedimientos de consulta correspondientes de acuerdo con la política territorial establecida? ¿Se ha obtenido firmada por la Dirección la carta de manifestaciones, conforme a lo dispuesto en la NIAs en la fecha más próxima posible, no posterior, al informe de auditoría? ¿Sigue el modelo el establecido en la NoE Técnica, con las modificaciones que se hayan considerado por el equipo, las cuales se encuentran documentadas en los papeles de trabajo?

Los puntos a analizar se centran en la cobertura de la normativa contable incluida en diferentes NIA-ES. Por un lado, la NIA-ES 580 trata de “(...) *la responsabilidad que tiene el auditor, en una auditoría de estados financieros, de obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad.*”. La comunicación a la que hace referencia el tercer punto propuesto por PwC es la carta de manifestaciones, cuya relevancia es mayor si cabe en el caso de opiniones modificadas.

Por otro lado, las NIA-ES 700 y 706 tratan de “(...) *la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También trata de la estructura y el contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros.*” y de “(...) *las comunicaciones adicionales en el informe de auditoría cuando el auditor lo considere necesario para: (a) llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros, de tal importancia que sean fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros; o (b) llamar la atención de los usuarios sobre cualquier cuestión o cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados financieros que sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.*”.

Una vez más, si bien los organismos analizados no han propuesto indicadores que ofrezcan de forma directa información sobre este tipo de trabajo realizado sobre el informe de auditoría, la

realización de estos puntos de revisión previos al informe de auditoría, minimizan la posibilidad de errores en el mismo y reportan directamente en la generación de indicadores positivos, como los documentados por la firma en su informe de calidad previamente analizado.

24. Cierre de papeles de trabajo y Archiving

Una vez emitido el informe de auditoría, la firma se asegura de que el equipo de auditoría lleva a cabo las medidas necesarias para archivar la documentación pertinente, así como la propia base de datos del encargo. Para ello, apoyándose en la normativa interna especificada en la PwC Audit Guide, la firma plantea las siguientes cuestiones para su revisión:

- ¿Se ha procedido a completar y adjuntar toda la documentación de auditoría en la fecha de opinión?
- ¿Se encuentran debidamente escaneados en AURA toda la documentación que soporta el trabajo de auditoría?
- En el caso de que se hayan producido modificaciones posteriores a la fecha de emisión del informe, ¿se han realizado de acuerdo con lo indicado en la PwC Audit Guide?
- ¿Se ha realizado correctamente el proceso de Engagement check (*) y Archiving del Aura?
¿Se ha realizado el archiving dentro de los 50 días posteriores a la fecha del informe?

(*) El proceso de “Engagement Check” se refiere a una revisión de los documentos adjuntos en la base. A partir de esta revisión, el sistema informa de diferentes “issues”, como por ejemplo documentación subidos a la base de datos sin adjuntar en ningún papel de trabajo, documentos subidos a la base correspondientes a ejercicios anteriores, papeles de trabajo que no cumplen con las aserciones previstas en la estrategia de auditoría, ...etc.

Únicamente el ICAC menciona en sus Elementos del Sistema de Control de Calidad detectados la compilación del archivo de auditoría en tiempo y forma.

25. Blanqueo de Capitales

La firma auditora hace especial hincapié en la cumplimentación de la normativa vigente en torno a la prevención del blanqueo de capitales. Dentro de las confirmaciones de independencia enviada a los participantes de cada encargo, también se confirma la cumplimentación de un e-learning sobre prevención de blanqueo de capitales. Dentro del área de planificación existe un papel de trabajo obligatorio en el cual se solicita la totalidad de la documentación requerida al respecto. A pesar de ello y para obtener seguridad adicional al respecto, la firma propone la revisión sobre los siguientes puntos:

