



Universidad Nacional Autónoma de México

Programa de Posgrado en Ciencias
de la Administración

T e s i s

**La Aplicación de la Norma de Control de Calidad en los
servicios de Auditoría Externa ofrecidos por las
pequeñas firmas de contadores públicos en el Distrito
Federal.**

Que para obtener el grado de:

Maestro en Auditoría

Presenta: Ramón Reguero César

Tutor: Mtra. Adriana Padilla Morales

México, D.F.

2011



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

Dedicatoria.

A mis padres, Luis y Pilar:

A quien agradezco de todo corazón por su amor, comprensión y apoyo en cada paso de mi vida personal y profesional. En todo momento están conmigo.

Agradecimientos.

"Es muy común recordar que alguien nos debe agradecimiento, pero es más común no pensar en quienes le debemos nuestra propia gratitud"

Johann Wolfgang Goethe

A mis hermanos:

Agradezco con mucho cariño a cada uno de mis hermanos por los sueños compartidos, la amistad, la compañía y el apoyo incondicional que me han brindado.

A Lupita:

Por brindarme en cada paso de nuestras vida su voto de confianza y su amor.

A mi directora de tesis Mtra. Adriana Padilla:

Le agradezco el apoyo y la confianza depositada que sin duda hizo posible la conclusión de esta tesis.

A mis profesores:

Por compartir y transmitirme sus conocimientos, experiencia y su entrega a la profesión. Especialmente al C.P.C. Amador R. Ugalde Nuncio.

A la UNAM:

Por ser mi alma mater y acogerme entre sus aulas permitiéndome adquirir los conocimientos y habilidades para mi desarrollo profesional.

Índice

Dedicatoria.....	1
Agradecimientos.....	1
Introducción.....	6
a. Planteamiento del Problema.....	7
b. Objetivos de Investigación.....	10
b1. Objetivo general:.....	10
b2. Objetivos específicos:.....	10
c. Hipótesis.....	11
d. Justificación.....	11
e. Tipo de Investigación.....	13
PARTE I. MARCO TEÓRICO. NORMA DE CONTROL DE CALIDAD Y REQUISITOS PROFESIONALES INHERENTES.....	15
CAPÍTULO I. NORMA DE CONTROL DE CALIDAD EN LAS FIRMAS DE CONTADORES PÚBLICOS.....	15
1.1 ¿Qué es la Calidad en los Despachos?.....	15
1.1.1 El Control de Calidad.....	16
1.1.2 Razones por las cuales es necesario implementar una Norma de Control de Calidad.....	17
1.2 Reglamentación de la Norma de Control de Calidad en México.....	23
1.3 Norma de Control de Calidad (NCC).....	27
1.3.1 Características generales.....	29
1.3.2 Responsabilidad de los líderes sobre la calidad en la firma.....	30
1.3.3 Requisitos Éticos Relevantes.....	31
1.3.4 Aceptación y retención de clientes y trabajos específicos.....	32
1.3.5 Recursos Humanos.....	33
1.3.6 Desempeño del trabajo.....	36
1.3.7 Consulta.....	36

1.3.8 Revisiones de calidad.....	37
1.3.9 Monitoreo.....	38
1.3.10 Otras consideraciones importantes.....	39
1.3.11. Certificación del Contador Público.....	40
1.4. Código de Ética Profesional del I.M.C.P. y su integración en la Norma de Control de Calidad.	41
Capítulo II. El Consejo Mexicano para la Vigilancia del Control de Calidad en las Firmas de Contadores Públicos, A.C.....	44
2.1 Obligaciones.	45
2.2 Comisión Técnica.....	46
2.3 Comisión Administradora.	48
2.4 Revisiones.....	49
2.5 Arbitraje.....	50
2.6 Constancia de cumplimiento.	50
Parte II. Implementación de la Norma de Control de Calidad en las Pequeñas Firmas de Contadores Públicos.....	51
Capítulo III. Situación actual del Sistema de Control de Calidad (SCC) en las Firmas de Contadores Públicos (metodología de la investigación).	51
3.1 Hipótesis.	51
3.1.1 Pruebas de hipótesis y tipo de muestreo seleccionado.	52
3.2 Planeación de la muestra.	52
3.2.1 Establecimiento de los objetivos de la prueba.	52
3.2.2 Decidir si aplica el muestreo.	53
3.2.3 Definición de los atributos y condiciones de excepción.	53
3.2.4 Definición de la población.	60
3.2.5 Definición de la unidad de muestreo.....	61
3.2.6 Tasa de excepción tolerable (TET).	61

3.2.7 Riesgo aceptable de evaluación demasiado bajo del riesgo de control (RAERC).....	62
3.2.8 Cálculo de la tasa de excepción esperada de la población.....	62
3.2.9 Determinación del tamaño inicial de la muestra.....	63
3.3 Determinación de la muestra y obtención de información.....	64
3.3.1 Selección de la muestra.....	64
3.3.2 Realización de los procedimientos de obtención de información.....	65
3.4 Evaluación de resultados.	67
3.4.1 Generalizar a partir de la muestra a la población.....	68
3.4.2 Análisis de excepciones.....	68
3.4.3 Decidir la aceptabilidad de la población.	69

CAPÍTULO IV. SITUACIÓN ACTUAL DEL SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD EN LAS FIRMAS DE CONTADORES PÚBLICOS (RESULTADOS). ..70

4.1 Políticas y Procedimientos del Sistema de Control de Calidad.	70
4.1.1 Manual de políticas y procedimientos para cada firma.	70
4.1.2 Elaboración de Reglamento Interno de Trabajo.....	71
4.2 Recursos Humanos.....	72
4.2.1 Reclutamiento y Selección de personal.	73
4.2.2 Elaboración de descripción y Análisis del puesto.	75
4.2.3 Determinación de sistemas de promoción.	77
4.3 Programas de capacitación.....	79
4.3.1 Capacitación interna.	80
4.3.2 Capacitación externa.	81
4.4 Evaluaciones.....	81
4.4.1 Evaluaciones éticas y de desempeño al personal de la firma.....	82
4.4.2 Evaluaciones a clientes.	84
4.4.3 Existencia de casos de conflictos de interés.....	85
4.4.4 Determinación de la honorabilidad de los socios.....	86
4.4.5 Revisión de Papeles de Trabajo.	88
4.5 Elaboración de trabajos.	89
4.5.1 Planeación de la auditoría.	89

4.5.2 Asignación de equipos de trabajo.....	90
4.6 Procedimientos de Consulta en Casos Especiales.....	91
4.7 Monitoreo del Sistema de Control de Calidad.....	92
4.7.1 Determinación del revisor de Calidad.....	93
4.7.2 Resultados del Monitoreo del Sistema de Control de Calidad.....	93
4.7.3 Casos de incumplimiento con el Sistema de Control de Calidad.....	94
4.7.4 Establecimiento de medidas correctivas al personal técnico de la firma.	95
CAPÍTULO V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	96
5.1 Conclusiones.....	96
5.2 Recomendaciones para futuros estudios.....	98
CAPÍTULO VI. ANEXOS.....	100
Anexo 1 Cuadro concentrador de resultados del muestreo.....	100
Anexo II. Resultados muestreo por atributos.....	102
CAPÍTULO VII. BIBLIOGRAFÍA Y HEMEROGRAFÍA.....	105

Introducción.

La importancia de determinar el grado de aplicación de una norma de control de calidad en las firmas de contadores públicos no solo estriba en el hecho de conocer el cumplimiento de la misma, sino determinar las fortalezas o debilidades con que se cuenta para hacer frente a nuestras obligaciones.

La evaluación de la norma de control de calidad es una tarea compleja, ya que concentra una serie de elementos cualitativos difíciles de medir, evaluar y, adicionalmente, siendo una norma de nueva aplicación, resulta compleja su parametrización y delimitación dentro de las firmas de contadores. En cambio, tiene el objetivo de conocer el grado de aplicación de la Norma de Control de Calidad en las firmas de contadores públicos.

Ya se han aplicado algunos procedimientos similares a nivel internacional dando buenos resultados. Estas investigaciones han evaluado solamente el grado de aplicación que han determinado los organismos revisores o los encargados de vigilar el cumplimiento de tales normas. En el caso de México, no existen investigaciones acerca del cumplimiento de esta norma, derivado entre otras causas, a la reciente publicación de la misma y al aplazamiento de su obligatoriedad durante los últimos años.

Por esta razón, se considera relevante el realizar una investigación que identifique las acciones realizadas por las firmas de contadores respecto a la aplicación de la Norma de Control de Calidad. Es de suma importancia identificar los aspectos deficientes de estas entidades a fin de proponer medidas que subsanen estas deficiencias.

El objetivo de esta investigación es conocer el grado de aplicación de la Norma de Control de Calidad y, a través de ello, establecer las bases para futuras investigaciones de esta norma.

a. Planteamiento del Problema.

Tanto en México como a nivel internacional, el establecer una firma de contadores públicos ha sido cada vez más complejo y supervisado. Esta situación es un reflejo de las circunstancias y eventos sucedidos en diversas partes del mundo en los cuales grandes industrias u organizaciones han incurrido en prácticas dolosas, carentes de ética y moral, razones de gran importancia, por lo que la profesión se ha visto involucrada de manera directa a través de firmas de contadores que prestaban sus servicios profesionales de asesoría, consultoría y auditoría.

Eventos como los sucedidos en organizaciones como Enron y World.com en Estados Unidos en la década pasada, han generado un clima de desconfianza y hasta cierto grado de pérdida de credibilidad en la profesión de contaduría (Martínez, 2008, p.21). Tal situación es debido a la falta de ética y calidad en los trabajos prestados por las firmas de contadores que auditaban a esas entidades y que, si bien no eran los responsables de incurrir en fallas o errores importantes en los estados financieros y por consiguiente en los informes derivados de ellos, si lo fueron de no haber desarrollado su trabajo de manera más integral, siendo su responsabilidad el estudio y evaluación de la entidad, así como la aplicación de un examen a los estados financieros que diera una seguridad razonable de que estos no contaban con errores importantes y, en su defecto, ser informados correctamente y oportunamente los resultados derivados de sus estudios. A este respecto Gosh (2007, p2) nos dice que la importancia de la revisión externa como mecanismo para el gobierno corporativo ha atraído la atención considerablemente tarde. Los académicos y las autoridades en mercados desarrollados y emergentes están prestando especial atención a este tema, intentando adaptar sus mecanismos de gobierno y entidades tanto gubernamentales como privadas encaminadas a reforzar los procesos de control y vigilancia de los despachos contables, particularmente como consecuencia de las crisis financieras asiáticas del este y de las irregularidades recientes de la contabilidad en los E.E.U.U. y otras partes.

A partir de ese momento, los organismos internacionales que agrupan a los profesionistas en contaduría se han dado a la tarea de crear nuevas formas de devolver la credibilidad de la profesión. Se han creado las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF's) las cuales ahora integran aspectos que regulan aún más la actuación de los contadores y que señalan nuevas formas de realizar los trabajos.

Los organismos internacionales empezaron a crear nuevas normas que regularan la actuación de la contaduría, se crearon nuevos organismos en México (por ejemplo el Consejo Mexicano para la vigilancia del Control de Calidad en las Firmas de Contadores Públicos) que de acuerdo a las circunstancias y características de nuestro país, publicaron nuevas normas como una forma de convergencia con la normatividad internacional.

Durante la década pasada, se determinó que aquellos contadores que desearan auditar estados financieros deberían contar con una certificación emitida por algún colegio profesional reconocido o afiliado al Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP). A partir de ello, los contadores que deseen obtener dicha certificación deben someterse a diversos exámenes y requisitos que establezcan los órganos colegiados cada determinado periodo de tiempo. Lo anterior da como resultado la expedición de una constancia que lo acredita como "Contador Público Certificado" o "Licenciado en Contaduría Certificado" y que da "fe" de que el profesionista se encuentra actualizado y cuenta con los conocimientos necesarios para realizar un trabajo de manera profesional y cualitativo.

No obstante las medidas antepuestas, la certificación del contador público no asegura que quiénes dictaminen o realicen trabajos de atestiguamiento realicen sus actividades con apego a las normas éticas y profesionales.

Pronóstico:

Las circunstancias anteriores han sido motivo de que el IMCP en el año 2008 emitiera una nueva norma denominada "Norma de Control de Calidad" aplicable

tanto a firmas de contadores públicos como a profesionistas que presten sus servicios de auditoría o atestiguamiento de forma independiente, que permita a la sociedad en general tener un mayor grado de seguridad de que los servicios prestados por éstos fueron realizados con calidad. El proceso de aplicación concluirá con la obtención de una constancia de cumplimiento a la Norma de Control de Calidad.

Control del pronóstico:

Esta situación hace necesaria la reorganización de las firmas de contadores en torno a una nueva normatividad que será aplicable a despachos de todos los niveles, desde los profesionistas que presten sus servicios de forma independiente hasta las firmas internacionales de contadores públicos. Esto obligará a las sociedades a mantener los criterios mínimos de calidad que les serán supervisados de forma periódica. Así, las pequeñas firmas que cuentan con menos estructura y organización deberán realizar grandes esfuerzos para implementar la norma y realizar procedimientos alternativos que subsanen las desviaciones a la norma.

La pregunta general es:

- ¿De qué forma se puede implementar la Norma de Control de Calidad emitida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México (IMCP), en una pequeña firma de contadores públicos dedicada a la prestación de servicios de auditoría en el Distrito Federal de tal forma que permita la obtención de la constancia de cumplimiento con esta norma?

Preguntas específicas:

- ¿La Norma de Control de Calidad es realmente aplicable a las pequeñas firmas de contadores, o existen discrepancias y/o ambigüedades entre esta norma, la estructura y funcionamiento de la misma?
- ¿Cuándo existen discrepancias o es impráctica la aplicación de la Norma de Control de Calidad en las pequeñas firmas de contadores, éstas pueden ser sustituidas por normas, políticas o procedimientos aplicados de forma particular por estas entidades?

b. Objetivos de Investigación.

b1. Objetivo general:

- Determinar la forma más adecuada en que se puede implementar la Norma de Control de Calidad en una firma pequeña de contadores públicos dedicada a la prestación de servicios de auditoría en el Distrito Federal para cumplir con los lineamientos del IMCP, con el fin de conocer si es funcional o no la aplicación estricta de esta norma.

b2. Objetivos específicos:

- Identificar la existencia de discrepancias y/o ambigüedades entre la Norma de Control de Calidad, la estructura y funcionamiento de las pequeñas firmas de contadores y, determinar el grado de aplicación de la norma.
- Identificar las normas, políticas o procedimientos aplicados de forma específica o particular por las pequeñas firmas de contadores que pueden

aplicarse de forma supletoria o equiparable a la Norma de Control de Calidad.

c. Hipótesis

La hipótesis general es:

- La Norma de Control de Calidad se puede implementar de manera funcional y estricta en una pequeña firma de contadores dedicada a la prestación de servicios de auditoría en el Distrito Federal, lo cual permite a la entidad obtener la Constancia de Cumplimiento a la Norma de Control de Calidad.

Las hipótesis específicas son:

- Existen algunas discrepancias entre la Norma de Control de Calidad y la estructura y funcionamiento de las pequeñas firmas de contadores públicos, sin embargo, éstas no constituyen un problema para poder aplicarse y permitir el buen funcionamiento de estas entidades.
- Existen normas o políticas implementadas de forma particular por las pequeñas firmas de contadores que son aplicadas de forma supletoria cuando no es práctica la adopción de la Norma de Control de Calidad.

d. Justificación.

En el establecimiento de una firma de contadores es muy importante la planeación de toda la estructura y organización de la misma, pues si bien sabemos que para iniciar una sociedad tan solo es necesario el cumplir con ciertos requisitos legales, para una firma de contadores públicos que se dedique a la prestación de servicios de auditoría debemos considerar no solo estos requisitos, sino también es fundamental el tomar en cuenta los requisitos que para este fin establecen tanto

las autoridades legales-fiscales como los organismos colegiados que agrupan a estos profesionales.

En 2008, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, siendo el organismo que agrupa a todos los colegios profesionales de contadores reconocidos en México, y haciendo uso de sus facultades de órgano rector de éstos, estructuró y emitió una nueva norma de control de calidad aplicable a todas las firmas de contadores públicos y a aquellas personas que de forma independiente se dediquen a la prestación de servicios de auditoría y/o atestiguamiento con el propósito de revisar, evaluar y avalar que los servicios que se presten sean de éticos, profesionales y de calidad; a fin de emitir una constancia de cumplimiento de la Norma de Control de Calidad a cada firma o profesional independiente evaluado.

Respecto a la aplicación de esta nueva norma existen pocos estudios, en cambio, ha sido un tema de discusión y desconcierto entre los dueños de pequeños despachos de contadores, los cuales desconocen si podrán cumplir con los requisitos que establece el IMCP. En cambio, la necesidad de contar con un organismo que certifique o vigile la calidad de las firmas dedicadas a la auditoría no solo se ha generado en México, sino también en diversos países en donde se han creado organismos públicos, privados o con la participación de ambos para determinar estándares de calidad con que deben contar aquellos que estén encargados de revisar la situación financiera de las compañías en dichos países.

Práctica.

La relevancia de esta investigación radica en encontrar la manera de adecuar la Norma de Control de Calidad a las pequeñas firmas de contadores públicos dedicadas a la prestación de servicios de auditoría para el adecuado cumplimiento de la norma y el aumento de los niveles de calidad en los trabajos realizados, además de la obtención de la constancia de cumplimiento emitida por el Consejo Mexicano para la Vigilancia del Control de Calidad en las Firmas de

Contadores Públicos, A.C. Para efectos del presente trabajo, los nombres de los Contadores Públicos Registrados no se mencionan derivado a la solicitud de confidencialidad por parte de los mismos.

Metodología.

Con esta investigación se pretende conocer la adaptación e implementación de la Norma de Control de Calidad. Así también, proponer un modelo de implementación en una firma de contadores pequeña, a fin de que se cumpla de manera exhaustiva. Además, ayudar a futuros estudios a fin de que esta investigación pueda ser utilizada como base para una aplicación práctica en el establecimiento de estas sociedades y servir a entidades que presten servicios profesionales independientes de auditoría para cumplir cabalmente con la norma y obtener la constancia de cumplimiento. La importancia de la investigación radica en lo esencial para las firmas de contadores de poseer un control de calidad que le permita no solo proporcionar mejores servicios, sino también cumplir con la normatividad vigente. Actualmente, este tema se encuentra poco desarrollado y no se encuentra literatura suficiente que pueda orientar a la firmas respecto a su aplicación, más aún, un estudio de las condiciones actuales de los despachos contables que identifique los puntos más relevantes a atender en el corto plazo.

e. Tipo de Investigación.

La presente investigación es de tipo cualitativo pues se analizarán las características y la forma en que los despachos de auditoría realizan sus trabajos, abarcando desde la forma de realizar los contratos con sus clientes, hasta la forma y estructura en la organización de éstas. Así también se evaluará la disponibilidad de algunas firmas para adoptar la norma como una forma de mantener la calidad

en sus servicios, generar una seguridad en la calidad de sus trabajos y de su personal.

Así mismo, esta investigación es de tipo correlacional, pues con la presente se propondrá una forma de adaptar o establecer la norma de conformidad con la estructura de las firmas pequeñas de contadores en el Distrito Federal para verificar si el modelo propuesto sirve para cumplir con la norma y, además, que no se contraponga con las necesidades particulares de cada entidad.

PARTE I. MARCO TEÓRICO. NORMA DE CONTROL DE CALIDAD Y REQUISITOS PROFESIONALES INHERENTES.

En esta parte, se establecen las bases para la implementación de la norma de Control de Calidad en las firmas de contadores públicos, abarcando no solo las características de la norma, sino también la estructura y organización que tiene la entidad encargada de realizar las evaluaciones de las firmas de contadores públicos dedicadas a la prestación de servicios de auditoría en México. Adicionalmente, durante el desarrollo de esta primera parte se mencionarán algunos casos similares ocurridos en otros países en donde las autoridades han establecido sistemas de verificación de la calidad en las sociedades de contadores públicos, específicamente, las dedicadas a los servicios de auditoría.

Capítulo I. Norma de Control de Calidad en las Firmas de Contadores Públicos.

1.1 ¿Qué es la Calidad en los Despachos?

Hoy en día, para contratar los servicios de auditoría no solo se requiere del conocimiento de los servicios que prestan las firmas de contadores o la integridad del auditor, sino también de la calidad que éstos proveen. A raíz de los problemas en que se ha visto involucrada la profesión de la auditoría a nivel internacional, la credibilidad de quienes trabajan en el ramo se ha visto mermada, las entidades que se auditan ya no confían tan solo en el auditor para considerar el trabajo desempeñado completamente válido y veraz. Por tal motivo, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha emitido una nueva normatividad que genere una certidumbre de que los servicios de auditoría se han realizado con calidad. Para

ello, primeramente necesitamos saber que se considera como “calidad” en las firmas de contadores públicos.

1.1.1 El Control de Calidad.

El IMCP (NAGA´s, 2009) define al control de calidad como el conjunto de reglas y principios, que aseguran que los servicios profesionales independientes prestados por la firma cumplen con las normas dictadas por la profesión y que racionalmente se encuentran enlazadas entre sí.

La interpretación de “calidad” no se refiere únicamente a la calidad del producto sino debe darse en un sentido más amplio. Se refiere a que debe controlarse la calidad en todas sus manifestaciones, esto significa calidad del proceso, del trabajo, del servicio, es decir calidad en todas las áreas y a todos los niveles de la firma Orozco (2000, p.70).