- ¿Se encuentra debidamente documentado en el EGA de Prevención de Blanqueo de Capitales toda la información requerida sobre: Poderes, DNI, documento de identificación de la sociedad, Titularidad real, Estructura accionarial...?
- ¿La información acreditativa del proceso de identificación del cliente es apropiada y cumple con la información que debe obtenerse para identificar debidamente al cliente? (DNI vigente; la propuesta se encuentra firmada por la persona de la que se han obtenido los poderes y el DNI; los poderes confieren capacidad de contratar la auditoría; en el caso de poderes mancomunados, se han obtenido los DNIs correspondientes a los apoderados mancomunados que han firmado la propuesta)
- ¿Se ha identificado algún apoderado, administrador o titular real (así como sus familiares cercanos) que haya ocupado u ocupe un cargo de responsabilidad pública? En caso afirmativo ¿se ha procedido a realizar la correspondiente consulta a la Unidad de Prevención de Blanqueo de Capitales, y se encuentran debidamente documentada en el EGA?
- ¿Se ha pasado el World Check (WC) al personal clave de la Sociedad (apoderado/s, titular real o administradores, entidad jurídica y su grupo...)?
- ¿Se encuentra debidamente documentado el análisis de los resultados del WC? En el caso de tener indicios de actividades sospechosas, ¿se ha consultado a la Unidad de Prevención de Blanqueo de Capitales los resultados obtenidos? (dicha consulta y respuesta de la Unidad de Prevención de Blanqueo de Capitales deberá encontrarse archivada en los papeles de trabajo).

26. Comunicaciones con los órganos de Gobierno

El penultimo indicador propuesto por PwC cubre la NIA-ES 260, que trata de “(...) *la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros. Aunque la presente NIA se aplica con independencia de la dimensión o estructura de gobierno de la entidad, su aplicación presenta particularidades cuando todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, y en el caso de entidades cotizadas. Esta NIA no establece requerimientos relativos a la comunicación del auditor con la dirección de una entidad o con sus propietarios a menos que sean a la vez responsables del gobierno de la entidad*”.

De acuerdo con las explicaciones incluidas por la NIA, la firma propone puntos adicionales para las auditorías de entidades de interés público.

- ¿Se han comunicado a los responsables del gobierno de la entidad los hallazgos significativos de la auditoría y la independencia del auditor...?

En el caso de entidades de interés público:

- ¿se han realizado dichas comunicaciones al comité de auditoría? ¿Se ha adjuntado en la base de datos una copia de la comunicación como parte de la documentación de auditoría?
- ¿se ha emitido la declaración de independencia en relación con la entidad o entidades vinculadas a ésta directa o indirectamente, así como la información de los servicios adicionales de cualquier clase prestados y los correspondientes honorarios percibidos de estas entidades por el auditor o por las personas o entidades vinculados a este de acuerdo con lo dispuesto en la legislación sobre auditoría de cuentas?

El PCAOB hace referencia a la importancia de la comunicación entre auditores y comité de auditoría, y también el FRC propone una serie de discusiones que deberían ser mantenidas en las comunicaciones entre auditor y Comité de Auditoría.

Mediante la revisión de estos puntos, la firma se asegura de que se ha realizado una segunda revisión sobre las comunicaciones requeridas con los órganos de gobierno, de tal forma que se minimizan las posibilidades de omitir dichas comunicaciones.

27. Comunicación a organismos supervisores de entidades reguladas

El último indicador propuesto por la firma auditora está dirigido a aquellas entidades sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la CNMV y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones

Los puntos a revisar hacen referencia directa al Artículo 38 de la NLAC, que dicta lo siguiente: *“Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que realicen la auditoría de las cuentas anuales o de otros estados financieros de las entidades de interés público sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, o a los órganos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, tendrán la obligación de comunicar rápidamente por escrito, a los citados órganos o instituciones públicas según proceda, toda información relativa a la entidad o institución auditada de la que hayan tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones en los supuestos contemplados en el artículo 12.1 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.”*

La normativa al respecto se revisa a partir de los siguientes puntos propuestos por la firma:

- Para aquellas entidades sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al BE, a la CNMV y a la DGSFP y en el caso haberse producido algunos de los eventos descritos a continuación:

- 1.- Constituir una violación grave del contenido de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que establezcan las condiciones de su autorización o que regulen de manera específica el ejercicio de su actividad.
 - 2.- Perjudicar la continuidad de su explotación, o afectar gravemente a su estabilidad o solvencia.
 - 3.- Implicar una opinión con salvedades, desfavorable o denegada, o impedir la emisión del informe de auditoría.
- ¿Se ha realizado la correspondiente comunicación por escrito a los citados órganos dentro de los plazos establecidos legalmente?

4.3. Aplicación práctica

Como se ha podido observar previamente, la firma auditora reporta una serie de medidas en pos de alcanzar unos estándares de calidad elevados y los comunica de forma efectiva en el Informe Anual de Calidad en la Auditoría. Si bien gran parte de los indicadores propuestos por los diez organismos analizados no suponen medidas obligatorias para las firmas auditoras, PwC ha optado por informar acerca de algunas de las medidas adoptadas en ciertas materias, dado que una comunicación abierta y sencilla sobre las medidas adoptadas en materias de calidad supone un factor diferenciador con respecto a otras firmas auditoras.

Los mecanismos prácticos de la firma de cara a obtener unos estándares elevados de calidad se materializan en multitud de aspectos., desde los mecanismos establecidos para la contratación del personal hasta las revisiones internas realizadas por la propia firma.

En un primer paso por la búsqueda de una auditoría de calidad, la firma establece una serie de filtros a cumplir por las personas que solicitan empleo en la misma, los cuales, a su vez, deben completar pruebas psicotécnicas y varias entrevistas personales y grupales antes de ser contratados. Una vez dentro de la firma, los nuevos empleados reciben formación continua en forma de cursos presenciales y online. El control de la firma sobre las aptitudes y actitudes se mantienen una vez los profesionales pasan a formar parte de PwC. Durante el ejercicio en curso, los profesionales deben completar hasta tres autoevaluaciones que serán revisadas por sus gerentes, de cara a obtener un feedback en tiempo real, detectar debilidades a tiempo para poder reforzarlos y destacar los puntos fuertes para sentirse reconocido. La primera autoevaluación se realiza a principios del “curso auditor”, en torno a octubre, y en la misma, el profesional debe plantear una lista de objetivos de acuerdo a su categoría profesional y cuáles van a ser las medidas que va a implementar para conseguirlos. Deben ser objetivos claros y coherentes con la categoría profesional actual. Una vez recibida esta primera evaluación por parte del gerente correspondiente, será analizada y validada, pasando a formar parte de las metas que serán archivadas en la herramienta de desarrollo

profesional de la firma, para que el profesional pueda volver a consultar sus objetivos cuando lo considere.

La segunda autoevaluación se realiza en enero (Mid Year Review), fecha en la cual los profesionales han tenido ocasión de participar en las auditorías preliminares. Por ello, se les solicita un pequeño resumen del rol desempeñado en los encargos en los que más horas han cargado, que será evaluado por parte del gerente del encargo. En esta segunda evaluación, los gerentes puntúan el desempeño con respecto a cinco atributos (Liderazgo, Conocimiento de negocio, Capacidades Técnicas, Conocimiento global y Relaciones) con cinco tipos de puntuaciones. La menor puntuación posible indica que el profesional ha realizado una labor completamente negativa, y la mejor de todas indica que ha excedido positivamente las expectativas con respecto a su categoría. Esta “Mid Year Review” sirve a los profesionales para conocer la consideración de su trabajo por parte de los gerentes. En caso de detectar puntos de mejora, el gerente se pondrá en contacto con el auditor y podrán plantear medidas de cara a poder ofrecer un mejor servicio. De esta manera, también los gerentes pueden evaluar el desempeño de los auditores de sus encargos y exigir un nivel de calidad adecuado en los mismos. Ésta evaluación tiende a no tener consecuencias directas más allá de suponer un revulsivo de cara a la parte restante del año, en la cual se realizaran las auditorías finales y se concentrará la mayor parte del trabajo del año.

Por último, la evaluación final tiene lugar en torno a mayo y junio. Funciona de manera similar a la Mid Year Review, si bien dado que se evalúan las auditorías completas a cierre, tiende a ser más detallada. Los resultados obtenidos en estas evaluaciones finales tienen repercusiones relevantes, dado que, a partir de los datos obtenidos en las mismas, el responsable de cada oficina acudirá al comité de zona, en el cuál se asignará una “nota” que evalúe el desempeño de cada profesional durante el ejercicio auditor. Ésta nota repercutirá de manera positiva o negativa en el desarrollo profesional del auditor, influyendo en la promoción y retribución (fija y variable) para el ejercicio siguiente.

De la misma forma que se han descrito las evaluaciones realizadas por parte de los gerentes sobre los auditores de menor grado, los gerentes son a su vez evaluados por los propios socios.

Todas estas medidas implementadas por la firma en relación a la evaluación continua, generan un efecto positivo en la consecución de auditorías de calidad. Los profesionales deben mantenerse abiertos a los cambios y actualizarse con los cambios normativos y del entorno en el que operan. Además, debido al modelo de crecimiento laboral establecido por la firma, es habitual que año a año se promocióne a una categoría superior, por lo que los profesionales deben afrontar nuevos retos y responsabilidades con cada salto de categoría. Para cumplir con estas expectativas, los auditores deben esforzarse de manera continuada, obtener nuevos conocimientos y habilidades y progresar profesionalmente. Así, la firma se asegura de que mediante la exigencia de un

crecimiento constante, los profesionales no se acomodan en sus puestos y se esfuerzan en cumplir los requerimientos de calidad exigidos.