Para Deming (1989) citado en García (2000) la calidad total es una filosofía básica de la administración, una forma de trabajar todos en la empresa donde debe prevalecer el respeto a la persona, la confianza y el trabajo en equipo.

Al hablar de control nos referimos a tratar de asegurar que los resultados de las actividades se conformen lo más estrechamente posible a las metas establecidas, en este caso, la calidad de los servicios (Newman y Warren, 1986). Cuando pensamos en control de calidad no solo nos estamos refiriendo a las reglas o normas por las cuales se deben de encausar para realizar un trabajo profesional y para satisfacer a nuestros clientes; una firma de contadores debe de contemplar dentro de sus objetivos organizacionales el control de calidad, tanto en lo individual como en equipo. Como comentan Álvarez y Cruz (2007, p. 90), toda planeación necesita de objetivos, políticas, procedimientos, programas y presupuestos.

La calidad es algo inherente a la actividad de la auditoría, pues el Auditor como responsable de emitir una opinión acerca de la situación, circunstancia o actividad (es) para las cuales fue contratado, es igualmente responsable de

realizar su trabajo con el mayor esmero y profesionalismo posible (IMCP, 1998). Sabemos que los informes realizados por éste no solo son utilizados por sus clientes, sino por terceros (personas o entidades) interesados en los informes emitidos, las cuales solo conocerán del auditor la conclusión de su trabajo (el dictamen) y darán por hecho que éste de ha realizado con calidad.

1.1.2 Razones por las cuales es necesario implementar una Norma de Control de Calidad.

Para que los inversionistas tengan confianza en el manejo de las empresas, es necesario que éstas cuenten con transparencia en su administración y se fomente una adecuada revelación de información financiera a los accionistas. En este sentido, diversos sectores de la economía mexicana han manifestado su interés en que las empresas del país alcancen estándares internacionales que les permitan ser más competitivas, transparentando su administración y ofreciendo mayor confianza a los inversionistas nacionales y extranjeros, para así allegarse de inversión en beneficio de la economía nacional (C.M.P.C., 2006, p.1).

De acuerdo con Martínez (2008) y Gosh (2007). A raíz de los escándalos provocados por un gran grupo de compañías norteamericanas, que representaban a algunas de las empresas más grandes en el mundo en donde se llevaron a cabo prácticas inadecuadas y se preparó información financiera falsa, en la cual una firma de contadores reconocida a nivel mundial era la encargada de dictaminar a estas organizaciones, la profesión de la contaduría se vio afectada considerablemente. Asimismo, por crisis financieras Asiáticas e irregularidades recientes en la contabilidad de compañías Estadounidenses y de otros países. Así pues, tanto en nuestro país como en otras partes del mundo, la función de auditoría se ha vuelto cada vez más supervisada y controlada con la finalidad de demostrar la veracidad de los informes emitidos y la calidad e integridad de los profesionistas que realizan los trabajos.

En el mismo sentido, Gosh (2007) comenta que la importancia de la revisión externa como mecanismo para el gobierno corporativo ha atraído considerablemente tarde la atención a este tema. Los académicos y las autoridades en mercados desarrollados y emergentes están atacando cada vez más este tema mientras que intentan reformar sus mecanismos de gobierno. Al mismo tiempo, la literatura empírica también sugiere que la supervisión interna de los encargados desempeña un papel influyente en afectar la valuación de la firma. Combinando estos resultados, se parece que la supervisión directiva interna, la revisión externa y la valuación de la firma están determinadas en común, con cada uno tendiendo a reforzar el otro. La supervisión interna de los encargados y la supervisión externa de los auditores desempeñan un papel vital en afectar el valor de la firma, aun cuando estas dos clases de supervisión son sustitutos o complementos en términos de supervisión.

Uno de los principales puntos por los cuales es fundamental contar con un sistema de monitoreo a las firmas de contadores es el valor agregado ofrecido a las compañías a quienes sirven. Durante las dos décadas pasadas, la India ha introducido un sistema extenso de reformas en el sector financiero, de tal modo que se genera un ambiente que permite a las corporaciones determinar su estructura de capital. Resultados revelan que la supervisión interna perceptiblemente no lineal está relacionada con la supervisión externa, así como por el número de auditores. Además, los resultados sugieren que la administración gerencial sea una función no lineal del valor de la firma. Primero, los socios directivos encontrados son un determinante significativo y negativo del número de auditores de las firmas, mientras que el número de auditores es también un determinante significativo y negativo de los socios. Por lo tanto, la supervisión interna y la supervisión externa se relacionan interdependiente e inversamente. En segundo lugar, el número de las relaciones del auditor y el funcionamiento de la firma son positivamente relacionados, sugiriendo que la supervisión externa realiza el funcionamiento, aunque el inverso no es necesariamente válido. Y tercero, la valuación de la firma es un determinante significativo y positivo de la administración gerencial, mientras que, al mismo tiempo, la administración

gerencial es también un determinante estadístico significativo del valor de la firma, después de controlar la supervisión externa. Se creó una base de datos del nivel de la firma empleada para el propósito de proporcionar un vehículo ideal para discernir claramente la interdependencia entre las diversas clases de supervisión y de valuación de la firma. El resultado obtenido puede ser la representación del papel de los auditores en asegurar el gobierno corporativo en otros mercados emergentes. La base de datos incluye la información sobre las firmas no financieras por el año 2005. Las variables incluyen medidas de características, del tipo de propiedad y del funcionamiento de las firmas. Los datos se emparejan a la información sobre las identidades de los auditores con quienes estas firmas tienen relaciones. Donde una firma tiene relaciones múltiples con el auditor, los datos también proporcionan los nombres de estos auditores enumerados en orden de prioridad (auditor principal, segundo auditor, etc.).

Las irregularidades de la contabilidad en los E.E.U.U. y a otras partes han aumentado el conocimiento sobre la importancia de los estándares apropiados de la contabilidad para mejorar los problemas de la organización entre la gerencia y los tenedores de acciones. Estos progresos, por consiguiente, han incitado la necesidad de la mayor transparencia en las cuentas anuales de entidades corporativas. A pesar de la literatura que emergía en este aspecto para las economías desarrolladas, la investigación limitada ha sido próxima en esta área para los países en vías de desarrollo. Primero, hasta hace poco tiempo, el sector corporativo en muchos mercados que se transformaban encontró varios apremios en mercados a los que tenían acceso y en mercados de deuda. Como consecuencia, cualquier investigación sobre la interacción entre los accionistas y las características del gobierno corporativo de las firmas habría podido estar mal manejada en gran parte y por lo tanto, menos iluminada. En segundo lugar, varios países en vías de desarrollo, se igualan hasta el final de los '80, producto de la represión financiera. Las preguntas con respecto a la interacción entre el gobierno corporativo y la valuación de la firma, sin embargo, han ganado la prominencia en estos últimos años, especialmente en el contexto de cambiar rápido el marco institucional en estos países. Varios de los países en vías de desarrollo han

introducido y orientado comercialmente reformas en el sector financiero. El movimiento hacia la asignación de recursos del mercado, junto con ensanchar y profundizar los mercados financieros, incluyendo el mercado de capitales, y el acceso riguroso y la transparencia practica consiguiente sobre las ofertas públicas han proporcionado mayor alcance a las corporaciones para determinar su estructura de capital. Esto, alternadamente, ha proporcionado mayor ímpetu para analizar las correlaciones entre las relaciones del auditor, asamblea de socios y valuación de la firma.

En otros países, como la India (Gosh, 2007), los temas del gobierno no eran consideraciones importantes hasta la adopción del programa de reformas económicas en la India en 1991. Con una integración gradual con los mercados globales y un aumento en el número de corporaciones indias con acceso a los mercados globales y siendo listadas en intercambios con el exterior, las preocupaciones públicas se han enfocado encendiendo la protección eficaz de los intereses de los inversionistas, promoción de la transparencia de las operaciones y la necesidad de moverse hacia estándares internacionales en términos del acceso en el sector corporativo. Compañías Indias se han regulado a partir de 1956, logrando consolidar varias enmiendas que se han generado desde entonces, con ello, se aseguran los intereses de los accionistas y se aseguran a los acreedores de la solvencia de las firmas. Y así, cada vez se han generado nuevas leyes, logrando reunir consejos de socios accionistas que se han unido para supervisar el movimiento de sus firmas y las responsabilidades que tienen los auditores con sus compañías. Pautas simplemente proporcionadas del acto de grandes compañías en cómo debe funcionar el organismo. Una necesidad era sentir cada vez más que algunos estatutos de los códigos del gobierno se instituyan debido a varias negligencias que infligieron pérdidas en inversionistas pequeños e inversionista de medianos intereses en mercados de capitales. Por consiguiente, varios comités fueron designados por el Buró de Seguridad e Intercambio de la India (SEBI) a examinar este aspecto en su totalidad. Después de recomendaciones de estos comités, el SEBI emitió ciertas disposiciones obligatorias hechas para las mencionadas compañías con un listado en 2002. Por

consiguiente, fue estipulado que la mitad de los miembros del Consejo debe ser directores no ejecutivos. El buró de una compañía debe fijarse sobre un comité de auditoría calificado e independiente con un mínimo de tres directores no ejecutivos, con la mayoría siendo independientes.

En el mismo estudio antes mencionado, las firmas más pequeñas dominan la auditoría del mercado de la India, aun cuando los afiliados de la India de las grandes firmas internacionales de auditoría realizaban aproximadamente el 47% de la lista de las 100 compañías más grandes. El ICAI (Instituto de Contadores de la India) divulga a cerca de 53,000 firmas de auditoría funcionando en la India, incluyendo miembros/afiliados de la mayor parte de las redes internacionales de las firmas de contaduría. Cerca de 1000 firmas de auditoría son empresas económicamente significativas; y cerca de 15 de las firmas más grandes auditan a más el de 70% de las 100 compañías superiores mencionadas. Compañías gubernamentales y compañías no enlistadas son auditadas generalmente por firmas pequeñas y medianas al parecer por las escalas de honorarios no remunerativos prescritas para estos contratos. En la mayoría de los casos, el regulador o la oficina del Contralor y Auditor General de la India (CAG) manda a auditores comunes a las empresas propiedad del gobierno. Un panel de firmas calificadas para emprender auditorías a empresas propiedad del gobierno se ponen al día anualmente. La junta directiva de propiedad del gobierno las empresas determinan los honorarios profesionales del auditor en base de pautas publicadas por CAG y aprobado posteriormente por los accionistas de la compañía.

Lo anterior nos lleva a señalar la importancia que tiene las pequeñas firmas de auditoría, que si bien sabemos que las empresas más grandes tienen como auditores a firmas reconocidas internacionalmente, las firmas pequeñas abarcan el gran volumen de empresas pequeñas y medianas existentes, las cuales en su conjunto conforman la mayor cantidad de entidades existentes en cualquier mercado.

Los resultados obtenidos en el estudio efectuado en la india (Gosh, 2007) demuestran que si se incorpora un sistema de revisión que asegure la funcionalidad de los trabajos y la integridad de las firmas encargadas de auditar a compañías tanto gubernamentales como privadas, dada esta supervisión simultánea por parte del gobierno, de los socios de las firmas y de los organismos que agrupan a la profesión; se logra mantener un alto nivel de calidad no solo en las firmas de auditoría, sino en las organizaciones que auditan.

También nos indica, que la supervisión interna a las firmas pequeñas no solo ayuda a mejorar su aceptabilidad, sino que aquellas que cuentan con una calificación mayor, tienen mayores probabilidades de conservar a sus clientes.

La supervisión externa para verificar y evaluar los trabajos que realizan las firmas de contadores no solo sirve para otorgar una calificación respecto a los procesos o métodos de organización, sino también hacen que los mismos auditores conozcan su propia entidad, tratando de fortalecer sus debilidades, identificar las vulnerabilidades y reforzar los controles tanto en sus procesos administrativos como en el desarrollo de sus trabajos. Asimismo García (2005), menciona que parte de la importancia de contar con un sistema de control de calidad en una firma de contadores es debido a la responsabilidad que tiene el contador de opinar acerca de los estados financieros del cliente, y que éste a su vez necesita tener una seguridad de que los servicios contratados se realizaron de una forma correcta.

Entonces podemos decir que, la verificación externa de los trabajos del auditor hace que se incremente el compromiso de mejorar la calidad en los trabajos realizados y se preste especial atención en los puntos clave del desarrollo de los trabajos encomendados.

Así pues, la implementación de un control de calidad ha generado beneficios en otros países, y más aún, los resultados han sido satisfactorios para quienes han logrado reunir y coordinar esfuerzos.

1.2 Reglamentación de la Norma de Control de Calidad en México.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP) tomando en consideración la responsabilidad del ejercicio de la Contaduría Pública, ha establecido las Normas básicas del trabajo de Auditoría, las que deben de considerarse de aceptación y observación dentro de la profesión en forma general, razón por las que se les denomina “Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas”. Este instituto (CONPA, 2009, Boletín 1010) define en su libro “Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar”, que las Normas de Auditoría son los requisitos de Calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características. Así, la reglamentación de la Norma de Control de Calidad comienza con la creación de las mencionadas normas.

La Norma de Control de Calidad tiene sus bases en el boletín 3020 “Control de Calidad” de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA’s), en sus pronunciamientos normativos, señalando que:

- Las políticas y procedimientos de control de calidad deben establecerse tanto a nivel de la firma a que pertenece al contador público, como al de cada uno de los trabajos de auditoría y de atestiguamiento que se efectúen.
- Las políticas y procedimientos de control de calidad se deben diseñar e implantar para asegurar que todos los trabajos que realiza la firma se conducen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y los lineamientos del Código de Ética Profesional emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Las políticas y procedimientos del control de calidad deben comunicarse al personal técnico de tal forma que exista una seguridad razonable de que son entendidos y se llevan a cabo en la práctica.

- La firma debe documentar las políticas y procedimientos de control de calidad apropiados en las circunstancias, así como cerciorarse de su aplicación.
- La firma es responsable de asegurarse que su personal técnico cumple con las normas profesionales aplicables; por lo tanto, debe establecer un sistema de control de calidad que contemple la estructura de la firma, las políticas adoptadas y los procedimientos establecidos, para comprobar que está cumpliendo con las normas profesionales. La naturaleza, extensión y formalidad del sistema de control de calidad que debe adoptar la firma, depende entre otros factores, del tamaño, números de oficinas, grado de conocimiento y experiencia del personal técnico, grado de autonomía y nivel de autoridad conferido a su personal y oficinas, complejidad y naturaleza de trabajos que realiza y consideraciones costo-beneficio.
- La obligación de apegarse a los requisitos profesionales de calidad, descansa en el contador público y, cuando es el caso, en la firma que integra a varios contadores públicos; sin embargo, evaluar el grado en que un contador público ha cumplido individualmente con ésta obligación, se lleva más eficientemente a nivel de la firma.

Por otra parte, en diversos boletines de las NAGA's, se desarrollan las características principales de la Norma de Control de Calidad, es por ello que a continuación se enuncia la clasificación de éstas normas de acuerdo a la CONPA (2009, boletín 1010).

1) Personales:

Las Normas Personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo; dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener previamente adquiridas antes de poder

asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional. Estas a su vez se dividen en:

- a) Independencia. En todos los asuntos relacionados con el trabajo, el auditor se basará en los elementos objetivos del caso que va a juzgar. No debe de existir circunstancia alguna que genere un conflicto de intereses o que afecte su juicio profesional.
- b) Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional. El examen se efectuará por persona o personas que posean los conocimientos técnicos adecuados y habilidad como Auditores. Las normas nos hablan de que la capacidad profesional se empieza con la obtención del título de Licenciado en Contaduría por una institución reconocida y que el entrenamiento técnico se obtiene con la experiencia en el ámbito profesional.
- c) Cuidado y Diligencia Profesional. En la ejecución del examen y en la preparación del Informe, debe mantenerse debido cuidado profesional.

2) Ejecución del Trabajo.

Dentro de estas Normas deben considerarse como principios básicos de este grupo todo lo que sea relativo al desarrollo del juicio y criterio profesionales del Auditor en el desempeño de sus labores, tanto en el examen que cuidadosa y diligentemente haga de su trabajo, como en la evaluación correcta del mismo. Estas a su vez se subdividen en:

- a) Planeación y Supervisión. El trabajo debe planearse adecuadamente, ejerciéndose la debida planeación y supervisión sobre los ayudantes, si los hubiere.

- b) Estudio y Evaluación del Control Interno. Debe existir un estudio apropiado y una apreciación del Control Interno existente, como base de seguridad y del consecuente alcance de las pruebas a que los procedimientos de auditoría habrán de limitarse.
- c) Obtención de Evidencia Suficiente y Competente. Debe obtenerse evidencia suficiente y competente, mediante inspección, observación y confirmaciones, como fundamento razonable de una opinión sobre lo que está examinando.

3.- Dictamen e Información.

En estas Normas debe considerarse como principio básico, todo lo que sea relativo al informe que rinda el Auditor, de los resultados obtenidos como consecuencia del trabajo desarrollado; asimismo debe expresar de manera clara la responsabilidad que sobre el informe del trabajo efectuado tenga. Se dividen en los siguientes dos incisos:

- a) Aclaración de la relación con Estados o Información Financiera y Expresión de su Opinión. En todos los casos en que se relacione el nombre de un Auditor con los Estados Financieros, el informe deberá contener una información precisa de la naturaleza del examen, si lo hubiere y el grado de responsabilidad que el Auditor estuviere asumiendo.
- b) Bases de Opinión sobre Estados Financieros. El Informe expresará una opinión sobre los Estados Financieros en conjunto, o una afirmación en el sentido de que no puede emitirse una opinión. Cuando no pueda expresarse una opinión global se consignarán las razones de esta omisión.

Así, el IMCP como órgano rector de la profesión y haciendo uso de sus facultades, emitió la Norma de Control de Calidad aplicable a las firmas de

contadores públicos que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera, trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados.

1.3 Norma de Control de Calidad (NCC).

Colbert (2001, p 49) señala que los nuevos requerimientos llaman a los auditores externos a comunicar respecto a la calidad, más que la simple aceptabilidad, de principios de contabilidad (ahora Normas de Información Financiera) y estimaciones. Prueba de ello es la emisión de esta nueva normatividad aplicable a toda firma de contadores dedicados a la prestación de servicios de auditoría.

México no ha sido el único país en el cual se han emitido normas o regulaciones enfocadas a garantizar los servicios prestados por los auditores. En diversos países tales como Estados Unidos, la India, Gran Bretaña, entre otros, se han desarrollado normatividades muy similares desde hace varios años.

Las medidas tomadas van desde la inscripción en un padrón de dictaminadores hasta la revisión directa por parte de organismos independientes a las firmas de auditores. A manera de ejemplo, podemos citar Gosh (2007) que nos describe un estudio realizado en la India en donde existe una rotación obligatoria de las firmas de auditoría después de un periodo de cuatro a cinco años del auditor en una entidad, aplicable para organizaciones públicas y privadas. En este país la rotación del socio de la auditoría no era obligatoria, y por lo tanto, era se daba especial seguimiento a través de la profesión. En la consideración de independencia del auditor, el comité de gobierno (India) recomendó la adopción de la rotación del socio de auditoría. El ICAI (Instituto de Contadores de la India) ha emitido recientemente una resolución que hace obligatorio que se revisen las rotaciones de las firmas y las auditorías comunes para todas las mencionadas compañías. En lo que concierne a asegurar la conformidad con la revisión de estándares, el departamento de los asuntos de la compañía, un ala del gobierno bajo el ministerio de la industria, hace cumplir las normas reguladoras y actúa

decisivamente contra cualquier incumplimiento. Las dos bolsas de acción primarias, la de Bombay y la nacional. Las bolsas de acción, confían en auditores externos a supervisar la congruencia con la contabilidad y los requisitos de acceso. Las relaciones corporativas del departamento de las bolsas de acción persiguen cualquier calificación de los auditores con la compañía y requiere correcciones para el siguiente año terminado.

El ICAI ha sido uno de los primeros organismos a nivel internacional que regula de manera normativa la revisión de las firmas de auditoría. Como parte del proceso, un par de 11 miembros Establecieron el comité examinador en marzo de 2002. El organismo proporciona la dirección para realzar la calidad de los servicios que proporcionaron los miembros de ICAI. Teniendo en cuenta estos progresos, las presentes investigaciones del estudio para formular un modelo empírico coherente para explorar la asociación entre auditoría externa, auditoría por parte de los socios y valuación de la firma. Se discute que la auditoría externa, el consejo de administración y la valuación de la firma se encuentran estrechamente relacionados. Los resultados demuestran la existencia de una substitución de supervisión resultado de los auditores y el grupo de directivos. Además, los resultados indican que el número de los trabajos y la firma del auditor se relacionan en un funcionamiento positivo, sugiriendo que esa supervisión externa realza el funcionamiento de la firma.

Mancera (2005) afirma que un programa de control de calidad sirve de pieza clave en la administración de riesgos, además de determinar si existen debilidades en el cumplimiento de las políticas y procedimientos de la firma y detectar áreas de oportunidad. Al tener establecido un control de calidad, se da la oportunidad tanto a los revisores de los trabajos de auditoría como a los revisados, de reforzar sus conocimientos en las metodologías implantadas por las firmas y de generar observaciones constructivas sobre aquellos aspectos que necesitan mejorarse a fin de generar un valor agregado de las firmas hacia los clientes.