No obstante, la formación más relevante es la ejercida por parte del personal con mayor experiencia dentro de la firma. Este personal, a partir de la categoría senior (tres años de experiencia aprox.) adquiere la responsabilidad de revisar los papeles de trabajo completados por los profesionales de menor rango, ejerciendo el primero filtro de cara a la obtención de un trabajo de calidad. De la misma manera que los profesionales de categoría senior ejercen una revisión sobre el trabajo de sus asistentes, los managers revisan en parte o en totalidad el trabajo de los seniors, y en última instancia, el socio, forma parte de la cadena de revisión.

En el caso de la firma PwC, existe además evidencia de la existencia de una revisión efectiva dado que se cuenta con la herramienta denominada “Coaching Note”. Una vez el revisor correspondiente ha acabado con la revisión de un papel de trabajo, puede incluir “Coaching Notes” en el papel de trabajo, realizando las consultas apropiadas o solicitando los cambios necesarios. Este mecanismo se encuentra apoyado a su vez por el sistema informático empleado por la firma, el cual ofrece una segregación de funciones adecuada y permite realizar un seguimiento del estado de cada papel de trabajo, pudiendo visualizar en cada momento su estado de cumplimiento y revisión, fechas y personal involucrado.

La firma cuenta a su vez con las herramientas necesarias de cara a mantener debidamente actualizados los papeles de trabajo, documentos, cuestionarios, comunicaciones etc. con respecto a la normativa vigente, y existen departamentos dedicados a dicha tarea durante la totalidad del ejercicio.

Además de todas estas medidas que velan por el cumplimiento normativo y la calidad en la auditoría, existen también las revisiones internas por parte de la firma, que han sido comentadas previamente. Si bien todos los encargos son sometidos por parte de todos los responsables a un estricto control tanto durante la realización de las tareas, como en su finalización, éste trabajo se incrementa en aquellos encargos que van a ser sometidos a revisión por parte de otro socio de la firma, ya sea nacional o internacional. Lo mismo ocurre con las revisiones externas.

La labor auditora se encuentra bajo el continuo escrutinio de los legisladores y organismos de revisión. Esto sumado a las medidas de control interno documentadas previamente hacen que cada papel de trabajo cuente con un nivel de exigencia elevado, que minimiza la probabilidad de error o disconformidad con respecto a las normas, y garantiza a su vez cumplir con los estándares de calidad exigidos.

5. FORTALEZAS Y DEBILIDADES DE LOS AQIs

A lo largo del trabajo, hemos visto diferentes propuestas emitidas por organizaciones internacionales, reguladores, organismos supervisores y firmas de auditoría en materia de indicadores de calidad en la auditoría. Los indicadores se en diferentes formatos, enfoques y dirigidos a diferentes usuarios, pero todos ellos buscan facilitar la transparencia de las firmas de auditoría así como la comparabilidad de las mismas.

En base al análisis realizado, se observa que existen multitud de enfoques realizados sobre estos indicadores. Algunos de los organismos proponen una serie de indicadores flexibles basados en principios, mientras que otros proponen una serie de reglas obligatorias. Por otra parte, muchos de los organismos analizados sugieren que los indicadores sean públicos, de tal manera que todos los posibles agentes de interés tengan acceso a los mismos, mientras que otros limitan la comunicación de los indicadores únicamente a los Comités de Auditoría, al considerar que algunos de ellos pueden incluir información sensible del trabajo de la firma a nivel de encargo de auditoría.

También existe una combinación de criterios con respecto a ofrecer indicadores cuantitativos, en base a cifras establecidas o a comunicar medidas cualitativas en pos de auditorías de calidad. Los indicadores más repetidos por las diferentes organizaciones son los relacionados con el número de horas de formación por profesional, incluidos hasta en ocho de las organizaciones analizadas. Se observa por lo tanto la importancia otorgada a los esfuerzos en formación del personal por parte de los reguladores, hecho que se encuentra en línea con el caso analizado de PwC dado que en su Informe de Calidad en la Auditoría, el mayor desglose de información, tanto cualitativa como cuantitativa, se centra en los esfuerzos realizados en materia de formación del personal.