Por otra parte, la globalización de las actividades humanas ha determinado el camino que debe seguir la profesión contable, es por ello que la Comisión de

Normas y procedimientos de Auditoría (CONPA) ha decidido adoptar las normas Internacionales de Auditoría, tal como las emite el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría (International Auditing Standards Board IAASB), de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants, IFAC) (IMCP, 2009). Así, con el propósito de continuar con el proceso de convergencia, la CONPA consideró conveniente emitir la Norma de Control de Calidad (NCC), con la finalidad de otorgar una seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen las normas profesionales, los requisitos regulatorios y legales y, de que los informes emitidos por la firma o socios responsables de los trabajos son apropiados en las circunstancias.

1.3.1 Características generales.

La Norma de Control de Calidad (NCC) establece las normas y lineamientos respecto a las responsabilidades de las firmas de Contadores Públicos y contadores públicos independientes sobre su sistema de control de calidad para auditorías y revisiones de información financiera, trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados (IMCP y CONPA, 2008, p.5)

El objetivo de esta NCC es establecer las normas para permitir a las firmas conformar un sistema de control de calidad que les proporcione una seguridad razonable de que:

- La firma y su personal cumplen con las características profesionales y los requisitos regulatorios y legales.
- Los informes emitidos por los socios responsables de los trabajos, son apropiados en las circunstancias.

La firma debe establecer un Sistema de Control de Calidad (SCC) que incluya políticas y procedimientos dirigidos a cada uno de los siguientes aspectos:

- Responsabilidad de los líderes de la firma,
- Requisitos éticos relevantes,
- Aceptación y Retención de las relaciones profesionales con clientes y trabajos específicos,
- Recursos humanos,
- Desempeño del Trabajo, y
- Monitoreo.

Más adelante se describirán cada uno de estos aspectos, tomando en cuenta solo las características de la NCC que serían aplicables a las Pequeñas Firmas de Contadores Públicos.

1.3.2 Responsabilidad de los líderes sobre la calidad en la firma.

La firma debe de establecer políticas y procedimientos encaminados a cumplir con un programa de control de calidad, diseñado para promover entre los miembros de la firma, una cultura interna que ayude al mejor desempeño de los trabajos. Dichas políticas y procedimientos son responsabilidad del líder ejecutivo o de su equivalente (puede ser el socio encargado).

Pero no solo los trabajadores deben mostrar su interés con la calidad, sino que la organización debe demostrar su compromiso con su personal, de tal manera que se deben establecer evaluaciones del desempeño, sistemas de incentivos, compensaciones y promociones al personal.

El líder ejecutivo o las personas a las que se les asigne la responsabilidad del sistema de control de calidad, deben contar con la experiencia y capacidad suficiente y apropiada, así como la autoridad necesaria para asumir dicha responsabilidad (IMCP, et al, 2008).

Además de todo lo anterior, el responsable del SCC debe emprender las acciones necesarias y convenientes cuando se incurran en faltas a las políticas establecidos en este sistema, de tal forma que, si se detectaran irregularidades, pueda emprender acciones tanto preventivas (para evitar futuros sucesos) como correctivas.

1.3.3 Requisitos Éticos Relevantes.

La firma debe asegurarse de que su personal cumple con los requisitos éticos relevantes y necesarios, dichos requisitos coinciden con los descritos en el Código de Ética Profesional, así como en las Normas de Auditoría generalmente Aceptadas.

Se debe cumplir con el requisito de independencia entre el personal y los clientes para quienes trabaja, además de comunicar estos resultados de manera formal y escrita al socio o socios directivos.

Adicionalmente se deben identificar cualquier amenaza a la independencia de los auditores así como emprender las acciones necesarias para eliminar dichas amenazas o reducirlas hasta un nivel aceptable, o de lo contrario, se tendría que evaluar la conveniencia de retirarse del trabajo. Dicha recopilación de datos es muy importante, a fin de que este hecho se documente con precisión y periódicamente.

Algunos autores (García, 2005) consideran que debemos estar conscientes de nuestra responsabilidad y de esa independencia que las firmas deben tener en los diferentes trabajos. Se requiere de una vigilancia continua y una concientización muy clara de todos los individuos que forman parte de las firmas de Contadores Públicos. Pero sobre todo, una comunicación clara a este respecto, debe ir de “arriba hacia abajo” en cada una de las firmas.

1.3.4 Aceptación y retención de clientes y trabajos específicos.

La firma debe diseñar controles para proporcionar una seguridad razonable de que solo asumirá o continuará con sus relaciones profesionales y trabajos cuando:

- Ha considerado la integridad del cliente, incluyendo la reputación de la entidad y los negocios de los principales accionistas del cliente, y no tenga información que la lleve a concluir que el cliente carece de integridad.
- Es competente para desempeñar el trabajo con la capacidad profesional y el entrenamiento técnico suficiente, además de contar con el tiempo y recursos necesarios para el desempeño de sus funciones.
- Pueda cumplir con los requisitos éticos relevantes.

Cuando se identifique conflictos de interés al aceptar un trabajo de un cliente nuevo o de uno ya existente, se debe evaluar la conveniencia de aceptar o rechazar a éste. Sin embargo, cuando ya se hayan identificado estos conflictos y se decida continuar con los trabajos, se debe documentar la forma en que se resolvieron tales circunstancias.

Por otro lado, si después de haber aceptado al cliente, se obtuviese información que habría sido causa de declinar esta aceptación, se debe considerar lo siguiente (IMCP, et al, 2008):

- La responsabilidad profesional y legal que implique continuar con la auditoría.
- La posibilidad de retirarse del trabajo e incluso de la relación profesional con el cliente cuando las circunstancias lo ameriten.

La responsabilidad de la independencia y de los conflictos de intereses no es únicamente de la firma, sino que es compartida con el cliente, pues existen circunstancias ajenas a los trabajos realizados, que pudieran provocar conflictos de intereses muy importantes (García, 2005).

Debemos evaluar las características éticas de las entidades a las cuales servimos, así como a los directivos y socios de las mismas, a fin de tratar de no ver relacionada tanto a la firma como a la profesión con organizaciones o socios carentes de reconocimiento moral y ético. Por lo tanto, debemos de considerar en la aceptación y retención de clientes tanto la independencia, los conflictos de interés y la honorabilidad de los accionistas.

1.3.5 Recursos Humanos.

La firma debe proporcionar una seguridad razonable de que su personal cuenta con la capacidad, competencia y compromiso hacia los principios éticos necesarios para desempeñar los trabajos de acuerdo con las normas profesionales y legales y, permitirle a la firma emitir los informes producto de sus revisiones.

Los trabajos contratados deben ser asignados a un socio, el cual se responsabilice de éstos. La identidad y el papel del socio se deben informar correcta y oportunamente a los funcionarios de la administración del cliente. También, el socio debe contar con capacidad, competencia, autoridad y tiempo para el desempeño de sus funciones. En otros países, La asignación del trabajo de la auditoría entre las firmas de auditoría se basa en un sistema de puntos que da créditos basados en la información que es divulgada por las mismas firmas de auditoría, la cuál incluye el número de socios en la firma, número de los empleados y de los aprendices, experiencia de la firma y el término de la asociación de los socios con la firma Gosh (2007, p11).

Además, se debe realizar una función de organización en donde se establezca una estructura formal, que permita a los integrantes colaborar eficaz y eficientemente en el logro de los objetivos; con base en los objetivos de la

planeación, la organización se encarga de dividir el trabajo, agrupar actividades, establecer jerarquías, designar las áreas de autoridad y responsabilidad de los integrantes y, coordinar a los grupos en sentido vertical y horizontal, por medio de las relaciones de autoridad y comunicación (De welsch, Milton & Gordon,1990 citado en Álvarez, et al., 2007,p.110).

Cualquier Empresa puede incumplir el logro de sus fines si no cuenta con Recursos Humanos que reúnan características de competencia profesional e integridad personal, por ello, la dirección debe promover las acciones tendientes a mejorar la calidad de los Recursos Humanos de la organización, entre las que destacan las siguientes: el reclutamiento, el desarrollo de carrera profesional, la evaluación del desempeño y la promoción. Orozco (2000, p.25) nos dice que para el buen desarrollo de la firma, es primordial que el personal concuerde con la filosofía de la misma. Y para lograr esto, es necesario tres aspectos importantes: el proceso de contratación, el análisis de fuerzas y debilidades y, la estructura interna.

El reclutamiento es parte fundamental para contar con un buen equipo de trabajo. García (2000) establece una relación entre la calidad del personal y el proceso de reclutamiento, si podemos realizar un proceso de reclutamiento de personal eficiente, no será necesario emplear mejores técnicas de selección, ya que contaremos con el personal lo suficientemente capacitado para desempeñar los trabajos al nivel de su puesto.

El desarrollo de carrera profesional o educación profesional es muy importante, pues dota al personal de los conocimientos actualizados y necesarios para un buen desempeño. Velázquez (1998, p.42) define a la Educación Profesional Continua como la actividad académica organizada dirigida a profesionales en ejercicio y a personas con formación o práctica profesional, técnica o laboral acumulada que, inserto en el medio laboral requieren no solo de conocimientos teóricos o prácticos que se vuelven obsoletos, sino de actitudes, hábitos y aptitudes para mejorar el desempeño de su trabajo. De acuerdo a Ruiz de Chávez (1994) citado en Velázquez (1998, p 42) la educación profesional

continúa contribuye a que los profesionales cumplan con los requisitos establecidos por entidades gubernamentales o cuerpos colegiados y a la mejora de la calidad en el ejercicio profesional en particular, si las agrupaciones profesionales regulan esta actividad educativa.

Lloyd Byars (1983) citado en Arroyo (1999) dice que la capacitación es un proceso en que se adquieren habilidades, conceptos, reglas o actitudes que incrementan la eficiencia de los empleados en el desempeño de sus labores.

Los beneficios de la capacitación son: Otorga al empleado la toma de decisiones y la solución de problemas, creará un ambiente de actividad en todos los empleados, el manejo de conflictos será de una manera más positiva, el nivel de satisfacción del empleado con relación a su puesto será mayor y, la ignorancia o la incompetencia de nuestros empleados será eliminada Arrollo (1999). Como Abu-musa (2004) comenta, los contables profesionales necesitan entender cómo la tecnología que avanzada afecta su operación. Necesitan adquirir el conocimiento y las habilidades necesarias de la tecnología de información que les permiten ocuparse de relaciones públicas, fraudes electrónicos, y la intervención de transacciones electrónicas sobre una base diaria. Una parte del conocimiento técnico, los profesionales de la contaduría ahora necesitan el conocimiento del negocio, de las industrias, del mercado y de competidores.

Reza (1995, P.32) define al programa de capacitación como la parte de un plan de capacitación que contiene en términos de tiempo y recursos, y de manera pormenorizada, las acciones de capacitación que se efectuarán en relación con los empleados de un mismo puesto o categoría ocupacional.

Y como último punto de recursos humanos tenemos a la evaluación del desempeño y promoción, pues esto nos ayudará a conocer como está funcionando nuestro personal, además de identificar a la persona adecuada para algún ascenso cuando exista una vacante. Incluso Orozco (2000, p.66) nos habla de la promoción final, el nombramiento de un nuevo socio; que se ha dado tanto en firmas pequeñas como grandes.

1.3.6 Desempeño del trabajo.

Los trabajos se deben desarrollar con el mayor esmero posible. Asimismo, se debe cumplir con las normas profesionales (como lo son las NAGA's, las NIF's, entre otras), los requisitos regulatorios y legales (por ejemplo, la Ley del Seguro Social en el caso de auditorías para el cumplimiento de las obligaciones ante el I.M.S.S.) y, con los procedimientos y políticas del Sistema de Control de Calidad.

El desempeño del trabajo se puede dividir en tres aspectos, los cuales son:

- Realización de trabajos. Aquí se incluye todos los manuales de operación, los programas de trabajo, las etapas de planeación, desarrollo y terminación de la auditoría, de acuerdo a las políticas del SCC.
- Responsabilidad de supervisión. Esta se debe dar en forma descendente, en donde el personal con mayor jerarquía supervisará la forma de trabajar de sus subordinados.
- Responsabilidad de revisión. Esta función debe recaer sobre los miembros del equipo más experimentados o con mayores conocimientos, incluyendo al socio responsable de la firma, considerando hasta que grado puede consultarse al revisor de calidad sobre los trabajos realizados sin comprometer su objetividad.

1.3.7 Consulta.

Establecer procedimientos de consulta en casos comunes o normales y sobre asuntos especiales difíciles o de controversia es de suma relevancia en el Control de Calidad. Estos asuntos se deben atender y solventar adecuadamente y en los niveles apropiados de autoridad. Es necesario documentar la naturaleza y alcance de las consultas y las conclusiones resultantes. Como ejemplo de ello, Orozco

(2000) nos habla de un concepto de desarrollo de juntas efectivas. Tener un propósito claro y delimitado, elaborar una lista de asistencia con los interesados o con la autoridad competente, contar con un moderador que guíe la reunión y que no se presenten interrupciones.

1.3.8 Revisiones de calidad.

Como todo sistema, el SCC es revisado y evaluado con la finalidad de determinar la funcionalidad del mismo así como detectar deficiencias oportunamente. Para ello, se establecen los criterios sobre lo cuales deben evaluarse los trabajos. Se desarrolla una planeación para ayudar a la organización a que realice un mejor trabajo y así, los miembros de la organización tengan las mismas metas en mente (en su conjunto) y la organización se enfrente al ambiente cambiante y siga sus metas (Diez de Bonilla, 2006, p.60).

El revisor de calidad debe incluir una discusión con el socio, la revisión de papeles de trabajo relativos a juicios importantes del equipo de trabajo y la documentación de cada uno de estos aspectos. Cabe señalar que aún y cuando el revisor de calidad emite su opinión, el socio responsable de los trabajos debe mantener la responsabilidad tanto personal como colectiva (de su equipo de trabajo).

En esta parte se debe documentar lo siguiente:

- Si se han realizado los procedimientos requeridos por las políticas de la firma sobre la revisión del control de calidad.
- Se ha completado la revisión del control de calidad antes de la fecha del informe.
- Si el revisor identificó algún asunto no resuelto.

En caso de haber diferencias de opinión entre el revisor y el equipo de trabajo se debe recabar información de las conclusiones alcanzadas, además de dicho informe no debe ser fechado hasta que se resuelva el asunto.

1.3.9 Monitoreo.

La responsabilidad del monitoreo descansará en un socio o socios u otras personas de la firma con la suficiente experiencia y autoridad para asumir esta función. Quienes llevan a cabo esta actividad no deben estar involucrados en el desempeño del trabajo o en la revisión del control de calidad. En algunas firmas muy pequeñas, la función de monitoreo y supervisión del SCC puede estar concentrada en una sola persona. Algunos autores como Peña (2007) mencionan que los socios por ser el nivel jerárquico más alto, incluyen todos los aspectos de control, atención al cliente, desarrollo y evaluación del despacho. Lo anterior es lo más común en las pequeñas firmas de contadores públicos, contando con poca estructura y por ende, con poco personal y niveles jerárquicos, es necesario que el control de calidad recaiga en una persona con la autoridad suficiente y competente como un socio o en su caso en alguno de los encargados de auditoría con mayor experiencia, conocimientos y habilidades.

El monitoreo se realiza de forma cíclica y selectiva, esto incluye realizar una selección de algunos trabajos terminados cada periodo de tiempo (por lo menos una vez al año) y verificar que tanto el desempeño del trabajo como la revisión de calidad fueron realizados correcta y adecuadamente (incluyendo todos los aspectos del Sistema de Control de Calidad).

En caso de detectarse deficiencias durante el proceso de monitoreo se debe determinar, si éstas no necesariamente indican que el SCC de la firma es ineficiente para proporcionar una seguridad razonable de que se cumple con las normas profesionales, regulatorias y legales y, las acciones correctivas inmediatas que deban realizarse.

Por otra parte, al detectar deficiencias, el personal debe emprender las acciones necesarias para corregirlas, comunicar los resultados a las personas responsables del entrenamiento técnico y proponer cambios en las políticas del SCC.

1.3.10 Otras consideraciones importantes.

Para iniciar o realizar cualquier actividad relacionada con el establecimiento del SCC, es imprescindible que se cuente con autorización de un nivel jerárquico adecuado y la debida documentación de los procedimientos a seguir así como el personal competente que genere la certidumbre del buen funcionamiento del mismo.

La forma, creación, uso, mantenimiento y conservación de los documentos y registros deben quedar claramente definidos en la organización. Se requiere que estén diseñados en tal forma que reúnan las características de claridad, eficiencia e integridad; debidamente custodiados para evitar deterioro, sustracciones o utilización inadecuada.

El personal debe ser estimulado a que aporte mejoras al sistema. Quien realiza o supervisa directamente las operaciones debe estar motivado para hacer aportaciones valiosas que fortalezcan el SCC, promoviendo aquellas que por su costo y factibilidad puedan implantarse en la organización.

En las empresas se debe contar con sistemas adecuados a su naturaleza y particularidades, integrados en forma tal que les permitan el logro de metas y objetivos.

Existen opiniones encontradas respecto al costo-beneficio que genera esta nueva normatividad, mientras para algunos la implementación de la Norma de Control de Calidad representa un costo, para otros representa una inversión. Mancera (2005) nos dice que dichos programas son un costo en la medida que

estos sean recurrentes y, por lo tanto, se deben repercutir en la cuota de honorarios del cliente. Sin embargo, el cumplimiento con las políticas de la firma, no solo en las de carácter técnico sino en la eficiencia en el desarrollo del trabajo conlleva a asegurar la calidad de los mismos y, por ende, que se debe considerar como una inversión. Así, la ausencia de un sistema de control de calidad puede tener consecuencias mayores en la reducción de ingresos. En cambio, existe la desconfianza entre las pequeñas firmas de la implementación de esta nueva NCC, ya que para estas firmas, el desembolso ocasionado por los honorarios de los revisores del SCC serían excesivos y en ningún momento podrían trasladarse a los clientes, ya que estos no concientizarían el aumento en el costo de las auditorías (A. Ugalde, entrevista personal, 26 de mayo de 2009).

1.3.11. Certificación del Contador Público.

En concordancia con la movilidad del sistema económico en la actualidad y el movimiento de capitales la globalización ha sido imprescindible, muestra de ello son los miles de tratados internacionales que año con año se firman entre países con la firme intención de generar acuerdos comerciales y mejores condiciones económicas para sus habitantes. No obstante, la economía no es lo único en donde se pueden percibir los efectos de la globalización, las profesiones mismas se han visto en la necesidad de adaptar y estandarizar sus procedimientos, normativas y acuerdos de conformidad con organismos internacionales.

La contaduría es una profesión que se adapta rápidamente a las circunstancias del entorno económico y financiero. Dar una seguridad a aquellos que contratan nuestros servicios es fundamental aún a aquellos que traspasan nuestras fronteras, es por ello que la contaduría se ha transformado en una profesión verdaderamente internacional (González y Segura, 2001).

Una de las formas en que un auditor puede alcanzar un nivel de calidad mayor y aceptada a nivel internacional lo es la certificación por parte del I.M.C.P. o

de los colegios que lo agrupan. La competitividad internacional y la globalización de los sistemas de información y comunicación, además de las economías, han propiciado que la actividad de auditoría esté cada vez más en vigilancia y se implementen constantemente nuevos mecanismos de control y evaluación de aquellos que se dedican a esta actividad.

El proceso de certificación en México entró en vigor a partir del 1 de mayo de 2008. Este procedimiento tiene como objeto, en primer término, acreditar la calidad profesional, ante personas públicas y privadas, del Contador Público (en este caso auditor) que posee los conocimientos técnico administrativos suficientes y la experiencia necesaria, para desarrollar con eficiencia las actividades propias de su profesión (González, et al., 2001, p.69).

La certificación en un sentido amplio, posee una relación directa con la Norma de Control de Calidad, en esta se establece que los miembros de las firmas deben estar lo suficientemente capacitados y asignados a los trabajos de acuerdo a su capacidad profesional, y obtención de la certificación se realiza a través de un proceso en el cual el profesionista demuestra contar con los conocimientos necesarios para ejercer la profesión. Adicional a esto, para renovar la certificación del contador público se debe cumplir con la Norma de Educación Profesional Continua, lo que significa comprobar la actualización de los conocimientos del profesionista a través de cursos, conferencias, seminarios, entre otros.

1.4. Código de Ética Profesional del I.M.C.P. y su integración en la Norma de Control de Calidad.

La ética nace de la aplicación de normas de conducta en nuestra vida diaria y representan una manera de actuar de forma correcta y respetuosa de los derechos de los demás.

López (2004, p.112) define la ética profesional del contador público como el conjunto de normas de actuación profesional emitidas por el I.M.C.P., recogidas en un código mediante postulados que sirven de guía de acción moral y en el que la profesión declara la intención de cumplir con la sociedad. Estas normas serán observadas por todo Contador Público por el hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o especialidad que cultive tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado, de instituciones públicas o privadas.

Implicará evaluar la responsabilidad ética respecto a la importancia de la técnica, la empresa, el mercado y las finanzas en el mundo actual debido a la estrecha relación de estos con los profesionistas (Padrón, 1997). Un código de ética profesional no solo nos sirve como guía de actuación moral de una profesión, sino que representa el conducto para establecer la forma de cumplir con la sociedad dándole una seguridad de conducirse con dignidad, diligencia y lealtad hacia los demás, hacia aquellos colegas de profesión y aquellos que hacen uso de los servicios de éstos profesionistas. Así, existe el Código de Ética del Instituto Mexicano de Contadores Públicos que rige la actuación de los profesionistas que ejercen la contaduría pública y, por consiguiente, que prestan servicios de auditoría.

En cada uno de los trabajos en donde la profesión se vea relacionada (auditoría), proyectamos una imagen tanto en lo individual como en su conjunto, y más aún como miembro de toda una profesión (Velázquez, 1998). Es por ello que el IMCP como instituto rector de la profesión emite este código como una guía de actuación para cualquier profesionista de la contaduría. La Norma de Control de Calidad ha integrado el código de ética dentro de la misma. A Continuación se muestra un cuadro con los 12 postulados del Código de Ética Profesional y la parte de la Norma de Control de Calidad equivalente.

cuadro No. 1. Equivalencia de postulados del Código de Ética Profesional con la Norma de Control de Calidad.

Postulado del Código de Ética profesional (IMCP)	Apartado de la Norma de Control de Calidad
Postulado I. Aplicación general del código.	Sin equivalencia.
Postulado II. Independencia de criterio.	Requisitos éticos relevantes. Independencia.
Postulado III. Calidad profesional de los trabajos	Desempeño del trabajo. Asignación de equipos de trabajo.
Postulado IV. Preparación y calidad profesional.	Recursos humanos.
Postulado V. responsabilidad personal.	Requisitos éticos relevantes.
Postulado VI. Secreto profesional.	Requisitos éticos relevantes.
Postulado VII. Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral.	Aceptación y retención de clientes y trabajos específicos.
Postulado VIII. Lealtad hacia el patrocinador de los servicios.	Requisitos éticos relevantes.
Postulado IX. Retribución económica	Sin equivalencia.
Postulado X Respeto a los colegas y a la profesión.	Desempeño del trabajo.
Postulado XI. Dignificación de la imagen profesional a base de calidad.	Desempeño del trabajo.
Postulado XII. Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos.	Recursos humanos.

Fuente: Creación propia basado en Código de ética profesional (IMCP) y Norma de Control de Calidad.

CAPÍTULO II. EL CONSEJO MEXICANO PARA LA VIGILANCIA DEL CONTROL DE CALIDAD EN LAS FIRMAS DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C.

Debido a la responsabilidad inherente de la función de auditoría, ésta función es una de las más organizadas, supervisadas y normadas. En México, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP) es el organismo autónomo que agrupa a todos los colegios federados de contadores de la nación, y que hasta hace algunos años era el encargado de emitir los principios de contabilidad generalmente aceptados, así que, el instituto además de integrar a los organismos profesionales de todo el país, era el encargado de emitir la normatividad básica de actuación profesional y de los trabajos realizados por el contador público.

La formación de organismos como el PCAOB (Public Client Accounting Oversight Board) en Estados Unidos está siendo una tendencia en otros países del mundo. Éste órgano realizó una revisión de las firmas que quisieran inscribirse para pertenecer a él como dictaminadores García (2005). Así, como un reflejo de lo realizado en otros países y como una forma de asegurar la integridad y objetividad de la información contable, se han creado diversos organismos autónomos encargados de emitir normatividades específicas, ejemplo de ello podemos mencionar al Centro de Investigación y Desarrollo de Información Financiera (CINIF) que ahora es el encargado de investigar, desarrollar y emitir las normas profesionales en materia contable.

El contar con entidades independientes que regulen, supervisen o apliquen las normas profesionales dota a la profesión de una mayor confiabilidad y al organismo de una credibilidad social mayor. Gosh (2007) ha observado en otros países que la supervisión de los auditores por parte del gobierno, de socios de las mismas firmas de auditoría y representantes de las industrias, ha generado buenos resultados; antes de que esto se realizara, los trabajos realizados no tenían mucho interés y confiabilidad por parte de los usuarios de la información financiera.

En México, la institución encargada de vigilar la aplicación de la Norma de Control de Calidad es el Consejo Mexicano para la Vigilancia del Control de Calidad en las Firmas de Contadores Públicos, A.C. Al cual el IMCP (2008) define como una asociación civil que tendrá como objeto vigilar y controlar que los contadores públicos y las firmas a que pertenezcan asuman las políticas y procedimientos profesionales de control de calidad emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. para los servicios de auditoría y atestiguamiento que lleven a cabo, así como las disposiciones de observancia general que al respecto emitan las autoridades enfocadas a mejorar la calidad de la información financiera, independientemente de que los contadores públicos o las firmas revisados sean o no socios del IMCP o de alguno de los colegios federados en el mismo.

2.1 Obligaciones.

Las obligaciones fundamentales del Consejo son:

- a) Crear y mantener un registro de los contadores públicos y de las Firmas a que pertenezcan que emitan informes de auditoría o para atestiguar, que ya sea por interés o por obligación, se registren en algún programa de control de calidad del Consejo,
- b) Vigilar el cumplimiento de las normas emitidas por el IMCP de: auditoría, para atestiguar, control de calidad, ética, educación profesional continua y otras emitidas por el propio IMCP y por las autoridades que le sean relativas a la preparación de los informes sobre información financiera, incluyendo la normatividad expedida por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de las Normas de Información Financiera (CINIF),
- c) Llevar a cabo las revisiones sobre el cumplimiento por los contadores públicos y las Firmas a que pertenecen, de las normas profesionales y regulatorias

mencionadas en el inciso b), a través de la revisión de los sistemas de control de calidad y/o de los trabajos específicos que se seleccionen.

d) Constituir una Comisión Técnica que se encargue entre otras actividades de diseñar los programas y evaluar los resultados de las revisiones mencionadas en el inciso c),

e) Constituir una Comisión Administradora que tenga como objetivo realizar las actividades necesarias para la administración de los programas de revisión de control de calidad y,

f) Efectuar cualquier otra función que sea necesaria para promover altos estándares de calidad en las funciones de auditoría y atestiguamiento que realicen los contadores públicos.

2.2 Comisión Técnica.

La Comisión Técnica tiene como objetivo realizar las actividades necesarias para la revisión de los sistemas de control de calidad establecidos por los contadores públicos y las Firmas a que pertenezcan, destacando, entre otras, las siguientes (IMCP, 2008):

a) Preparar y mantener actualizados los programas, procedimientos y cuestionarios que se usarán en las revisiones, incluyendo el informe y el formato sugerido a la carta de recomendaciones,

b) Organizar y preparar cursos de entrenamiento y de actualización para los miembros de los equipos revisores, formulando los instructivos, cuestionarios y material de apoyo a seguir y hacerse cargo de impartir los cursos a quienes vayan a participar en las revisiones de control de calidad a las Firmas de Contadores Públicos,

- c) Elaborar el perfil de los revisores y mantener un registro actualizado de los mismos, evaluando el nivel de conocimientos y experiencia de aquellas personas que participarán y han participado en las revisiones de control de calidad,
- d) Validar y aprobar los planes de acción correctivos diseñados por los contadores públicos y las firmas revisadas, participando durante el desarrollo de las revisiones de control de calidad, resolviendo las consultas que en asuntos técnicos, de juicio o controversias, le fuesen formuladas durante el desarrollo de la revisión. Asimismo, evaluarán el nivel técnico de las revisiones efectuadas,
- e) Informar a la Comisión Administradora sobre los resultados de las revisiones y los planes de acción acordados, proponiendo en su caso, la emisión de la constancia de cumplimiento correspondiente; en caso de existir controversia sobre el resultado de la revisión entre el equipo revisor y el contador público o la Firma revisados, dará aviso de ello de manera simultánea a la Comisión Administradora y al Director General,
- f) Desarrollar las políticas necesarias para el debido cumplimiento del reglamento de operación de la Comisión,
- g) Evaluar las solicitudes de los posibles revisores y con base en la misma, determinar su inclusión o rechazo en el programa,
- h) Establecer los requisitos que debe cumplir un contador público o una Firma de Contadores Públicos para ser inscritos en el programa de vigilancia de control de calidad,
- i) Desempeñar cualquier otra actividad que considere conveniente para el desarrollo, promoción y buen funcionamiento de los programas de revisión de control de calidad.

Los miembros de la Comisión Técnica son profesionales con reconocida capacidad técnica y experiencia en el ejercicio de su profesión, incluyendo entre otros atributos, independencia de criterio, imparcialidad, objetividad, prestigio

profesional reconocido y plenos conocimientos sobre el análisis y revisión de la información financiera.

2.3 Comisión Administradora.

La Comisión Administradora tiene como objetivo realizar las actividades necesarias para la administración de los programas de control de calidad, entre las que destacan (IMCP, 2008):

- a) Establecer y mantener un registro de los contadores públicos y de las Firmas registradas sujetas a revisión,
- b) Determinar la frecuencia de las revisiones, nombrar en cada caso y con base en el registro que mantenga al efecto la Comisión Técnica, a los integrantes de los equipos revisores,
- d) Mantener un programa constante de difusión de las normas de calidad,
- e) Orientar a los contadores públicos y a las Firmas a que pertenezcan, sobre cualquier consulta respecto a la aplicación de los programas de revisión de las normas de control de calidad,
- f) Proponer al Director General la emisión de las constancias de cumplimiento con la norma de calidad, en función de las propuestas hechas a su vez por la Comisión Técnica,
- g) Supervisar la aplicación y dar seguimiento al cumplimiento de los planes de acción para corregir las deficiencias encontradas en los programas de control de calidad,
- h) Vigilar el cumplimiento de los reglamentos a los programas de control de calidad,

- i) Determinar, con base en los costos del programa, las cuotas de recuperación que se cobrarán en las revisiones que se hagan a los participantes en los programas de control de calidad,
- j) Elaborar el reglamento de operación de la Comisión,
- k) Desempeñar cualquier otra actividad administrativa que considere conveniente para el desarrollo, promoción y buen funcionamiento de los programas de revisión de control de calidad.

2.4 Revisiones.

Las revisiones de control de calidad que se lleven a cabo sobre las Firmas de Contadores Públicos, pueden tener el siguiente enfoque (IMCP, 2008):

- a) Revisión general del sistema integral de control de calidad establecido en la Firma, complementado con la revisión de algunos trabajos individuales para cerciorarse de que cumplen con la normatividad profesional y regulatoria en vigor,
- b) Revisión específica de algunos trabajos en particular para cerciorarse que cumplen con lo mencionado en el párrafo anterior. Dichas revisiones serán desarrolladas por equipos de trabajo formados por profesionales de alto nivel, que serán multidisciplinarios en función de la naturaleza de los trabajos por revisar, es decir, no solo estarán integrados por contadores públicos, sino que serán reforzados por especialistas de distintas disciplinas (sistemas, abogados, actuarios, etc.) de acuerdo a las circunstancias.

Los participantes en los equipos de trabajo deberán cumplir estrictamente con las siguientes cualidades personales: capacidad técnica y experiencia, independencia mental, confidencialidad y cuidado y diligencia profesionales.

En la definición del alcance de las revisiones se tomará en cuenta invariablemente el resultado de las revisiones locales e internacionales del control de calidad que

hayan tenido con anterioridad las Firmas de Contadores Públicos sujetas a revisión.

Como resultado de las revisiones de control de calidad realizadas se emitirá un dictamen, que podrá ser limpio, con salvedades u opinión negativa, así como una carta de sugerencias para reforzar los procedimientos de control de calidad y grado de cumplimiento con la normatividad (profesional y regulatoria) de la Firma de Contadores Públicos correspondiente.

2.5 Arbitraje.

Cualquier disputa, reclamación o controversia que surja con motivo de las conclusiones de la revisión efectuadas a contadores públicos que dictaminen estados financieros serán aplicables a las Reglas de Arbitraje del centro de Arbitraje de México. Tales controversias serán por lo siguientes motivos:

1. Falta de emisión de la constancia de cumplimiento con la norma de calidad, o bien;
2. La emisión de un informe negativo o con salvedades derivado de una revisión particular.

2.6 Constancia de cumplimiento.

Una vez efectuada la revisión a las Firmas de Contadores Públicos sobre el cumplimiento del control de calidad, el Consejo emitirá, en caso de que cumplan con los requerimientos establecidos, una constancia de cumplimiento, que tendrá vigencia de tres años y será renovable mediante una nueva revisión.

PARTE II. IMPLEMENTACIÓN DE LA NORMA DE CONTROL DE CALIDAD EN LAS PEQUEÑAS FIRMAS DE CONTADORES PÚBLICOS.

En esta parte se presentan las hipótesis de investigación, la metodología seguida para la realización de la investigación y los resultados de las mismas, de los cuales derivan las conclusiones y recomendaciones para futuras investigaciones.

CAPÍTULO III. SITUACIÓN ACTUAL DEL SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD (SCC) EN LAS FIRMAS DE CONTADORES PÚBLICOS (METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN).

3.1 Hipótesis.

La hipótesis general de esta investigación es:

- La Norma de Control de Calidad se puede implementar de manera funcional y estricta en una pequeña firma de contadores dedicada a la prestación de servicios de auditoría en el Distrito Federal, lo cual permite a la entidad obtener la Constancia de Cumplimiento a la Norma de Control de Calidad.

De la anterior hipótesis general se desprenden las siguientes hipótesis específicas:

- Existen algunas discrepancias entre la Norma de Control de Calidad y la estructura y funcionamiento de las pequeñas firmas de contadores públicos, sin embargo, éstas no constituyen un problema para poder aplicarse y permitir el buen funcionamiento de estas entidades.

- Existen normas o políticas implementadas de forma particular por las pequeñas firmas de contadores que son aplicadas de forma supletoria cuando es impráctica la adopción de la Norma de Control de Calidad.

3.1.1 Pruebas de hipótesis y tipo de muestreo seleccionado.

Para estar en condiciones de probar la hipótesis debemos tomar en cuenta el tipo de investigación que se realiza. En este caso el tipo de investigación es cualitativa, pues no se evaluarán cifras o unidades monetarias, sino el grado de aplicación de una normatividad específica (la Norma de Control de Calidad), así como los atributos con que cuentan las firmas de contadores públicos para solventar los requerimientos de dicha norma.

Por tal motivo, el tipo de muestreo realizado será el Muestreo por atributos y desviación de controles según el procedimiento proporcionado por el Audit Sample Guide del American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

3.2 Planeación de la muestra.

3.2.1 Establecimiento de los objetivos de la prueba.

Consisten en verificar la efectividad de la aplicación de los controles y determinar si las operaciones o actividades contienen errores o irregularidades. Para esta investigación, el objetivo de la prueba será conocer el grado de aplicación de la norma de control de calidad emitida por el IMCP en las firmas de contadores dedicadas a la prestación de servicios de auditoría.

3.2.2 Decidir si aplica el muestreo.

El muestreo de auditoría se aplica siempre que el auditor planea llegar a conclusiones sobre una población basada en una muestra.

Cuando podemos contar con los recursos y el tiempo necesario, o cuando la población es pequeña, podemos revisar a toda la población, entonces el muestreo no aplica. Otra razón para no aplicar el muestreo es cuando no existen procedimientos de observación, en donde no existe documentación para el desarrollo del mismo.

En esta investigación el muestreo es aplicable debido a la viabilidad de proyectar los resultados obtenidos de éste a toda la población.

3.2.3 Definición de los atributos y condiciones de excepción.

Los atributos de interés y las condiciones de excepción provienen directamente de los procedimientos de auditoría para los cuales el auditor ha decidido utilizar el muestreo de auditoría. Las condiciones de excepciones definidas son las siguientes: en la mayoría de los casos es la falta de existencia de un control, fallas en el sistema o ausencia de lo requerido en la normatividad. A continuación se muestra un cuadro que incluyen los atributos a examinar así como las condiciones de excepción para cada uno.

Cuadro 2. Definición de atributos y condiciones de excepción

ATRIBUTO	CONDICIÓN DE EXCEPCIÓN
<ul style="list-style-type: none">• RESPONSABILIDAD DE LOS LÍDERES SOBRE LA CALIDAD ¿Cómo se fomenta la cultura de la calidad en su firma?<ol style="list-style-type: none">1) En cursos o talleres de entrenamiento.2) Juntas, diálogos formales.3) Boletines de noticias o memoranda informativo.4) Procedimiento alternativo. Especifique:	No se fomente la cultura de calidad.

Cuadro 2. Definición de atributos y condiciones de excepción (continuación).

ATRIBUTO	CONDICIÓN DE EXCEPCIÓN
<p>¿Se ha designado a un responsable del Sistema de Control de Calidad en la firma?</p> <p>1) Si 2) No 3) ¿Por qué? _____</p>	<p>No se designa un responsable</p>
<p>(Solo contestar si la pregunta anterior es afirmativa) ¿Cuál es el aspecto más importante en la firma, para designar a la persona responsable del Sistema de Control de Calidad?</p> <p>1) Experiencia y capacidad profesional. 2) Mayor grado de estudios. 3) Mayor nivel jerárquico en la firma. 4) Antigüedad en la firma. 5) Otra: _____</p>	<p>No existe un sistema para designar al responsable del Sistema de Control de Calidad</p>
<p>¿Se cuenta con algún manual de políticas y procedimientos donde se describa la manera de trabajar de los integrantes de la firma?</p> <p>1) Si, actualizado frecuentemente. 2) Si, actualizado algunas veces. 3) No, ¿Por qué? _____</p>	<p>No se cuenta con un manual de políticas y procedimientos que describa la manera de trabajar de los integrantes de la firma</p>
<p>• ÉTICA.</p>	
<p>¿Existe un reglamento interno de trabajo que describa las normas de actuación, técnicas y profesionales con que debe contar el auditor?</p> <p>1) Si. 2) No 3) ¿Por qué? _____</p>	<p>No existe un reglamento interno de trabajo que describa las normas de actuación, técnicas y profesionales con que debe contar el auditor</p>

Cuadro 2. Definición de atributos y condiciones de excepción (continuación).

ATRIBUTO	CONDICIÓN DE EXCEPCIÓN
<p>¿Los integrantes de los equipos de trabajo manifiestan por escrito la independencia de criterio respecto a las compañías que auditan?</p> <p>1) Si. 2) No. 3) Existe algún método alternativo a la confirmación escrita. Especificar: _____</p>	<p>Los integrantes de los equipos de trabajo no manifiestan por escrito la independencia de criterio respecto a las compañías que auditan.</p>
<p>¿Existe una rotación del personal profesional de alto nivel que participa en la elaboración de trabajos?</p> <p>1) Cada dos años. 2) Cada cinco años. 3) Solo si el cliente lo solicita. 4) No se realiza rotación alguna.</p>	<p>No existe una rotación del personal profesional de alto nivel que participa en la elaboración de trabajos.</p>
<p>¿Qué aspecto considera de mayor importancia al evaluar el aspecto ético de los integrantes de equipos de trabajo?</p> <p>1) La independencia mental y de criterio. 2) Situaciones de familiaridad con miembros de las entidades que auditan. 3) Contar con los conocimientos apropiados para brindar un buen servicio. 4) Otro. Especificar:</p>	<p>No se evalúa el aspecto ético de los integrantes de equipos de trabajo.</p>
<p>• ACEPTACIÓN DE CLIENTES.</p> <p>¿Cuáles son los asuntos de mayor relevancia para considerar si la Firma cuenta con la habilidad, competencia, tiempo y recursos necesarios para la elaboración de trabajos?</p> <p>1) El personal de la firma y el conocimiento de la industria o giro. 2) La competencia y capacidad del personal. 3) El tiempo para la realización de los trabajos y emisión de los informes</p>	<p>No existen elementos de relevancia en la firma.</p>

Cuadro 2. Definición de atributos y condiciones de excepción (continuación).

ATRIBUTO	CONDICIÓN DE EXCEPCIÓN
<p>Para aceptar nuevos trabajos, ¿se discuten primero con los encargados de la realización de los trabajos?</p> <p>1) Si. 2) No. 3) En ocasiones. 4) Otra: _____</p>	<p>La aceptación de nuevos trabajo no se discuten con los encargados de la realización de los trabajos</p>
<p>En el proceso de aceptación de clientes nuevos, ¿se realizan estudios o investigaciones a cerca de la honorabilidad de la administración de la compañía?</p> <p>1) Si 2) No 3) ¿Por qué? _____</p>	<p>En el proceso de aceptación de clientes nuevos, no se realizan estudios o investigaciones a cerca de la honorabilidad de la administración de la compañía</p>
<p>• RECHAZO DE CLIENTES.</p> <p>Una vez que se ha rechazado el cliente potencial, ¿Tiene la posibilidad de ser reevaluado?</p> <p>1) Si 2) No 3) ¿Por qué? Especificar: _____</p>	<p>Una vez que se ha rechazado el cliente potencial, No tiene la posibilidad de ser reevaluado</p>
<p>Marque que factores son determinantes para decidir el rechazo o terminación de la relación con algún cliente.</p> <p>1) Honorabilidad de los accionistas, administración y personal de alto nivel. 2) Indicadores de que el cliente podría estar involucrado en lavado de dinero u otras actividades delictivas. 3) Indicadores de una inapropiada limitación en el alcance del trabajo. 4) interpretación agresiva de las normas de información financiera y el ambiente del control interno. 5) No se rechazan clientes.</p>	<p>No se rechazan clientes</p>

Cuadro 2. Definición de atributos y condiciones de excepción (continuación).