Otro de los indicadores más repetidos trata de las revisiones de calidad externas e internas. Si bien las revisiones externas son un factor sobre el cuál las firmas de auditoría no tienen control, resulta relevante incluir indicadores sobre el número de deficiencias detectadas sobre el total de revisiones externas realizadas sobre encargos de la firma. Por otro lado, el número de revisiones de calidad internas sí que puede aportar información sobre los esfuerzos realizados dentro de la firma para la obtención de la mayor calidad en sus encargos de auditoría.

Otros de los indicadores más repetidos, hasta en cinco ocasiones son el número de staff de auditoría por socio o indicadores sobre los años de experiencia. Éstos indicadores se encuentran dentro de los incluidos por parte de PwC en su Informe de Calidad de la Auditoría y dan una imagen del apalancamiento de los socios y del volumen de experiencia acumulada dentro de cada firma.

Si bien estos indicadores se encuentran dentro de los más repetidos por los diferentes organismos, esto no quiere decir que sean los más relevantes o los “mejores”. Todos los indicadores ofrecen información más o menos útil para los agentes de interés y deben ser analizados en conjunto,

comparándolos con otros indicadores y apoyándolos para su contraste con otros indicadores diferentes.

A la hora de analizar la plantilla de puntos a revisar por parte del personal de PwC (28 indicadores), se observa la existencia de puntos para los cuales muy pocos o ningún regulador ha propuesto indicadores. Por ejemplo, PwC incluye indicadores a revisar sobre la selección de muestras, deficiencias de control interno, documentación de reuniones internas, o cobertura sobre el principio de empresa en funcionamiento...etc. que no han sido incluidas por ninguno de los organismos analizados.

Como se ha visto, los 28 indicadores analizados están referenciados a normativa interna y externa, por lo que ésta serie de indicadores actúa como medida de control interno por parte de la firma, de cara a cumplir con las normativas establecidas. En materia de indicadores, serían similares a los indicadores a nivel de encargo, dado que se encargan de la revisión de puntos específicos de cada encargo de auditoría. En conclusión, la firma se asegura del cumplimiento normativo de manera interna, y posteriormente selecciona una muestra de los indicadores a publicar en su Informe Anual de Calidad en la Auditoría.

Los indicadores por lo tanto, resultan ser útiles para evaluar ciertos aspectos en relación a los esfuerzos de las firmas por obtener los mejores resultados en materia de calidad, si bien los usuarios de la información deben utilizar la información de manera comparativa y analizando la totalidad en conjunto, dado que la información obtenida estará limitada por la propia firma de auditoría, que ofrecerá los indicadores que considere adecuados. A un mayor volumen y detalle de indicadores, los usuarios podrán interpretar que la firma auditora actúa de forma transparente, lo que en principio, facilita la confianza en la misma.

Resulta de gran relevancia también aportar un contexto cualitativo en el caso de que los indicadores sean meramente cuantitativos, ya que ciertos indicadores pueden ser subjetivos, como se ha comentado en puntos previos.

Por lo tanto, los indicadores de calidad propuestos por los diferentes organizaciones, ofrecen a las firmas de auditoría un marco a partir del cual desarrollar medidas que podrían no haber tenido en cuenta y ofertar a sus agentes de interés información en forma de indicadores que permitan plasmar los esfuerzos realizados en materia de calidad.

Por otro lado, con respecto a las debilidades de los indicadores de calidad, como hemos podido observar, existen multitud de ellos, y si bien, existen algunos que se repiten, hay una muestra extensa sobre la que elegir. Como hemos observado, gran parte de los incluidos en el Informe de Calidad de la Auditoría de PwC, se encuentran dentro de las propuestas analizadas, por lo que se puede inferir que las firmas tienen en cuenta dichas publicaciones. No obstante, resultaría interesante, y más en un entorno cada vez más globalizado, la creación de una iniciativa de

indicadores de calidad en la auditoría internacionales. Al igual que mediante la creación de las NIIFs se espera que la información contable de las empresas responda a los mismos criterios y contenidos, la creación de unos indicadores globales facilitaría la comparabilidad de los mismos. De la misma manera, cabría la posibilidad de que al menos un número de dichos indicadores sean comunicados con carácter obligatorio para las firmas. De manera adicional, las firmas podrían complementar los indicadores obligatorios con otros voluntarios.

6. CONCLUSIONES

Como se ha podido comprobar, los indicadores de calidad propuestos por las diferentes organizaciones ofrecen a las firmas auditora un marco orientativo a partir del cual seleccionar métricas que puedan ofrecer información de interés a los potenciales usuarios de la función auditora. De la misma manera, ofrecen guías y recomendaciones de cara a ofrecer un servicio de la más alta calidad.