ATRIBUTO	CONDICIÓN DE EXCEPCIÓN
<p>• RECURSOS HUMANOS.</p> <p>Para contratar nuevo personal, ¿Se realizan evaluaciones de los siguientes aspectos?</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Experiencia en trabajos previos. 2) Educación profesional. 3) Independencia con las entidades en que participará. 4) Todas las anteriores 5) No se realizan evaluaciones 	<p>No se realizan evaluaciones para contratar a nuevo personal.</p>
<p>Para llevar a cabo la asignación de los equipos de trabajo, ¿Qué aspecto es el de mayor importancia?</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) experiencia práctica en trabajos de naturaleza y complejidad similares. 2) Conocimiento de la industria en la que opera el cliente. 3) El número de colaboradores de acuerdo al volumen de trabajo. 4) Otra: _____ 	<p>Para llevar a cabo la asignación de los equipos de trabajo, No existen aspectos de mayor importancia</p>
<p>Cuando el desempeño de algún miembro de los equipos de trabajo es destacable, ¿Existe algún tipo de estímulo?</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Se le felicita verbalmente. 2) Se le otorga un reconocimiento por escrito. 3) Se considera para futuros aumentos de salario 4) Es promovido en su puesto. 	<p>Cuando el desempeño de algún miembro de los equipos de trabajo es destacable, no existe algún tipo de estímulo</p>
<p>• PROCESO DE AUDITORÍA.</p> <p>¿Se otorga capacitación continua a los integrantes de la firma?</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Frecuentemente, con cursos dentro de la firma. 2) Frecuentemente, con cursos externos a la firma. 3) Si, pero ocasionalmente. 4) No. 	<p>No se otorga capacitación a los integrantes de la firma</p>

Cuadro 2. Definición de atributos y condiciones de excepción (continuación).

ATRIBUTO	CONDICIÓN DE EXCEPCIÓN
<p>¿Se realiza un programa de trabajo al inicio de cada auditoría, incluyendo al personal involucrado para la realización de los trabajos?</p> <p>1) Si 2) No 3) ¿Por qué? _____</p>	<p>No se realiza un programa de trabajo al inicio de cada auditoría, incluyendo al personal involucrado para la realización de los trabajos</p>
<p>Durante el desarrollo de trabajos, ¿Quién es el encargado de la supervisión de los mismos?</p> <p>1) Un miembro con mayor experiencia a quien desarrolló el trabajo. 2) Un supervisor o inmediato superior. 3) El socio de la firma. 4) No se supervisa</p>	<p>No se supervisa el desarrollo de trabajos</p>
<p>• SOLUCIÓN DE DIFERENCIAS CLIENTE-DESPACHO.</p> <p>Cuando existen situaciones de diferencias de criterio, ¿Existe un procedimiento de conciliación y consulta entre el socio responsable de los trabajos y el cliente?</p> <p>1) Si 2) No 3) Especifique: _____</p>	<p>Cuando existen situaciones de diferencias de criterio, No existe un procedimiento de conciliación y consulta entre el socio responsable de los trabajos y el cliente</p>
<p>¿Donde se documentan las conclusiones alcanzadas derivadas de las diferencias de opinión?</p> <p>1) Se documentan dentro de papeles de trabajo. 2) Se elabora un documento por separado. 3) Solo se comentan entre los interesados.</p>	<p>No se documentan las conclusiones alcanzadas derivadas de diferencias de opinión.</p>
<p>Cuando el encargado de la auditoría encuentra desviaciones a normas de información financiera importantes y no resueltas, ¿Se toma alguna de las siguientes acciones?</p> <p>1) Amerita una negación de opinión o salvedad de acuerdo a la importancia relativa. 2) Se evalúa la conveniencia de continuar con los trabajos. 3) Se consulta con personal competente fuera de la firma a fin de encontrar solución. 4) Otra. Especifique:</p>	<p>Cuando el encargado de la auditoría encuentra desviaciones a normas de información financiera importantes y no resueltas, no se realiza acción alguna</p>

Cuadro 2. Definición de atributos y condiciones de excepción (continuación).

ATRIBUTO	CONDICIÓN DE EXCEPCIÓN
<p>• REVISIONES DE CALIDAD.</p> <p>¿Con qué periodicidad se realizan revisiones de calidad de los trabajos de auditoría?</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Durante todo el proceso de la auditoría. 2) Al concluir la auditoría de las entidades. 3) Aleatoriamente a algunos trabajos y/o socios 4) No se realizan. 	<p>No se realizan revisiones de calidad de los trabajos de auditoría</p>
<p>En caso de realizarse una revisión de trabajos, ¿Quién es el encargado de estas revisiones?</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Un superior jerárquico de la firma. 2) Algún miembro de otro equipo de trabajo. 3) Alguna persona externa a la firma. 	<p>No se realizan revisiones de calidad de los trabajos de auditoría</p>
<p>Cuando se concluye el proceso de revisión, ¿Se realizan informes que se discuten con las personas involucradas en la elaboración de trabajos?</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Siempre 2) Algunas veces 3) Nunca 	<p>Cuando se concluye el proceso de revisión, nunca se realizan informes que se discuten con las personas involucradas en la elaboración de trabajos</p>
<p>• SEGUIMIENTO.</p> <p>Una vez concluido el trabajo de auditoría, ¿Realizan un seguimiento sobre la misma?</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Cada 6 meses. 2) Cada año. 3) A solicitud del cliente. 4) No se lleva a cabo 	<p>Una vez concluido el trabajo de auditoría, no se realiza un seguimiento sobre la misma</p>
<p>Cuando surgen recomendaciones a cerca de los trabajos desarrollados, ¿Se revisa la aplicación de éstas?</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) A corto plazo (dentro del mismo trabajo) 2) Hasta la realización de los próximos trabajos. 3) No se revisan. 	<p>Cuando surgen recomendaciones a cerca de los trabajos desarrollados, no se revisa la aplicación de éstas.</p>

Cuadro 2. Definición de atributos y condiciones de excepción (continuación).

ATRIBUTO	CONDICIÓN DE EXCEPCIÓN
<p>Cuando se encuentran situaciones contrarias al control de calidad en la firma que son responsabilidad de los auditores, ¿Se toman acciones correctivas?</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Siempre. 2) Ocasionalmente, dependiendo del grado de importancia. 3) Nunca, solo se discuten con los responsables. 	<p>Cuando se encuentran situaciones contrarias al control de calidad en la firma que son responsabilidad de los auditores, nunca se toman acciones correctivas.</p>

Fuente: creación propia.

3.2.4 Definición de la población.

Se debe definir cuidadosamente la población de acuerdo con los objetivos de las pruebas. También es importante probar la población para verificar el objetivo de integridad y detallar las conexiones antes de seleccionar una muestra con el fin de tener la certeza de que todos los elementos de la población estarán sometidos a la selección de la muestra. En conclusión, debemos definir a la población tomando en cuenta al objetivo.

Entonces, si el objetivo de las pruebas es examinar a las firmas de contadores públicos dedicadas a la prestación de servicios de auditoría para conocer el grado de aplicación de la norma de control de calidad emitida por el IMCP en las firmas de contadores dedicadas a la prestación de servicios de auditoría, la definición precisa de la población es: los Contadores Públicos Certificados socios activos del Colegio de Contadores Públicos de México, con registro en la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF): 2698 contadores públicos (IMCP, 2010).

3.2.5 Definición de la unidad de muestreo.

La consideración principal al definir la unidad de muestreo es hacer que sea congruente con los objetivos de las pruebas. Así pues, la definición de la población y los procedimientos planeados de auditoría dictan la unidad adecuada de muestreo. Como el objetivo de las pruebas es examinar a las firmas de auditoría dedicadas a la prestación de servicios de auditoría, el Contador Público Certificado será la unidad de muestreo.

Definición de la unidad de muestreo, organización de las partidas del universo y procedimientos de selección aleatoria: Número de contadores públicos certificados, con registro en AGAFF, generación por computadora de números aleatorios.

3.2.6 Tasa de excepción tolerable (TET).

La Tasa de Excepción Tolerable (TET) representa el índice de excepción que se permitirá en la población. Siempre deberá ser mayor a la Tasa de Excepción Estimada de la Población (TEEP).

Se define por medio de criterio propio y demuestra el número de excepciones que podemos tolerar antes de cambiar la opinión. Debemos seleccionarla teniendo en cuenta que tiene relación con el tamaño de la muestra.

En este caso, como la Norma de Control de Calidad es de reciente aplicación, la TET será del 15%.

3.2.7 Riesgo aceptable de evaluación demasiado bajo del riesgo de control (RAERC).

Es el riesgo que el auditor está dispuesto a correr al aceptar un control como efectivo cuando la tasa verdadera de excepción de la población es mayor que la tasa de excepción tolerable. Conocido como error tipo II, en otras palabras, es decir que el atributo está bien cuando en realidad está mal.

Por lo general se toma un RAERC del 5% debido a que los resultados obtenidos se darán con un 95% de confianza de que sean correctos y que la muestra sea representativa. Así pues, existe la posibilidad de que en el 5% de las muestras los resultados no sean correctos o éstas no sean representativas, y se acepta el riesgo de tomar una muestra que esté dentro de este porcentaje.

Por lo tanto, los resultados tendrán un nivel de confianza del 95%.

3.2.8 Cálculo de la tasa de excepción esperada de la población.

Son los errores esperados en la población. Se estima basado en una experiencia anterior de trabajos o investigaciones y en la evaluación del riesgo inherente. Con una tasa de excepción esperada de la población baja, un tamaño de muestra pequeño satisfará la tasa de excepción tolerable, y viceversa. Este porcentaje deberá ser bajo y nunca mayor a la TET, pues de lo contrario, estaríamos tolerando menor cantidad de errores que los que espero encontrar, en cuyo caso no serviría cualquier muestra.

Dado que la Norma de Control de Calidad es una norma de nueva creación y obligatoriedad, la Tasa de Excepción Esperada de la Población para efectos de este trabajo se estima en un 5%.

3.2.9 Determinación del tamaño inicial de la muestra.

Se evalúan las excepciones en la muestra antes de que sea posible saber si la muestra es lo suficientemente grande para lograr los objetivos de las pruebas. Son cuatro los factores que determinan el tamaño inicial de la muestra para el muestreo de atributos: Población, TET, RAERC, TEEP.

El tamaño de la muestra dependerá del objetivo que se quiera alcanzar, el cual será decidido mediante criterio propio. En este caso se utilizarán las tablas proporcionadas por el American Institute of Certified Public Accountants para determinar el tamaño de la muestra, como se describe en el cuadro número 3.

De conformidad con el procedimiento de determinación del tamaño de la muestra, el tamaño de muestra es de 40.

El procedimiento para determinar el tamaño de la muestra utilizando las tablas del AICPA es el siguiente:

- a) Seleccione la tabla correspondiente al RAERC.
- b) Localice la TET en la parte superior de la tabla.
- c) Localice la TEEP en la primera columna de la izquierda.
- d) Lea toda la columna de la TET adecuada hasta que se cruce con la hilera adecuada de la TEEP. El número de la intersección será el tamaño de la muestra.

Cuadro No.3 Tamaño de muestra con un RAERC al 5%

TEEP	RAERC AL 5%										
	Tasa de Excepción Tolerable, en porcentaje % [TET]										
(En porcentaje, %)	2.00 %	3.00 %	4.00 %	5.00 %	6.00 %	7.00 %	8.00 %	9.00 %	10.00 %	15.00 %	20.00 %
0.00%	149	99	74	59	49	42	36	32	29	19	14
0.25%	236	157	117	93	78	66	58	51	46	30	22
0.50%	*	157	117	93	78	66	58	51	46	30	22
0.75%	*	208	117	93	78	66	58	51	46	30	22
1.00%	*	*	156	93	78	66	58	51	46	30	22
1.25%	*	*	156	124	78	66	58	51	46	30	22
1.50%	*	*	192	124	103	66	58	51	46	30	22
1.75%	*	*	227	153	103	88	77	51	46	30	22
2.00%	*	*	*	181	127	88	77	68	46	30	22
2.25%	*	*	*	208	127	88	77	68	61	30	22
2.50%	*	*	*	*	150	109	77	68	61	30	22
2.75%	*	*	*	*	173	109	95	68	61	30	22
3.00%	*	*	*	*	195	129	95	84	61	30	22
3.25%	*	*	*	*	*	148	112	84	61	30	22
3.50%	*	*	*	*	*	167	112	84	76	40	22
3.75%	*	*	*	*	*	185	129	100	76	40	22
4.00%	*	*	*	*	*	*	146	100	89	40	22
5.00%	*	*	*	*	*	*	*	158	116	40	30
6.00%	*	*	*	*	*	*	*	*	179	50	30
7.00%	*	*	*	*	*	*	*	*	*	68	37

Fuente: AICPA

3.3 Determinación de la muestra y obtención de información.

3.3.1 Selección de la muestra.

En el muestreo por atributos, la muestra se selecciona por medio de cualquier método probabilístico o no probabilístico, varios elementos de la muestra se pueden seleccionar como extras para reemplazar cualquier elemento anulado que

pueda ser incluido en la muestra original. Si es probabilístico es por medio de números aleatorios y en caso de ser no probabilístico la definición del método de selección depende de la persona que realice el muestreo.

Se utilizó el método de generación de números aleatorios por computadora, considerando la cantidad de elementos a muestrear de conformidad con el número progresivo asignado por el IMCP (IMCP, 2010).

3.3.2 Realización de los procedimientos de obtención de información.

Ahora vamos a aplicar los procedimientos necesarios para verificar la existencia de excepciones. Se verificaron los elementos seleccionados de la muestra.

Se realizó la investigación a los elementos seleccionados en la muestra y se aplicó un cuestionario de todos los atributos marcados en la Norma de Control de Calidad.

Después de verificar los elementos seleccionados de la muestra, se realiza una tabla en donde se muestran las excepciones encontradas. Cabe señalar que los elementos que no contienen excepciones o errores, no se incluyen, es por ello que en el cuadro número 4 solo se marcan los atributos en donde se encontró la excepción. Colocamos el número de elemento de la muestra así como el atributo verificado en el que se encontró la excepción.

El siguiente cuadro se muestra solo como ejemplo del total de las excepciones encontradas y no constituye el número real de excepciones encontradas durante el desarrollo del trabajo.

Cuadro No.4 FORMATO DE CUESTIONARIO PARA OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN

Descripción de los atributos	ELEMENTO SELECCIONADO
	1
¿Cómo se fomenta la cultura de la calidad en su firma?	
¿Se ha designado a un responsable del Sistema de Control de Calidad en la firma?	
(Solo contestar si la pregunta anterior es afirmativa) ¿Cuál es el aspecto más importante en la firma, para designar a la persona responsable del Sistema de Control de Calidad?	
¿Se cuenta con algún manual de políticas y procedimientos donde se describa la manera de trabajar de los integrantes de la firma?	
¿Existe un reglamento interno de trabajo que describa las normas de actuación, técnicas y profesionales con que debe contar el auditor?	
¿Los integrantes de los equipos de trabajo manifiestan por escrito la independencia de criterio respecto a las compañías que auditan?	
¿Existe una rotación del personal profesional de alto nivel que participa en la elaboración de trabajos?	
¿Qué aspecto considera de mayor importancia al evaluar el aspecto ético de los integrantes de equipos de trabajo?	
¿Cuáles son los asuntos de mayor relevancia para considerar si la Firma cuenta con la habilidad, competencia, tiempo y recursos necesarios para la elaboración de trabajos?	
Para aceptar nuevos trabajos, ¿se discuten primero con los encargados de la realización de los trabajos?	
En el proceso de aceptación de clientes nuevos, ¿se realizan estudios o investigaciones acerca de la honorabilidad de la administración de la compañía?	
Una vez que se ha rechazado el cliente potencial, ¿Tiene la posibilidad de ser reevaluado?	
Marque que factores son determinantes para decidir el rechazo o terminación de la relación con algún cliente.	
Para contratar nuevo personal, ¿Se realizan evaluaciones de los siguientes aspectos?	

Descripción de los atributos	ELEMENTO SELECCIONADO 1
Para llevar a cabo la asignación de los equipos de trabajo, ¿Qué aspecto es el de mayor importancia?	
Cuando el desempeño de algún miembro de los equipos de trabajo es destacable, ¿Existe algún tipo de estímulo?	
¿Se otorga capacitación continua a los integrantes de la firma?	
¿Se realiza un programa de trabajo al inicio de cada auditoría, incluyendo al personal involucrado para la realización de los trabajos?	X
Durante el desarrollo de trabajos, ¿Quién es el encargado de la supervisión de los mismos?	
Cuando existen situaciones de diferencias de criterio, ¿Existe un procedimiento de conciliación y consulta entre el socio responsable de los trabajos y el cliente?	
¿Donde se documentan las conclusiones alcanzadas derivadas de las diferencias de opinión?	
Cuando el encargado de la auditoría encuentra desviaciones a normas de información financiera importantes y no resueltas, ¿Se toma alguna de las siguientes acciones?	
¿Con qué periodicidad se realizan revisiones de calidad de los trabajos de auditoría?	
En caso de realizarse una revisión de trabajos, ¿Quién es el encargado de estas revisiones?	
Cuando se concluye el proceso de revisión, ¿Se realizan informes que se discuten con las personas involucradas en la elaboración de trabajos?	X
Una vez concluido el trabajo de auditoría, ¿Realizan un seguimiento sobre la misma?	
Cuando surgen recomendaciones a cerca de los trabajos desarrollados, ¿Se revisa la aplicación de éstas?	
Cuando se encuentran situaciones contrarias al control de calidad en la firma que son responsabilidad de los auditores, ¿Se toman acciones correctivas?	

Fuente: Creación propia. Muestreo aplicado.

3.4 Evaluación de resultados.

Una vez que se haya recabado toda la información, procesado y agrupado, así como el análisis completo de las excepciones encontradas, se procederá a la

evaluación de los resultados obtenidos a fin de poder generalizar a toda la población los hallazgos encontrados. Además, se deberán analizar las causas de las excepciones a fin de determinar las verdaderas causas de la existencia de las excepciones, que traducido al presente trabajo constituyen atributos de la Norma de Control de Calidad que no se cumplen.

3.4.1 Generalizar a partir de la muestra a la población.

Se deberá comparar la tasa de excepción de la muestra con la tasa de excepción tolerable y la tasa de excepción de la población por cada atributo para poder decidir si la muestra es válida o debemos rechazarla. Además verificar que la TET y la TEM estén dentro del TESC a un RAERC del 5%. En todos los atributos, el TEM debe ser menor que la Tasa de Excepción Superior Calculada, de lo contrario debemos rechazar la muestra y realizar algún procedimiento adicional como tomar otra muestra, ampliarla, etc.

3.4.2 Análisis de excepciones.

Se verificará cual fue la naturaleza de los errores para ver si es necesario implementar nuevos controles o reajustar los existentes. Si fueron debido a errores consientes y voluntarios, sería conveniente implementar medidas correctivas y más controles. Por otro lado, si es debido a casos fortuitos e involuntarios, solo es necesario aumentar la supervisión e inspección a fin de evitar que las excepciones continúen.

Derivado del análisis de las excepciones, se generarán las recomendaciones para la aplicación de la Norma de Control de Calidad. Este es uno de los puntos más fundamentales del trabajo pues derivado de ello no solo se

determinará las causas de su existencia, sino que se dará una posible solución a las excepciones.

3.4.3 Decidir la aceptabilidad de la población.

Cuando se concluye que el error en una población puede ser mayor que el error tolerable después de considerar el error de muestreo, la población no se considera aceptable, en cuyo caso se recomienda:

- a) Revisar la TET o el RAERC.
- b) Ampliar el tamaño de la muestra.
- c) Revisión del riesgo de control evaluado.

CAPÍTULO IV. SITUACIÓN ACTUAL DEL SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD EN LAS FIRMAS DE CONTADORES PÚBLICOS (RESULTADOS).

Se realizó el examen a los contadores públicos certificados de la muestra de conformidad con la metodología propuesta en el capítulo III. Los datos e información contenida se recabaron durante el mes de mayo de 2010, en el entendido de que en años anteriores o posteriores a éste, pueden haberse generado resultados diferentes derivado a la aplicación gradual de la Norma de Control de Calidad.

4.1 Políticas y Procedimientos del Sistema de Control de Calidad.

En esta sección se describen las condiciones en que se encuentran las firmas de contadores en cuanto a la parte práctica y el desarrollo de sus trabajos, entendiéndose a éstas no solo como el soporte documental donde se encuentran descritos los procedimientos y las políticas a seguir en la firma, sino también en un reglamento interno de trabajo en el cual nos menciona la manera de actuar dentro de la entidad ya sea desarrollando o no los trabajos de auditoría.

4.1.1 Manual de políticas y procedimientos para cada firma.

En general, casi en su totalidad las firmas de contadores públicos cuentan con un manual de políticas y procedimientos donde se describe la manera de trabajar de los integrantes de la firma. El 87.5% de las firmas cuentan con uno de estos manuales en donde se plasman los procedimientos para el desempeño de los trabajos de auditoría.

Cabe mencionar que aquellos que no cuentan con un manual son firmas consideradas como pequeñas, en donde la infraestructura interna no es tan compleja y por lo tanto, no se documentan los procedimientos dentro de la entidad, el número de personas colaborando para la firma no sobrepasa los 10 miembros, y generalmente las empresas que auditan son micro, pequeñas y medianas empresas.

Sin embargo, aun y cuando la mayoría cuenta con un manual, solo en el 60% de los casos es actualizado frecuentemente, es decir, no se adapta a las condiciones cambiantes del entorno, puesto que una actividad como la auditoría constantemente sufre cambios ya sea por parte de los colegios federados, las autoridades administrativas o por el cambio en reglamentaciones y/o normatividades (por ejemplo las NIF's).

Dentro de los requerimientos de la NCC, resulta esencial contar con un manual de políticas y procedimientos, de otra forma solo se guiarán los trabajos por medio del aprendizaje transmitido de forma oral y práctica, de modo que, resulta impráctico e impreciso el desarrollo de los trabajos.

Para la elaboración de este manual es necesario identificar desde un inicio el giro de la entidad, así como los servicios generales y específicos que serán prestados por la firma y desglosar cada procedimiento a realizar, identificando la manera más eficiente de realizar cada tarea y plasmándola de manera escrita, con la finalidad de que todos y cada uno de los miembros que la integran estandaricen sus procedimientos.

4.1.2 Elaboración de Reglamento Interno de Trabajo.

En lo que respecta al reglamento interno de trabajo, se obtuvo que la totalidad de los Contadores Públicos Registrados cuentan con un reglamento interno de trabajo, es decir, aun y cuando no cuenten con un manual de políticas y procedimientos que describa la forma de realizar sus trabajos, sí cuentan con una

guía para su actuar en la entidad. Considero que este punto es relevante pues la actividad de la auditoría no solo se basa en el trabajo de desarrollo de la auditoría, sino también en la forma en que el personal que desempeña la función encause su actuar de forma decorosa y organizada, de tal forma que otorgue a la firma, a su persona y a su trabajo, una imagen de responsabilidad y calidad.

Este reglamento interno debe incluir aspectos relativos a la ética profesional del auditor, debiendo reglamentar el actuar dentro y fuera de la organización. Con ello se sola una seguridad relativa de que los trabajos desempeñados se efectuaran con el debido cuidado y la diligencia profesional requerida no solo por la NCC sino por las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Sin embargo, el contar con un reglamento interno de trabajo no es sinónimo de calidad. Para ello debemos conocer bajo que premisas fue realizado dicho reglamento, hay que tener en cuenta que una profesión como la auditoría cambia constantemente debido al entorno económico, legal, social, entre otros. Es por ello que dicho reglamento se debe actualizar con frecuencia de conformidad con las necesidades de cada Firma.

4.2 Recursos Humanos.

Este aspecto se enfoca a la parte primordial y esencial de la auditoría, pues es el personal quien desarrollará los trabajos. La calidad en los servicios que proporciona una firma se ve afectada directamente por el tipo de personal que tiene colaborando. Se depende en gran medida de un efectivo sistema de reclutamiento y selección para poder contar con las personas capaces y suficientes para solventar los trabajos a realizar.

Es probable que se considere que el contar con procedimientos de recursos humanos sea exclusivo de firmas grandes o aquellas que cuentan con

una estructura organizacional bien organizada y definida, sin embargo, esto no depende del tamaño de la firma ni de la cantidad de colaboradores que le integran. Solo es necesario que la entidad sea consciente de que el realizar una buena práctica de los procedimientos de Recursos humanos le generarán mayores beneficios y por consiguiente, la optimización de los recursos disponibles.

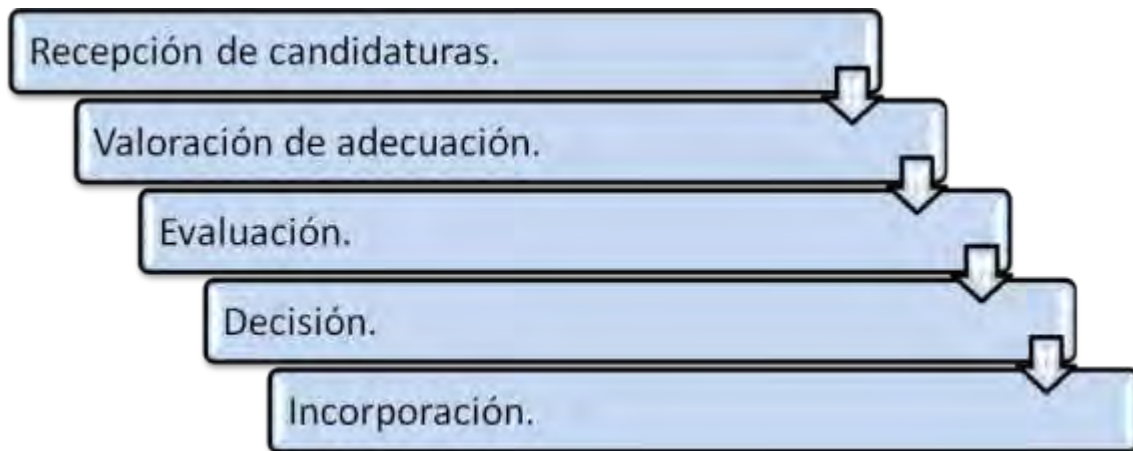
4.2.1 Reclutamiento y Selección de personal.

Las pruebas realizadas arrojaron resultados consistentes, para las Firmas, el aspecto más relevante al momento de contratar a nuevo personal es la educación profesional en primer lugar y como segundo, la experiencia en trabajos previos. El 100% de las firmas asegura que la formación académica genera una gran certidumbre respecto a la calidad e integridad del auditor.

Debemos considerar que dentro de las funciones que se realizan en recursos humanos, el proceso de reclutamiento y selección es primordial. La determinación del tipo de personas necesarias y el conocimiento a fondo sus capacidades nos permiten tener una seguridad del cumplimiento de los objetivos como sociedad y el satisfacer una de las necesidades básicas para los clientes: el contar con el personal con el debido entrenamiento técnico y la capacidad profesional.

Aquí se propone una forma de llevar a cabo el proceso de reclutamiento y selección, sin embargo, cada firma debe adoptar y adaptar un proceso que sea eficiente (de acuerdo a sus necesidades) y les proporcione certeza de contar con el personal con las mejores características para cada función.

Cuadro No.5 Procedimiento de Reclutamiento y Selección de personal.



En donde:

- Recepción de candidaturas: se identifican candidatos a través de diversas fuentes de reclutamiento tales como universidades, bases de datos, anuncios, internet, etc.
- Valoración de adecuación: la persona encargada del proceso de contratación, así como responsables técnicos de los trabajos de auditoría deben valorar los conocimientos técnicos y competencias básicas de los candidatos potencialmente válidos.
- Evaluación: Se entrevistan a los candidatos que hayan superado la fase anterior, apoyándose en diferentes técnicas de selección (exámenes psicométricos, de habilidades, perfiles, entre otros). Estas técnicas a utilizar deben ser definidas por cada entidad de conformidad con las necesidades de cada una.
- Decisión: Se seleccionan a las personas más adecuadas para cada proceso o actividad para garantizar las máximas posibilidades de éxito personal y profesional, y con ello, el éxito de la firma.

- Incorporación: Se desarrolla un plan de bienvenida e integración, para facilitar la rápida adaptación de las personas que se incorporan a la organización.

4.2.2 Elaboración de descripción y Análisis del puesto.

Antes de contratar al nuevo personal es necesario saber que tipo de persona es la que necesitamos. No se puede contratar a colaboradores si no se sabe cuales son sus capacidades o si cumplen con los requerimientos para realizar su trabajo de forma óptima. Es por ello que se necesita la elaboración de un análisis y descripción de puestos, y no solo de los puestos de personal que ingresará a la firma, sino de todos y cada uno de las posiciones laborales dentro de la Firma, ya que representa una posibilidad de movilidad por parte del personal de la misma para ser considerados en un futuro para ocupar nuevos puestos en donde se tenga mayor responsabilidad y autoridad.

Muy pocas entidades cuentan con una descripción y análisis de puestos. Este es uno de los aspectos más deficientes y vulnerables con que cuentan los despachos de contadores. Más del 85% de la muestra declaró que no cuentan con esta condición. Es muy relevante el que se implementen y realicen este tipo de documentos, pues sino se cuentan con las características específicas y descriptivas para cada puesto en la organización, es probable que:

- 1) No contemos con el personal adecuado.
- 2) Se contraten a personas con cualidades distintas a las necesarias.
- 3) Contemos con personal sobre capacitado para el puesto que desempeña.
- 4) Se realicen promociones a personas que no cumplen con las habilidades y capacidades para el puesto.

Como medida para realizar un buen proceso de selección, podemos realizar un análisis y descripción de cada uno de los puestos de la firma (como se muestra en el cuadro No. 6), con la finalidad de identificar las características, habilidades y aptitudes que necesitamos en las personas que deseen ocupar algún puesto dentro de nuestra organización.

Cuadro No. 6 Hoja de descripción y análisis del cargo.

HOJA DE DESCRIPCIÓN Y ANÁLISIS DEL CARGO	
Nombre del cargo Encargado de Auditoría	Departamento Auditoría
Resumen	
Elaboración de revisiones y desarrollo de auditorías, además de colaborar en la formulación de informes y opiniones de los trabajos encomendados.	
Descripción del cargo	
<p>*Realizar supervisiones periódicas del cumplimiento de las funciones del personal a su cargo.</p> <p>*Revisar frecuentemente los informes preparados por los auxiliares de auditoría, así como las dudas resultantes de sus trabajos.</p> <p>*Asegurarse de la integridad y confidencialidad de los papeles de trabajo propiedad de la firma.</p> <p>*Informar oportunamente cualquier irregularidad encontrada durante el desempeño de sus funciones.</p> <p>*Informar sobre los avances de los trabajos.</p> <p>*Ejecutar otras tareas relacionadas con el cargo encomendadas por su superior.</p>	
Análisis del cargo	
<p>Requisitos intelectuales.</p> <p>*Educación: Contar con estudios mínimos de Licenciatura en Contaduría</p> <p>*Experiencia: 2 años de experiencia en el desarrollo de auditorías y elaboración de informes.</p> <p>*Aptitudes: Habilidad para trabajar bajo presión, destreza mental, dinamismo y liderazgo.</p>	
<p>Requisitos físicos.</p> <p>Contar con buena salud física y mental.</p>	
<p>Responsabilidad implícita.</p> <p>Es responsable de los trabajos encomendados realizados por el mismo o por aquellos realizados bajo su supervisión..</p>	
<p>Condiciones de trabajo.</p> <p>Posibles daños derivados del manejo de herramientas y maquinaria pesada. Incomodidad derivada por el manejo constante de aceites, herramientas, polvo, líquidos y otros, y además por el ruido provocado por el funcionamiento de la maquinaria.</p>	

Fuente: Elaboración propia basada en Apuntes de Personal (FCA-UNAM)

4.2.3 Determinación de sistemas de promoción.

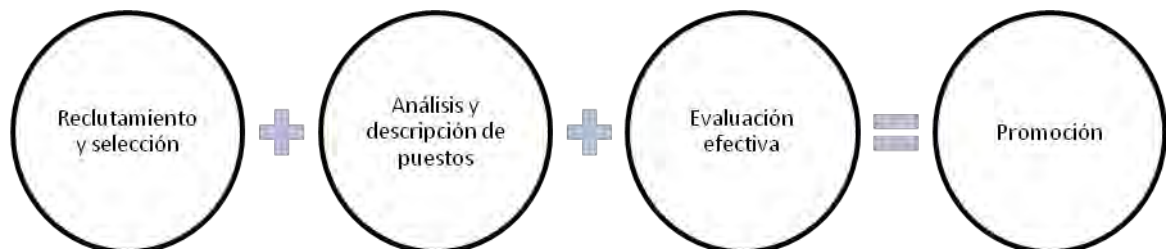
Los dos aspectos que más debe considerarse para la promoción del personal en las firmas de contadores son el desempeño en los trabajos de auditoría y la educación profesional.

Esto es congruente con la tendencia de los últimos años a contar con personal con una mayor preparación técnica y profesional, que muestre habilidad, destreza y profesionalismo en el desempeño de sus funciones.

En las firmas con una menor estructura, cuando el desempeño de su personal es destacable, solo se limitan a felicitarle verbalmente o, en la mayoría de los casos, no recibe estímulo alguno. Lo cual se traduce en la falta de compromiso de la firma hacia sus trabajadores. El hacer partícipe al trabajador de los logros de la firma no es solo una forma de agradecimiento, sino una retribución por el esfuerzo realizado.

Se debe establecer las líneas de promoción de personal que aseguren que quienes desempeñen puestos de mayor relevancia y responsabilidad sean quienes posean los conocimientos, habilidades y aptitudes necesarias para ello. Esto será más sencillo si se realizan las fases ya mencionadas, un buen proceso de reclutamiento y selección de personal, una adecuada descripción y análisis de puestos y, una evaluación efectiva de los trabajos desarrollados por el personal, tal y como se muestra en el cuadro número 8.

Cuadro No.7 Sistema de promoción de personal.



4.3 Programas de capacitación.

Sabemos que la capacitación en cualquier tipo de organización es de suma importancia, pues la capacitación representa el otorgarle al personal los conocimientos y habilidades necesarios para el desempeño de sus funciones de una forma más adecuada y asertiva. Hoy en día, la capacitación no se puede ver como un gasto, sino como una inversión, pues depende de ello el desarrollo de habilidades.

En Auditoría este aspecto se torna aún más relevante, no solo porque los auditores sean quienes examinan a una entidad, sino porque la forma en que se realiza el trabajo se encuentra en proceso de transformación constante. Ejemplo de ello son el empleo de sistemas informáticos o paqueterías para auditoría, la evaluación de sistemas de Enterprise Resourcing Planning (ERP) en las organizaciones, etc.

El 100% de las firmas declaró que ya sea de manera interna o externa, se lleva a cabo la capacitación de su personal. Sin embargo, es necesario que se realice un programa de capacitación al menos de forma anual, el cuál se actualice de acuerdo a las necesidades de los trabajos y de la normatividad aplicable vigente.

La adecuada capacitación del personal representa una mayor seguridad de contar con personal profesional y actualizado. Por lo tanto, se tiene que establecer un programa de capacitación adecuado para el personal, tal como se muestra en el cuadro No.9.

Cuadro No. 9 Programa de capacitación.

DESPACHO, S.C.										
PROGRAMA DE CAPACITACIÓN PARA EL DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA 200X										
									COORDINADOR:	
Curso	Instructor	Duración (Hrs)	Horario	Lugar	Periodo	Objetivos de aprendizaje	Temas a tratar	Actividades pedagógicas	Recursos Técnicos	Recursos Pedagógicos

Fuente: Elaboración propia basada en Apuntes de Personal (FCA-UNAM).

4.3.1 Capacitación interna.

Este tipo de capacitación se da con frecuencia en las firmas grandes y medianas de contadores. Incluso muchas de estas proporcionan servicios de capacitación a terceros e incluso al personal de las firmas más pequeñas.

Cuando se desarrolla este tipo de capacitación, no solo basta con impartir los cursos al personal, sino también aplicar métodos y técnicas que permitan conocer que el personal realmente aprende los conocimientos impartidos.

Generalmente este tipo de capacitación es impartido por socios de la firma, los cuales cuentan con mayor experiencia profesional, sin embargo, es imperativo evaluar si el capacitador cuenta con los conocimientos y habilidades necesarias y suficientes para transmitir sus conocimientos de forma efectiva y clara.

4.3.2 Capacitación externa.

La capacitación externa ha resultado ser una opción muy eficaz para aquellas sociedades que cuentan con poco personal y que no cuentan con la infraestructura y los recursos para allegarse de toda la información técnica y práctica para el desempeño de su trabajo.

Cabe mencionar que incluso algunas firmas de pequeña magnitud realizan una mezcla entre los dos tipos de capacitación, por un lado, alguna persona de su organización es capacitada en algún colegio o despacho externo, y a su vez éste transmite los conocimientos obtenidos al personal dentro de la firma.

Es necesario que las firmas pequeñas que no cuentan con personal experto en las diversas áreas de la profesión, se alleguen de la capacitación de forma externa, ya sea por medio de colegios profesionales, universidades o incluso a través de firmas más grandes que ofrecen cursos de actualización profesional.

4.4 Evaluaciones.

Otro aspecto dentro del sistema de control de calidad lo constituyen las evaluaciones, que incluyen diversos factores a evaluar tanto de manera interna, como de manera externa (relacionada con los trabajos desempeñados).

Debemos entender a la evaluación no solo como la medición de parámetros en el desempeño de los trabajos, sino como el establecimiento de referentes que permitan conocer y atender las debilidades con que se cuentan. Hay que hacer conciencia en el personal que la evaluación no comprende la calificación de un trabajo como bueno o malo, sino que nos permite conocer

donde estamos (en términos de calidad) y cuanto nos falta para llegar a desarrollar los trabajos de manera eficiente, profesional y de calidad.

4.4.1 Evaluaciones éticas y de desempeño al personal de la firma.

Las evaluaciones éticas están muy bien reglamentadas e identificadas en las entidades, pues independientemente de contar con un reglamento interno de trabajo en donde se mencionan las obligaciones y responsabilidades que se tienen, existe también un código de ética profesional emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el cuál establece la forma de actuar ante diversas situaciones, y en muchos casos delimita el desarrollo y la responsabilidad de los trabajos si se encuentran dentro de los supuestos descritos en dicho código.

Dentro de las evaluaciones que realizan las pequeñas firmas de contadores a sus auditores, ninguna considera a las evaluaciones éticas del personal como necesarias. Esto nos indica que no se determina ni conoce el desempeño ético de los auditores. Representa un aspecto no relevante para las firmas, sin embargo, como un aspecto más de la Norma de Control de Calidad, debe conocerse y evaluarse a fin de determinar su cumplimiento.

Como se mencionó en el tema 4.1.2, el aspecto ético es un punto que no solo se desarrolla a nivel profesional, sino también a nivel personal, es por ello que en el reglamento interno de trabajo debemos incluir la forma de actuar de los auditores.

Tomando en cuenta que los trabajos de auditoría no se desarrollan dentro de las instalaciones de la firma, sino dentro de las instalaciones del cliente, se debe normar el comportamiento y la forma de desarrollo de los trabajos de los auditores.

A continuación se muestra una propuesta para evaluación del personal.

Cuadro No. 10 Evaluación de personal.

DESPACHO, S.C.							
Evaluación del personal de Auditoría						Nivel _____	
Nombre del auditor _____							
Criterios de evaluación	20 Puntos (A)	40 Puntos (B)	60 Puntos (C)	80 Puntos (D)	100 Puntos (E)	Valuación	
1	Disponibilidad	Muestra renuencia para cumplir con la revisión y con los compromisos que le han asignado.	Muestra poca disposición para cumplir con la revisión y con los compromisos que le han asignado.	Muestra regular disposición para cumplir con la revisión y con los compromisos que le han asignado.	Muestra buena disposición para cumplir con la revisión y con los compromisos que le han asignado.	Muestra disposición para cumplir con la revisión y los compromisos de la firma, además de otros asignados.	Inciso () Valor:
2	Confianza	Comete errores continuamente, es descuidado en su trabajo y sus labores son pésimas.	Comete algunos errores y en ocasiones se requiere rectificar su trabajo.	Comete pocos errores y su trabajo es aceptable, requiere supervisión continua.	Requiere supervisión de manera esporádica, su trabajo es satisfactorio.	Requiere de mínima supervisión en su trabajo, porque normalmente no tiene errores.	Inciso () Valor:
3	Responsabilidad	No responde con oportunidad ni con calidad en las revisiones que se le asignan; además es flojo.	Responde parcialmente con oportunidad y con calidad en las revisiones que se le asignan.	Responde regularmente con oportunidad y con calidad en las revisiones que se le asignan.	Responde y mejora la oportunidad y la calidad en las revisiones que se le asignan.	Responde y supera con oportunidad y calidad las revisiones y trabajos que se le asignan.	Inciso () Valor:
4	Necesidad de supervisión	Descuidado en su trabajo por lo que requiere de supervisión permanente.	Requiere supervisión profunda a efecto de corregir sus desviaciones.	Requiere supervisión continua a efecto de corregir sus debilidades.	Requiere de revisión normal de su trabajo.	No requiere supervisión continua.	Inciso () Valor:
5	Iniciativa	No presenta habilidades ni mejoras en su trabajo.	Presenta limitada habilidad de sugerir mejoras en su trabajo.	Posee regular habilidad en la proposición de sugerencias en su trabajo.	Tiene habilidad y asume responsabilidades por sí mismo.	Posee habilidades, dinamismo y asume responsabilidades por sí mismo	Inciso () Valor:
6	Comunicación efectiva	No sabe localizar anomalías en las revisiones o responsabilidades encomendadas.	Comunica parcialmente las anomalías que se presentan en las revisiones encomendadas.	Comunica adecuadamente y oportunamente las anomalías o problemas que se presentan en las revisiones.	Comunica adecuadamente y oportunamente las anomalías o problemas y presenta alternativas de solución.	Comunica las anomalías presentadas en sus revisiones, e informa sobre las medidas adecuadas para resolverlas.	Inciso () Valor:
7	Seguridad	Es descuidado en la procuración de su seguridad personal así como en el manejo del P.T. y equipo de auditoría.	Pone poca atención en la seguridad personal y/o colectiva, así como en el manejo del P.T. y del equipo de auditoría.	Toma precauciones de seguridad y hace un uso y manejo regular de los P.T. y demás equipo de auditoría.	Toma precauciones de seguridad y hace un manejo cuidadoso de P.T. y demás equipo de auditoría, asimismo sugiere medidas de seguridad.	Toma precauciones de seguridad y hace un manejo cuidadoso de P.T. de los equipos y materiales de auditoría, asimismo toma medidas de seguridad.	Inciso () Valor:
8	Asistencia	Tiene muchas inasistencias, además de solicitar permisos constantes.	Asiste normalmente y solicita permisos con frecuencia.	Asiste normalmente y solicita permisos esporádicamente.	Asiste normalmente y nunca solicita permisos.	Presenta excelente asistencia y está dispuesto a asistir aún en días fuera de su calendario, si se requiere.	Inciso () Valor:
9	Puntualidad	Presenta impuntualidad constante	Tiene retardos frecuentes.	Tiene retardos esporádicos.	No tiene retardos	Presenta excelente puntualidad y se presta a cooperar aún en horario fuera de lo normal.	Inciso () Valor:
10	Conocimientos técnicos	A su nivel, no conoce de contabilidad y auditoría	Aplica sus pocos conocimientos en el trabajo.	tiene regular iniciativa para actualizarse técnicamente.	Reacción positiva al encontrarle pocos errores técnicos, ya que posee conocimientos adecuados.	Sus conocimientos sobrepasan el nivel que tiene como auditor.	Inciso () Valor:

Fuente: Martínez (2008).