No obstante, no existe un consenso sobre los indicadores publicados, ya que difieren en formato y naturaleza a través de las distintas organizaciones analizadas, a pesar de que todas ellas busquen objetivos similares.

Una vez analizadas las propuestas de los organismos, nos remitimos a las preguntas planteadas al inicio del trabajo:

¿Es necesaria la existencia de un número elevado de organizaciones emisoras de indicadores?

No, dado que en un entorno cada vez más globalizado, también en el ámbito contable, en el cual se están realizando importantes esfuerzos de comunicación, resultaría interesante realizar esfuerzos para el establecimiento de unos indicadores estándar aplicables a todas las firmas y que cumplan con las exigencias más relevantes para los usuarios de la información.

¿Cumplen todas las organizaciones unos criterios mínimos comunes?

Tal y como se ha podido observar a lo largo del desarrollo del trabajo, existen similitudes en cuanto a los criterios propuestos entre las diferentes organizaciones, hecho que reafirma la conveniencia de establecer unos indicadores estándar aplicables a todas las firmas de manera global.

¿Se basan las organizaciones en casuísticas particulares de sus ámbitos de competencia?

A pesar de que existen diferencias entre los indicadores de cada organización, éstas no emanan de casuísticas particulares de cada país, dado que, como se ha mencionado previamente, la globalización y estandarización aplicada a lo largo de los últimos años sobre la profesión contable, hace que no existan diferencias tan grandes entre el trabajo de auditoría en cada país analizado como para que los indicadores difieran de manera significativa.

¿Qué mecanismos se implementan para comprobar el cumplimiento de los indicadores?

Dado que los indicadores no son prescriptivos, no se realiza un seguimiento de cara al cumplimiento de los mismos. Las firmas de auditoría se limitan a cumplir con la normativa legal vigente en su ámbito de aplicación, ofreciendo los indicadores que consideran oportunos en sus diferentes informes anuales o comunicaciones.

¿Sería beneficiosa la homogeneización de criterios?

Si. La existencia de unos indicadores estándar facilitaría la comparabilidad y transparencia en materia de calidad de las firmas de auditoría.

De la misma manera, cabría la opción de plantear la posibilidad de fijar una obligatoriedad para la comunicación de ciertos indicadores, dado que de lo contrario, las firmas pueden tender a establecer sesgos en la información presentada, omitiendo aquellos indicadores que no consideren beneficiosos o de los que simplemente no quieran ofrecer información.

7. BIBLIOGRAFÍA

<https://www.nba.nl/over-de-nba/english-information/about-the-nba/>

<https://www.fer.ch/en/members/eidgenoessische-revisionsaufsichtsbehoerde/>

<https://www.frc.org.uk/>

<https://pcaobus.org/>

<https://www.thecaq.org/>

<http://www.cpab-ccrc.ca/en/Pages/default.aspx>

<https://www.charteredaccountantsanz.com/>

<https://www.acra.gov.sg/>

<https://www.iosco.org/>

<http://www.icac.meh.es/>

Brouwer, A., Clement, D., Van Es, N., Jongeneel, T., Llauret, M., Saasen, P., Segers, C., (2014) In the Public Interest, Measures to improve the quality and Independence of the Audit in the Netherlands, 91-21.

NBA Practice Note 1135 (2016) Disclosure of Audit Quality Factors, Explanation of quality factors in transparent reports.

Eriksen, W., Frank-Oliver, S., (2019), FAOA Annual Report 2018, 17-19.

George, P. (2008), The Audit Quality Framework.

Gregory, J., Kroll, S., Wilfert, G. (2015) Concept Release on Audit Quality Indicators, 13.

Center for Audit Quality, (2014), CAQ Approach to Audit Quality Indicators.

Canadian Public Accountability Board, (2014), Audit Quality Indicators: In Search of the Right Measures.

King, R. (2016), Transparency Reporting in the global timelight.

International Auditing and Assurance Standards Board, (2014), A Framework for audit quality – Key elements that create an environment for Audit Quality.

Accounting and Corporate Regulatory Authority, CPA Australia, (2016), Deepening the Audit Quality Conversation.

Technical Committee of the International Organization of Securities Commission, (2009), Transparency of Firms that Audit Public Companies – Consultation Report.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, (2019), Memoria anual 2018 – Memoria de actividades.