4.4.2 Evaluaciones a clientes.

Ya sea cuando se está en negociación para la aceptación de clientes o cuando se cuenta con clientes recurrentes, es necesario realizar evaluaciones referentes a la conveniencia de continuar o no con los trabajos encomendados. Estos aspectos pueden ser:

- a) Honorabilidad de los accionistas, administradores y personal de alto nivel.
- b) Indicadores de que el cliente esté involucrado en actividades ilícitas o prácticas indebidas.
- c) Limitaciones en el alcance de los trabajos de auditoría.

En la totalidad de los casos, existe la posibilidad de que los clientes sean rechazados, dependiendo de los resultados de la evaluación. Faltas de honorabilidad de los accionistas, indicios de actividades ilícitas o limitaciones al alcance de los trabajos de auditoría ocasionaría aún consecuencias más graves a la firma que el solo dejar a un cliente.

Sin embargo, un 15 % de las firmas señala que no se rechazan a los clientes. Esta cifra es muy alta, considerando que el no rechazar a los clientes puede provocar que los trabajos realizados no se efectúen con la calidad y el profesionalismo necesario.

Dentro del otro 85% de las firmas que si considerarían rechazar a los clientes, resaltan como causas más importantes para determinar la separación de la relación con el cliente las limitaciones al alcance en el trabajo de la auditoría y una interpretación errónea a las normas de información financiera.

Adicionalmente, se consideran la competencia y capacidad del personal y los conocimientos de la industria o giro para poder aceptar trabajos nuevos. Este aspecto es relevante porque minimiza la posibilidad de la aceptación de trabajos

en los que no se cuente con la experiencia necesaria para realizar una auditoría de manera apropiada.

El 100% de las firmas consultan con los encargados de los trabajos de auditoría la aceptación de nuevos trabajos. Sin embargo, es importante mencionar que dentro de este 100%, el 15% de ellos no tiene la posibilidad de rechazar al cliente, lo cual no solo constituye un riesgo, sino que además, representa que no se está llevando a cabo un correcto Sistema de Control de calidad ya que no se cuenta con un sistema de evaluación de clientes.

4.4.3 Existencia de casos de conflictos de interés.

Cuando existen casos en los que se pueda ver involucrada o demeritada la independencia de criterio del auditor, existen procedimientos que solventan esta situación. En la mayoría de los casos, los trabajos son otorgados a otro equipo de trabajo dentro de la misma firma. Sin embargo, cuando la firma es de un tamaño reducido, es probable que el trabajo se rechace.

Para evitar este tipo de situaciones, los despachos obtienen de su personal una declaración en la cual manifiestan que no están involucrados de ninguna manera que afecte la independencia de criterio o que afecte los trabajos que realizan. En el 67% de los casos se recaba una manifestación escrita de esta independencia, generando así el cumplimiento de la norma y la seguridad de no contravenir a las NAGA's. Por otro lado, el 33 % restante no tiene forma de documentar este hecho, lo cual constituye una falta a la NCC. Este último porcentaje es muy alto si consideramos que esta necesidad surge no solamente de la NCC, sino que también, es primordial tener un respaldo documental de que quienes realizan los trabajos de auditoría no se encuentran afectados de forma alguna en su independencia mental, y que no existe algo que los vincule con aquellas entidades a quienes auditen. Si existieran situaciones que entren dentro

de los supuestos de conflicto de interés, el objeto de la auditoría se comprometería y existiría la posibilidad de incurrir en prácticas deshonestas.

A continuación se muestra un ejemplo de cómo documentar la manifestación de la independencia en los trabajos de auditoría.

Cuadro No.11 Manifestaciones sobre la Independencia Profesional.

<p>DESPACHO, S.C.</p> <p>MANIFESTACIÓN SOBRE LA INDEPENDENCIA PROFESIONAL</p> <p>Por medio de la presente manifiesto que no he infringido la independencia profesional de mi persona conforme lo establecen las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y el Código de Ética profesional, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. al haber realizado los trabajos de auditoría o de atestiguamiento con calidad, por el periodo del ____ de _____ de 200__ al __ de __ de 200__ de las siguientes compañías a las que he sido asignado y que son clientes de la firma:</p> <p>EMPRESA “A”</p> <p>EMPRESA “B”</p> <p style="text-align: center;">Atentamente.</p> <p style="text-align: center;">_____</p> <p style="text-align: center;">Nombre fecha</p>
--

Fuente: Martínez (2008).

4.4.4 Determinación de la honorabilidad de los socios.

Una vez que se solicita la realización de una auditoría, no solo se evalúa el aspecto cuantitativo de la entidad, o la eficiencia de controles de la misma, sino que además se realiza una evaluación por parte de la firma de la honorabilidad de los socios y del personal directivo de la entidad que solicita los trabajos. Esto con motivo de no verse involucrado en situaciones que vean demeritada la actuación tanto de la firma como de la profesión misma.

Dentro de la misma honorabilidad de los socios y administradores, se efectúa una evaluación del compromiso de la organización a la adopción de la normatividad vigente (NIF's, sistemas de control interno, etc.). Sin embargo, solo el 15% de las firmas señalan este hecho como una causa para rechazar al cliente. Es decir, el 85% restante no lo considera relevante o simplemente no lo realiza. Sin embargo, hay que tomar en cuenta que las pequeñas firmas de contadores públicos captan clientes de las recomendaciones de amigos o clientes periódicos, entonces la relación cliente-despacho es muy estrecha, y generalmente los auditores y los socios de las entidades auditadas se conocen cercanamente.

En el siguiente cuadro se muestra un cuestionario sencillo de cómo evaluar la honorabilidad de los accionistas.

Cuadro No.12 Honorabilidad de accionistas.

DESPACHO , S.C.		
Cuestionario para la evaluación de la honorabilidad de los accionistas y del personal directivo de los clientes		
Nombre de la compañía:	_____	
Tipo y periodo de revisión:	_____	
¿Cuántas firmas han efectuado la auditoría durante los últimos siete años?	_____	
() Comentarios:	_____	
¿Algún accionista o directivo interfieren en las operaciones del negocio para que el registro respectivo quede mal aplicado?	_____	
()SI ()NO	Quienes _____	
La reputación de los directivos en cuanto a honorabilidad, honradez y lealtad ante terceros es...	_____	
()Buena ()Mala ()No se pudo determinar	_____	
¿Se detectaron muchos errores de registro?	_____	
()SI ()NO	Cuantos _____	
¿Hubo muchas partidas no deducibles?	_____	
()SI ()NO	Cuantas _____	
¿Los directivos tuvieron reacciones negativas o de adversidad al comentarle los ajustes o las debilidades encontradas?	_____	
()SI ()NO	Observaciones _____	
¿Tienen observaciones importantes provenientes de los años anteriores que no se encuentran solventadas?	_____	
()SI ()NO	Observaciones _____	
¿Debemos continuar como auditores externos?	_____	
()SI ()NO	Observaciones _____	
¿Se liquidaron en tiempo y se causaron correctamente los impuestos?	_____	
()SI ()NO	Observaciones _____	

Fuente: (Martínez, 2008)

4.4.5 Revisión de Papeles de Trabajo.

Al concluir una auditoría y/o durante el desarrollo de la misma, es de suma importancia el efectuar una revisión de los papeles de trabajo elaborados, mismos que constituyen el soporte necesario para fundamentar la opinión del auditor.

La mayoría de las pruebas determinó que se realizan revisiones a papeles de trabajo. En el 91% de los casos se efectúa una revisión de manera anual, lo cual nos indica que se realizan al iniciar las auditorías de año siguiente. Sin embargo, solo un porcentaje muy bajo las realiza de forma periódica (7%). Solo una cuarta parte de los C.P.R. realizan evaluaciones de los trabajos en periodos menores a un año, lo que significa que es muy probable que si ocurren errores importantes durante la auditoría, no se identifiquen de manera oportuna.

Tan solo el 2% de los auditores manifestó que no realiza revisión alguna de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría, es decir, una vez concluidos los trabajos no son revisados por persona alguna, lo cual proporciona un ambiente de incertidumbre acerca de la veracidad y oportunidad de los procedimientos de auditoría efectuados.

Un superior jerárquico es siempre quien efectúa la revisión de papeles de trabajo en las firmas, siendo éste en la mayoría de los casos el socio de la firma. Para observar la relevancia de este hecho, debemos tomar en cuenta que en las pequeñas Firmas, la estructura organizacional es pequeña e incluso en muchos de los casos los mismos socios participan activamente en la realización de la auditoría.

Los porcentajes tan altos de revisiones de papeles de trabajo nos proporcionan la certeza de la importancia para los despachos de contadores de asegurar y confirmar que sus trabajos hayan sido documentados y respaldados fehacientemente. Además, hay que tener en cuenta que este hecho no solo representa una seguridad y certeza de lo declarado al término de la auditoría, sino que además proporciona un respaldo a la propia firma frente a terceros.

4.5 Elaboración de trabajos.

Aquí se describen los hallazgos más relevantes a considerar para el desempeño de los trabajos de auditoría de conformidad con la Norma de Control de Calidad.

4.5.1 Planeación de la auditoría.

El 80% de las firmas manifiesta que sí se realiza una planeación de la auditoría en la cual se consideran los aspectos a evaluarse, las características de la entidad, así como las características y aptitudes del personal que colaborará en el desarrollo de los trabajos.

En cambio, de ese porcentaje que manifiesta realizar una planeación de la auditoría, solo una cuarta parte considera al personal con el que cuenta para realizar esta planeación. Quienes no consideran al personal son despachos con menos de 20 colaboradores por lo que una estructura pequeña hace que no se considere al personal como parte fundamental en una planeación de los trabajos, siendo el socio de la firma el responsable de establecer y determinar el desarrollo de la auditoría.

Este aspecto se considera poco importante para la realización de las auditorías, sin embargo, resulta de suma importancia que esta fase se lleve a cabo. Si se realiza una planeación adecuada y efectiva, el desarrollo de los trabajos se realizará de manera muy efectiva, precisa y veraz. Por tal motivo, es recomendable que las firmas pongan especial empeño y cuidado en la planeación y, además, se debe efectuar una planeación personalizada para cada entidad, ya que cada una de estas cuenta con características específicas muy diferentes a las demás.

Esta planeación se debe realizar conjuntando varios aspectos tanto del desarrollo de la auditoría, como aspectos cualitativos de la misma, es decir, se

debe tomar en cuenta tanto las fases a desarrollar en la auditoría, los rubros, los procedimientos y técnicas a aplicar y, apegarse en todo lo posible tanto al reglamento interno de trabajo como a los manuales de políticas y procedimientos de la firma, con el fin de que cada acción desarrollada por el auditor esté respaldada por los procedimientos aprobados por la firma.

Además de ello, se debe considerar a la totalidad de personal que se asignaran a cada entidad, a fin de que se establezcan tiempos y se delimiten las funciones, responsabilidades y el nivel de autoridad de cada uno de ellos.

4.5.2 Asignación de equipos de trabajo.

No cualquier persona puede efectuar cualquier trabajo, y esto no aplica solamente a la auditoría, sino a todas las actividades en general. Por tal motivo, no cualquier miembro de una firma puede participar en cualquier trabajo de auditoría. Es necesario identificar que personal es el más adecuado a fin de que ésta se desarrolle con mayor calidad, criterio, oportunidad y profesionalismo.

El 76% de las pequeñas firmas declararon que el aspecto más importante a considerar para asignar a un equipo de colaboradores a un trabajo específico es la experiencia práctica en los trabajos de naturaleza y complejidad similares. Esto indica que se sobrepone la experiencia profesional en entidades similares a la hora de asignar un equipo de auditores, lo cual es muy acertado ya que aquellos que cuentan con experiencias dentro del mismo campo de acción, cuentan con un mayor entrenamiento técnico y capacidad profesional.

Es de suma importancia que dentro de los equipos asignados a la realización de los trabajos, se establezcan los niveles jerárquicos suficientes que permitan tener una adecuada delimitación de funciones, responsabilidad y autoridad.

Sin embargo, aquí también influye la magnitud de la entidad para la designación de equipos de trabajo, pues en firmas pequeñas la asignación del personal suele darse por la relación volumen de trabajo-número de colaboradores y no por las competencias del personal y del nivel de conocimientos requeridos.

4.6 Procedimientos de Consulta en Casos Especiales.

Al ocurrir situaciones en las cuales existen diferencias de criterio por parte de la entidad auditada y el auditor, o se encuentran desviaciones importantes a Normas de Información Financiera u otros aspectos considerados como relevantes, en la totalidad de los casos existen procedimientos de consulta y solución de estos aspectos.

En el 93% de las firmas existen procedimientos de conciliación y consulta de casos especiales producto de la auditoría a fin de solventar y especificar las acciones realizadas por el auditado. En algunos casos se realizan reuniones entre el cliente y el auditor para aclarar situaciones de diferencias de criterio o desviaciones a Normas de Información Financiera. En otros casos se realizan consultas con los mismos miembros de la firma de contadores a fin de discutir las situaciones encontradas y encontrar una solución, o en dado caso, de acordar las acciones pertinentes que ameriten.

En el 93% de los caso de documentan todas estas situaciones, y en el 7% restante solo se comentan las conclusiones alcanzadas con los interesados. El 15% solo documenta estos procedimientos dentro de los mismos papeles de trabajo de la auditoría practicada, mientras que el 78% restante, elabora un documento por separado que no solo lo incluye en los papeles de trabajo de la auditoría, sino que además lo incluye en un expediente por separado que contiene todas las consultas realizadas en la firma, los participantes en la consulta y las conclusiones obtenidas.

Aún y cuando en todos los casos se realizan este tipo de consultas, es necesario que se documenten y se plasmen las conclusiones y acuerdos pues no solo constituyen una prueba documental, sino que además es el soporte de las conclusiones a las que se han llegado de los aspectos relevantes que requieren atención.

4.7 Monitoreo del Sistema de Control de Calidad.

Para hablar del monitoreo del Sistema de Control de Calidad, primeramente es necesario conocer si se cuenta con un sistema de control de calidad y si se ha designado concretamente a una persona como el responsable del funcionamiento de este sistema.

En general, ya se ha descrito que la mayoría de las firmas cuentan con los atributos necesarios para cumplir con la norma de control de calidad emitida por el IMCP, sin embargo, muy pocas firmas tienen establecido o identificado un Sistema de Control de Calidad de conformidad con la normatividad aplicable. Un 69% de estas entidades aún no han designado a una persona como el responsable de vigilar el cumplimiento de este sistema. Luego entonces, hablamos que solamente el 31% de las firmas cuentan con una persona que se encargue de la vigilancia del SCC, lo que indica una falta de cumplimiento con la normatividad y la inexistencia de una estructura definida de control de calidad.

De conformidad con el análisis de los resultados, existe una relación directa entre las deficiencias o excepciones encontradas y aquellas firmas que no tienen bien definida una estructura del SCC. Quienes declararon no contar con un sistema de control de calidad definido, son quienes tienen el mayor número de deficiencias de esta norma.

4.7.1 Determinación del revisor de Calidad.

Quienes identifican a un responsable del sistema de control de calidad, lo hacen considerando que esta persona debe contar principalmente con la experiencia y capacidad profesional adecuada y como segundo lugar, un mayor nivel jerárquico. Los resultados obtenidos muestran que ni el nivel de estudios, ni la antigüedad del personal en la misma, son factores de peso para designar al responsable de este sistema.

En muchos casos sabemos que en las organizaciones en general, quienes son asignados para desempeñar funciones de supervisión regularmente son quienes tienen un nivel jerárquico más alto o quienes han permanecido por más años en la misma. Sin embargo, no hay que perder de vista que el responsable de estas revisiones debe tener un lugar en la organización por arriba de aquellos a quienes revisará, esto con la finalidad de contar con la autoridad necesaria para que sus observaciones sean válidas y tengan mayor peso sobre aquellos a quienes supervisa.

4.7.2 Resultados del Monitoreo del Sistema de Control de Calidad.

Los resultados de las revisiones del Sistema de Control de Calidad son siempre documentados y se discuten con los responsables de la elaboración de los trabajos.

En todos los casos se consideró necesario el discutir los resultados con los responsables de los trabajos a fin de evitar que en situaciones posteriores vuelvan a ocurrir las deficiencias encontradas.

Tomando en cuenta el bajo porcentaje de firmas que cuentan con un responsable y una estructura definida, podemos considerar que aún y cuando la totalidad de las firmas que si cuentan con ello declararon que los resultados del

monitoreo son siempre documentados y comentados con los miembros de los equipos de trabajo; el resto de las entidades no pueden determinar el impacto que tienen sus revisiones de calidad, e incluso en la mayoría de los casos no se llevan a cabo. Un 19% declaró que no se realiza ningún tipo de revisiones a los trabajos de la firma una vez que los mismos concluyen.

Independientemente de los resultados arrojados por el estudio, el monitoreo del control de calidad y la documentación de los resultados obtenidos son fundamentales que se realicen de forma periódica y se realicen con todas las formalidades y requisitos que impone la normatividad, no solo para cumplir con esta sino que además proporcionará a la firma seguridad y confianza en sus trabajos frente a terceros.

Aun y cuando estos informes de resultados del SCC son de manera interna, bien pueden servir como respaldo ante terceros de la forma en que han realizado los procedimientos de auditoría y la forma en que tratan de solventar las deficiencias en el desarrollo de sus trabajos. Esta etapa significa cerrar el ciclo del Sistema de Control de Calidad, que inicia con el establecimiento de este sistema y culmina con la obtención de la constancia de cumplimiento a la norma.

4.7.3 Casos de incumplimiento con el Sistema de Control de Calidad.

Tanto los caso de incumplimiento como los resultados del monitoreo del SCC se informan regularmente y de manera anual. El motivo principal por el cual estas revisiones se realizan con esta periodicidad, es por la forma en que se llevan a cabo los trabajos de auditoría, que generalmente son por ejercicios fiscales (siendo estos periodos no limitativos).

Los casos de incumplimiento tienen la misma suerte que las consultas de casos especiales, son discutidos por un grupo de trabajo dentro de la firma y por los responsables de los trabajos, a fin de determinar las causas por las cuales se

realizaron estas excepciones a la norma y se da oportunidad a solventar dichos incumplimientos.

En lo que respecta a la revisión del cumplimiento de las recomendaciones derivadas de incumplimientos al SCC, 69 de cada 100 las realiza solo hasta el inicio de las auditorías del año posterior, lo que representa un periodo muy extenso que indica que las recomendaciones pudieran no solventarse de manera oportuna. Es primordial que se establezca un plan o programa de revisión y monitoreo de las recomendaciones, con el fin de que las deficiencias detectadas sean solventadas a corto plazo y no esperar a la realización de nuevos trabajos para verificar si fueron llevadas a cabo.

4.7.4 Establecimiento de medidas correctivas al personal técnico de la firma.

Cuando se detectan situaciones contrarias al control de calidad en la firma y que son responsabilidad de los auditores, en todos los casos se llevan a cabo acciones correctivas, dichas acciones van desde una amonestación verbal al auditor y/o al equipo de trabajo hasta la separación de la relación laboral, dependiendo del grado de relevancia de los hallazgos y del grado de responsabilidad que tenga cada miembro de la firma.

Este aspecto es importante en la medida que lo razonemos, si se deja que aquellas situaciones de incumplimiento al Sistema de Control de Calidad no tengan correctivo alguno, es probable que se sigan dando situaciones similares con mayor frecuencia. Esto indica que los despachos de contadores no consideran oportuno otorgar un correctivo drástico o enérgico pero si ser ejemplar, con el fin de evitar que situaciones como las detectadas no puedan ser repetidas de forma consiente o intencional.

CAPÍTULO V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

5.1 Conclusiones.

El valorar la Norma de Control de Calidad (NCC) conllevó una serie de aspectos cualitativos, los cuales se agruparon en diversos atributos contenidos en dicha norma con el fin de delimitar lo mejor posible la investigación presentada.

La principal conclusión de esta investigación es que las firmas de contadores tanto pequeñas están aplicando la NCC con sus debidas restricciones. Si bien se identificó que en general todas cuentan con un sistema de control de calidad efectivo, estas firmas de contadores no cuentan con la estructura para establecer y delimitar literalmente la norma, lo cuál constituye una posibilidad de que ocurran situaciones de desviaciones a la misma.

Esta conclusión se basa en lo siguiente:

- Las firmas pequeñas no tienen bien delimitado un sistema de control de calidad.
- No definen a un responsable del sistema de control de calidad que sea quien vigile el cumplimiento de la norma.
- No se cuenta con un manual de políticas y procedimientos.
- No se realiza un análisis y descripción de puestos.
- La revisión de los trabajos se realiza esporádicamente y de forma aleatoria, sin dejar claro quien conlleva la responsabilidad de la revisión.
- Los resultados del monitoreo no se documentan.

Existe una tendencia de que las pequeñas firmas de contadores públicos no lleven un adecuado sistema de control de calidad por el tamaño y la complejidad que involucra la incorporación de todos los aspectos contenidos en la norma, sin embargo, se identificó que realizan procedimientos alternos que sustituyen y subsanan esta situación, como es el caso del revisor de calidad, que

si bien no designan a una persona independiente de los trabajos para que desarrolle esta función, en la mayoría de los casos quien realiza esta tarea es el socio de la firma, quién no solo participa en la elaboración de los trabajos, sino que además vigila el cumplimiento y buen funcionamiento de las auditorías.

Ahora bien, la Norma de Control de Calidad no es estricta y literal, deja abiertos muchos aspectos a fin de que las firmas de contadores los adecúen a su estructura y recursos disponibles, tales como:

- No se realizan revisiones frecuentes por parte de un responsable del SCC, sin embargo, si se realizan revisiones esporádicas por parte de los socios de las firmas a algunos trabajos realizados con el fin de revisar que cumplan con los requisitos de calidad necesarios.
- Cuando no se cuenta con un manual de políticas y procedimientos para el desarrollo de los trabajos de auditoría, las firmas tratan de apegarse lo más posible a las Normas y Procedimientos de Auditoría.
- No se realiza un procedimiento tan elaborado de reclutamiento y selección de personal, sin embargo, se evalúa la experiencia en trabajos previos y la educación profesional.
- Aquellas firmas que por su estructura no poseen los conocimientos suficientes para otorgar la capacitación dentro de la misma firma, lo hacen de forma externa ya sea a través de organismos colegiados u otras firmas que presten estos servicios.

Sin embargo, ya se señaló que la totalidad de los despachos cuentan con elementos o atributos de la norma, de tal forma que se podría considerar que cumplen con la Norma de Control de Calidad en todos los aspectos importantes.

5.2 Recomendaciones para futuros estudios.

Como esta normatividad es de reciente aplicación (publicada en 2008) no se encuentra muy desarrollada en trabajos o textos. Incluso, su aplicación se ha venido postergándose hasta el año 2011, las firmas han estado en un proceso de adaptación muy largo, y es por ello, que no se han desarrollado con tal efectividad y amplitud. La literatura de esta normatividad es reducida y prácticamente no se encuentran estudios con aplicaciones prácticas dentro de las firmas. En esta investigación solo se evaluó el grado de aplicación que declaran cada una de las firmas, no obstante, no se pudo analizar alguna evaluación realizada por el Consejo Mexicano para la Vigilancia del Control de Calidad en las Firmas de Contadores Públicos, A.C.

Para generar una mayor confiabilidad de los resultados es necesario relacionar los resultados de la presente investigación directamente con las evaluaciones y declaraciones de dicho organismo que será el encargado de certificar si se cumple con la Norma de Control de Calidad.

Se analizó únicamente a los contadores que se encuentran afiliados al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP), sin embargo, este análisis puede realizarse tomando en cuenta a otros colegios profesionales

Temas o líneas de investigación propuestas:

- Análisis de la aplicación de la Norma de Control de Calidad en despachos afiliados a otros colegios diferentes el IMCP.
- Análisis de la aplicación de la Norma de Control de Calidad en otros periodos de tiempo.
- Análisis comparativo del grado de aplicación de la Norma de Control de Calidad estratificado por tamaño de la firma.

- Análisis comparativo del grado de aplicación de la Norma de Control de Calidad estratificado por colegio al que pertenece la firma.

CAPÍTULO VI. ANEXOS.

Anexo 1 Cuadro concentrador de resultados del muestreo.

Descripción de los atributos	Concentrado de Respuestas							
	1	%	2	%	3	%	4	%
¿Cómo se fomenta la cultura de la calidad en su firma?	19	38.8%	13	26.5%	11	22.4%	6	12.2%
¿Se ha designado a un responsable del Sistema de Control de Calidad en la firma?	14	31.1%	31	68.9%	0	0.0%	0	0.0%
(Solo contestar si la pregunta anterior es afirmativa) ¿Cuál es el aspecto más importante en la firma, para designar a la persona responsable del Sistema de Control de Calidad?	11	78.6%	0	0.0%	3	21.4%	0	0.0%
¿Se cuenta con algún manual de políticas y procedimientos donde se describa la manera de trabajar de los integrantes de la firma?	6	13.3%	11	24.4%	28	62.2%	0	0.0%
¿Existe un reglamento interno de trabajo que describa las normas de actuación, técnicas y profesionales con que debe contar el auditor?	20	44.4%	25	55.6%	0	0.0%	0	0.0%
¿Los integrantes de los equipos de trabajo manifiestan por escrito la independencia de criterio respecto a las compañías que auditan?	30	66.7%	14	31.1%	1	2.2%	0	0.0%
¿Existe una rotación del personal profesional de alto nivel que participa en la elaboración de trabajos?	0	0.0%	7	15.6%	7	15.6%	31	68.9%
¿Qué aspecto considera de mayor importancia al evaluar el aspecto ético de los integrantes de equipos de trabajo?	37	82.2%	5	11.1%	3	6.7%	0	0.0%
¿Cuáles son los asuntos de mayor relevancia para considerar si la Firma cuenta con la habilidad, competencia, tiempo y recursos necesarios para la elaboración de trabajos?	27	58.7%	13	28.3%	6	13.0%	0	0.0%
Para aceptar nuevos trabajos, ¿se discuten primero con los encargados de la realización de los trabajos?	45	100.0%	0	0.0%	0	0.0%	0	0.0%
En el proceso de aceptación de clientes nuevos, ¿se realizan estudios o investigaciones a cerca de la honorabilidad de la administración de la compañía?	36	80.0%	9	20.0%	0	0.0%	0	0.0%
Una vez que se ha rechazado el cliente potencial, ¿Tiene la posibilidad de ser reevaluado?	29	64.4%	16	35.6%	0	0.0%	0	0.0%
Marque que factores son determinantes para decidir el rechazo o terminación de la relación con algún cliente.	13	15.5%	27	32.1%	31	36.9%	13	15.5%

Anexo I. Cuadro concentrador de resultados del muestreo (continuación).

Descripción de los atributos	Concentrado de Respuestas							
	1	%	2	%	3	%	4	%
Para contratar nuevo personal, ¿Se realizan evaluaciones de los siguientes aspectos?	10	20.0%	6	12.0%	0	0.0%	34	68.0%
Para llevar a cabo la asignación de los equipos de trabajo, ¿Qué aspecto es el de mayor importancia?	34	75.6%	2	4.4%	9	20.0%	0	0.0%
Cuando el desempeño de algún miembro de los equipos de trabajo es destacable, ¿Existe algún tipo de estímulo?	3	6.1%	0	0.0%	39	79.6%	7	14.3%
¿Se otorga capacitación continua a los integrantes de la firma?	7	13.7%	37	72.5%	6	11.8%	1	2.0%
¿Se realiza un programa de trabajo al inicio de cada auditoría, incluyendo al personal involucrado para la realización de los trabajos?	42	93.3%	3	6.7%	0	0.0%	0	0.0%
Durante el desarrollo de trabajos, ¿Quién es el encargado de la supervisión de los mismos?	5	9.1%	14	25.5%	36	65.5%	0	0.0%
Cuando existen situaciones de diferencias de criterio, ¿Existe un procedimiento de conciliación y consulta entre el socio responsable de los trabajos y el cliente?	42	93.3%	3	6.7%	0	0.0%	0	0.0%
¿Donde se documentan las conclusiones alcanzadas derivadas de las diferencias de opinión?	7	15.2%	36	78.3%	3	6.5%	0	0.0%
Cuando el encargado de la auditoría encuentra desviaciones a normas de información financiera importantes y no resueltas, ¿Se toma alguna de las siguientes acciones?	43	86.0%	4	8.0%	3	6.0%	0	0.0%
¿Con qué periodicidad se realizan revisiones de calidad de los trabajos de auditoría?	25	52.1%	9	18.8%	9	18.8%	5	10.4%
En caso de realizarse una revisión de trabajos, ¿Quién es el encargado de estas revisiones?	45	100.0%	0	0.0%	0	0.0%	0	0.0%
Cuando se concluye el proceso de revisión, ¿Se realizan informes que se discuten con las personas involucradas en la elaboración de trabajos?	21	46.7%	24	53.3%	0	0.0%	0	0.0%
Una vez concluido el trabajo de auditoría, ¿Realizan un seguimiento sobre la misma?	3	6.7%	41	91.1%	1	2.2%	0	0.0%
Cuando surgen recomendaciones a cerca de los trabajos desarrollados, ¿Se revisa la aplicación de éstas?	14	31.1%	31	68.9%	0	0.0%	0	0.0%
Cuando se encuentran situaciones contrarias al control de calidad en la firma que son responsabilidad de los auditores, ¿Se toman acciones correctivas?	41	91.1%	3	6.7%	1	2.2%	0	0.0%

Anexo II. Resultados muestreo por atributos.

Muestreo: Norma de Control de Calidad emitida por el IMCP

Tipo de muestreo: Muestreo por atributos

Definición del objetivo: Examinar a las firmas de contadores públicos dedicadas a la prestación de servicios de auditoría para conocer el grado de aplicación de la norma de control de calidad emitida por el IMCP en las firmas de contadores dedicadas a la prestación de servicios de auditoría.

Definición precisa de la población (incluyendo la estratificación, si la hay): La población son los Contadores Públicos Certificados socios activos del Colegio de Contadores Públicos de México, con registro en la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF), 2698 contadores públicos.

Definición de la unidad de muestreo, organización de las partidas del universo y procedimientos de selección aleatoria: Número de contadores públicos certificados, con registro en AGAFF, generación por computadora de números aleatorios.

Descripción de los atributos	Auditoría planeada				Resultados Reales			
	TEEP	TET	RAERC	Tamaño inicial de la muestra	Tamaño de la muestra	Número de excepciones	Tasa de excepción de la muestra	TESC
¿Cómo se fomenta la cultura de la calidad en su firma?	5	15	5	40	45	6	13.3%	18.8%
¿Se ha designado a un responsable del Sistema de Control de Calidad en la firma?	5	15	5	40	45	0	0.0%	6.5%
¿Cuál es el aspecto más importante en la firma, para designar a la persona responsable del Sistema de Control de Calidad?	5	15	5	40	45	0	0.0%	6.5%
¿Se cuenta con algún manual de políticas y procedimientos donde se describa la manera de trabajar de los integrantes de la firma?	5	15	5	40	45	0	0.0%	6.5%
¿Existe un reglamento interno de trabajo que describa las normas de actuación, técnicas y profesionales con que debe contar el auditor?	5	15	5	40	45	0	0.0%	6.5%
¿Los integrantes de los equipos de trabajo manifiestan por escrito la independencia de criterio respecto a las compañías que auditan?	5	15	5	40	45	0	0.0%	6.5%
¿Existe una rotación del personal profesional de alto nivel que participa en la elaboración de trabajos?	5	15	5	40	45	31	68.9%	18.2%
¿Qué aspecto considera de mayor importancia al evaluar el aspecto ético de los integrantes de equipos de trabajo?	5	15	5	40	45	0	0.0%	6.5%

Anexo II. Resultados muestreo por atributos (continuación).

Descripción de los atributos	Auditoría planeada				Resultados Reales			
	TEEP	TET	RAERC	Tamaño inicial de la muestra	Tamaño de la muestra	Número de excepciones	Tasa de excepción de la muestra	TESC
¿Cuáles son los asuntos de mayor relevancia para considerar si la Firma cuenta con la habilidad, competencia, tiempo y recursos necesarios para la elaboración de trabajos?	5	15	5	40	45	0	0.0%	6.5%
Para aceptar nuevos trabajos, ¿se discuten primero con los encargados de la realización de los trabajos?	5	15	5	40	45	0	0.0%	6.5%
En el proceso de aceptación de clientes nuevos, ¿se realizan estudios o investigaciones a cerca de la honorabilidad de la administración de la compañía?	5	15	5	40	45	0	0.0%	6.5%
Una vez que se ha rechazado el cliente potencial, ¿Tiene la posibilidad de ser reevaluado?	5	15	5	40	45	0	0.0%	6.5%
Marque que factores son determinantes para decidir el rechazo o terminación de la relación con algún cliente.	5	15	5	40	45	13	28.9%	18.2%
Para contratar nuevo personal, ¿Se realizan evaluaciones de los siguientes aspectos?	5	15	5	40	45	34	75.6%	18.2%
Para llevar a cabo la asignación de los equipos de trabajo, ¿Qué aspecto es el de mayor importancia?	5	15	5	40	45	0	0.0%	6.5%
Cuando el desempeño de algún miembro de los equipos de trabajo es destacable, ¿Existe algún tipo de estímulo?	5	15	5	40	45	7	15.6%	19.3%
¿Se otorga capacitación continua a los integrantes de la firma?	5	15	5	40	45	1	2.2%	10.2%
¿Se realiza un programa de trabajo al inicio de cada auditoría, incluyendo al personal involucrado para la realización de los trabajos?	5	15	5	40	45	0	0.0%	6.5%
Durante el desarrollo de trabajos, ¿Quién es el encargado de la supervisión de los mismos?	5	15	5	40	45	0	0.0%	6.5%
Cuando existen situaciones de diferencias de criterio, ¿Existe un procedimiento de conciliación y consulta entre el socio responsable de los trabajos y el cliente?	5	15	5	40	45	0	0.0%	6.5%
¿Donde se documentan las conclusiones alcanzadas derivadas de las diferencias de opinión?	5	15	5	40	45	0	0.0%	6.5%
Cuando el encargado de la auditoría encuentra desviaciones a normas de información financiera importantes y no resueltas, ¿Se toma alguna de las siguientes acciones?	5	15	5	40	45	0	0.0%	6.5%

Anexo II. Resultados muestreo por atributos (continuación).

Descripción de los atributos	Auditoría planeada				Resultados Reales			
	TEEP	TET	RAERC	Tamaño inicial de la muestra	Tamaño de la muestra	Número de excepciones	Tasa de excepción de la muestra	TESC
¿Con qué periodicidad se realizan revisiones de calidad de los trabajos de auditoría?	5	15	5	40	45	5	11.1%	19.9%
En caso de realizarse una revisión de trabajos, ¿Quién es el encargado de estas revisiones?	5	15	5	40	45	0	0.0%	6.5%
Cuando se concluye el proceso de revisión, ¿Se realizan informes que se discuten con las personas involucradas en la elaboración de trabajos?	5	15	5	40	45	0	0.0%	6.5%
Una vez concluido el trabajo de auditoría, ¿Realizan un seguimiento sobre la misma?	5	15	5	40	45	0	0.0%	6.5%
Cuando surgen recomendaciones a cerca de los trabajos desarrollados, ¿Se revisa la aplicación de éstas?	5	15	5	40	45	0	0.0%	6.5%
Cuando se encuentran situaciones contrarias al control de calidad en la firma que son responsabilidad de los auditores, ¿Se toman acciones correctivas?	5	15	5	40	45	0	0.0%	6.5%

Por lo general se toma un **RAERC del 5%** debido a que los resultados obtenidos se darán con un 95% de confianza de que los resultados sean correctos y que la muestra sea representativa. Así pues, existe la posibilidad de que en el 5% de las muestras los resultados no sean correctos, y yo como auditor correré el riesgo de tomar una muestra que esté dentro de este porcentaje.

Control. Son las actividades que se realizan con el fin de reducir el riesgo a fin de que éste no se materialice y no permita que alcance mis objetivos. Lo que vamos a evaluar de éste es cómo está diseñado y cómo está operando

Si vamos a evaluar **cómo está diseñado un control**, debemos observar: 1) que cumpla con el objetivo de control; y, 2) No exista ausencia.

Si vamos a evaluar **cómo está operando un control**, debemos observar: 1) Que opere como fue diseñado; y, 2) el personal tenga las aptitudes para aplicar el control que sea competente.

La palabra **Razonable** significa que el control está diseñado y está operando correctamente de tal manera que reduce el riesgo de materializar errores para la consecución de los objetivos

Capítulo VII. Bibliografía y Hemerografía.

- Ahmad A. y Abu-Mussa (2004) "Auditing e-business: new challenges for external auditors". *The journal of American academy of business, Cambridge*. Marzo. P.p. 28-41.
- Álvarez Bautista Joel (2008) *Procedimientos de auditoría de calidad e ingresos de una entidad turística*. Obtenido el 10 de marzo de 2009 de <http://portal.imcp.org.mx/content/view/5820/195/>
- Álvarez Espinal Abraham Isaac y Cruz Rojas Mónica (2007) *Constitución de una firma de contadores públicos en el estado de México*. México. FES Cuautitlán-UNAM. Tesis de licenciatura en contaduría.
- Arroyo Martínez, Gerardo (1999) Propuesta de un programa de capacitación al personal de una firma de contadores públicos como medio para mejorar la atención al cliente. México. FES Cuautitlán-UNAM. Tesis de licenciatura en administración.
- Colbert Janet L. (2001) "of the new external auditing standars". *Internal auditor*. Diciembre. P.p. 46-50.
- Comité de Mejores Prácticas Corporativas C.M.P.C. (2006) *Código de mejores prácticas corporativas*. México, D.F. C.M.P.C.
- CONPA, IMCP (2009) *Normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar*. México, D.F. IMCP
- Diez de Bonilla Patricia (2006) *¿Qué es la planeación estratégica?* Emprendedores. FCA-UNAM. Febrero-marzo 2006. No. 97 p. 60-61.
- Domínguez Orozco Jaime (2004) *Sociedades y asociaciones civiles 2004, régimen jurídico-fiscal en ISR e IMPAC*. México. Editorial ISEF.
- García Chávez, Genoveva Teresa (2000) Calidad en las organizaciones públicas y privadas. El clima organizacional como herramienta para aumentar la calidad y disminuir la rotación de personal en un despacho de contadores. México. FES Cuautitlán-UNAM. Tesis de licenciatura en administración.
- García Naranjo Guillermo (2005). *Control de calidad en las firmas de auditoría*. Obtenido el 10 de marzo de 2009 de <http://portal.imcp.org.mx/content/view/673/197/>
- González Hernández Rosario Ivone y Segura Ramírez Norma (2001) *Certificación del Licenciado en Contaduría*. México. FES Cuautitlán-UNAM. Tesis de licenciatura en contaduría.

- Gosh Saibal (2007) "External auditing, managerial monitoring and firm valuation: an empirical analysis for India". *International Journal of auditing*. Vol. 11. P.p. 1-15
- IMCP (1998) *Control de calidad en la auditoría de estados financieros*. México. IMCP.
- IMCP (2005) *Código de ética profesional*. México, D.F. IMCP
- IMCP (2006). *Estrategias para mejorar auditorías a estados financieros*. Obtenido el 10 de marzo de 2009 de <http://portal.imcp.org.mx/content/view/3531/103/>
- IMCP (2008) *Consejo Mexicano para la Vigilancia del control de Calidad en las Firmas de Contadores Públicos, A.C.* México. IMCP.
- IMCP (2009). 29/2008-2009 *Convergencia con Normas Internacionales de Auditoría*. Obtenido el 10 de marzo de 2009 de <http://portal.imcp.org.mx/content/view/7388/188/>
- IMCP (2010) *Relación de Contadores Públicos Registrados que cumplieron con la NEC y son socios activos del colegio o asociación*. Obtenido el 2 de abril de 2010 de <http://portal.imcp.org.mx>
- IMCP y CONPA (2008) *Norma de Control de Calidad*. Obtenido el 10 de marzo de 2009 de <http://portal.imcp.org.mx/content/view/6384/36/>
- León Linares María Berenice y Toledo Rojas José Antonio (1998) *El dictamen, el TLC y su relación con la contaduría*. México. FCA-UNAM. Tesis de licenciatura en contaduría.
- López López José Isauro (2004) *Diccionario contable administrativo fiscal*. México. Thomson
- Lozano Ullor Horacio (2006) *Documentación de la auditoría y revisión de papeles de trabajo por parte de las autoridades fiscales*. México
- Mancera, Ernst & Young (2005). *Control de calidad en las firmas de Contadores Públicos ¿inversión o costo?* Obtenido el 10 de marzo de 2009 de <http://portal.imcp.org.mx/content/view/305/>
- Martínez Liñán Ramón (2008) "*Sistema integrado de control de calidad para las firmas de contadores públicos*" México, D.F. IMCP
- Newman William H. y Warren E. Kirby (1986) *La dinámica administrativa*(2ª Ed). Control (pp. 485-506) México. Editorial Diana.
- Orozco Vallejo Michelle Angélica (2000). *Integración de una firma de contadores públicos con actividades internacionales*. México, D.F. Universidad Panamericana. Tesis de licenciatura en contaduría.

Padrón Martínez Claudia Liliana (1997) Algunas reflexiones sobre la responsabilidad ética de los contadores y administradores. *Contaduría y Administración*. No. 184

Peña Montoya, José Guadalupe (2007) La importancia del licenciado en contaduría en la elaboración de la auditoría fiscal y la auditoría de seguro social. México. FES Cuautitlán-UNAM. Tesis de licenciatura en contaduría.

Perdomo Moreno Abraham (1999) *Contabilidad de sociedades mercantiles*. México. ECAFSA

Smith Gordon (2000). Why internal auditing must change to survive. *The journal of corporate accounting & finance*. Mayo/junio. P.p. 11-15

Velásquez Olivo, Luz Elvia. (1998) La contaduría pública como profesión de mejoramiento continuo". México. Universidad Villa Rica. Tesis de licenciatura en contaduría www.imss.gob.mx

Páginas de internet consultadas.

www.imss.gob.mx

www.imcp.org.mx