

**JENNIFER ISABEL
ARROYO CHACÓN**

*Abogada, Contadora Privada
Incorporada, Contadora Pública
Autorizada y Administradora Pública.
Miembro de la Red CEDDET*



COSTA RICA

Nuestras Administraciones

El Control de Calidad en el Ejercicio de la Auditoría de Estados Financieros



INDICADORES DE CONTEXTO

País: Costa Rica

Institución: Contraloría General de la República

Jerarca: Marta Acosta Fonseca

Total de funcionarios: 655

Productos de Fiscalización Posterior: Para el año 2011 se realizaron 121 Informes de auditoría, 94 Relaciones de Hechos, 6 Denuncias Penales y 60 Investigaciones Preliminares, para un total de ¢10,3 billones de colones fiscalizados.

Aprobación presupuestaria: Para el 2011 se recibieron 276 presupuestos 169 fueron aprobados, 90 aprobados parcialmente y 17 improbados, para un total de recursos aprobado de ¢11,6 billones.

RESUMEN ANALÍTICO

El presente artículo, pretende destacar la importancia de contar con un adecuado procedimiento de revisión de calidad, en el ejercicio de la auditoría

de estados financieros, por así establecerlo la Norma NIA 200 denominada “Control de Calidad para una Auditoría de Estados Financieros”; así como los procedimientos de control de calidad que ha establecido la Contraloría General de la República de Costa Rica, en su Manual General de Fiscalización Integral (MAGEFI), para las auditorías que lleva a cabo dicha institución.

PALABRAS CLAVE

Control de Calidad, Auditoría, Estados Financieros, Fiscalización.

INTRODUCCIÓN

El tema del control de calidad, cada vez reviste mayor relevancia en el ejercicio de la auditoría, pues permite ofrecer una garantía razonable, de que el informe producto de un estudio de auditoría, se ajusta a parámetros y criterios mínimos técnicos y objetivos, bajo prueba suficiente, competente y pertinente.

En virtud de esta situación, las Normas Internacionales de Auditoría, incorporan el tema del Control de Calidad en la auditoría de Estados Financieros, a través de la NIA 200, en donde se especifica qué se debe entender por Revisión de control de calidad de trabajo y los objetivos que debe perseguir.

Por su parte, la Contraloría General de la República, como órgano de control y fiscalización de la Hacienda Pública, está mayormente obligada a velar por la calidad de los estudios de auditoría, que realiza, no solo por establecerlo así en las Normas Internacionales de Auditoría, sino también por la naturaleza de sus informes. De esta forma, debe garantizar que los hallazgos expuestos en un informe, se basan en prueba suficiente, competente y pertinente y que se han obtenido bajo procedimientos adecuados.

En consecuencia, en el presente documento, se pretende analizar la disposición de control de calidad de la NIA 200, en concordancia con los mecanismos de control de calidad, establecidos por la Contraloría General de la República, para sus estudios de auditoría.

EL CONTROL DE CALIDAD EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

El ejercicio de la Auditoría de Estados Financieros, al igual que todo proceso realizado por el ser humano, requiere de un sistema de control de calidad, a fin de garantizar que se hayan evaluado aspectos básicos,

bajo parámetros mínimos, que permitan tener una certeza razonable de la calidad del informe que se obtenga, producto de un estudio de auditoría.

Este proceso de control de calidad, es denominado por las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS), como “Revisión de control de calidad del trabajo” y, textualmente, se define como: “Proceso diseñado para proporcionar una evaluación objetiva, en o antes de la fecha del dictamen, de los juicios importantes que haya hecho el equipo del trabajo y de las conclusiones a que haya llegado al formular el dictamen. El proceso de revisión de control de calidad del trabajo es para auditorías de estados financieros de entidades que coticen en bolsa y aquellos otros trabajos, si los hay, para los que la firma ha determinado que se requiere una revisión de control de calidad del trabajo.” (Federación Internacional de Contabilidad, 2009, página 30)

Se destaca de la definición anterior, el elemento de revisión objetiva tendiente a verificar la calidad del dictamen, que se emitirá producto del estudio de auditoría realizado.

Resulta de tal importancia este proceso, que la NIA 200 denominada “Control de Calidad para una auditoría de Estados Financieros”, se dedica a desarrollar en detalle la revisión de control de calidad del trabajo en una auditoría de Estados Financieros y dentro del alcance de dicha norma, se detalla que versa sobre las responsabilidades del auditor, respecto de procedimientos de control de calidad, para una auditoría de estados financieros; así como de las responsabilidades del revisor de control de calidad del trabajo.

Este proceso de control de calidad, pretende alcanzar dos objetivos principales para verificar que:

- a) La auditoría cumple con las normas profesionales y los requisitos legales y de regulación aplicables; y
- b) El dictamen del auditor emitido es apropiado en las circunstancias.

Con el fin de garantizar una adecuada revisión de control de calidad, esta norma establece la obligación de los auditores de diseñar un sistema de monitoreo, es decir, un proceso que les permita verificar en forma continua la calidad de la auditoría.

La NIA 200 entiende por Monitoreo: “Un proceso que comprende una continua consideración y evaluación del sistema de control de calidad de la firma, incluyendo una inspección periódica de una selección de trabajos terminados, diseñado para brindar a la firma seguridad razonable de que su sistema de control de

calidad está operando de manera efectiva.” (Federación Internacional de Contabilidad, 2009, página 5).

Asimismo, la Contraloría General de la República, como órgano de control y fiscalización de la Hacienda Pública, y que por ende, ejecuta auditorías de todo tipo, incluyendo las auditorías de estados financieros; está obligada a establecer mecanismos de control de calidad acordes con la NIA 200, mecanismo que se explica en el siguiente apartado.

EL CONTROL DE CALIDAD DESDE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

En concordancia con el interés y la obligación de garantizar la calidad de los informes, producto de un estudio de Auditoría, la Contraloría General de la República de Costa Rica, promulgó el Manual General de Fiscalización Integral (MAGEFI), publicado en La Gaceta N° 37 del 21 de febrero del 2012. Paralelamente, se emitieron los siguientes criterios de calidad: H-AU-01-07-01 denominado Control de Calidad-Planificación; H-AU-02-04-01 denominado Control de Calidad-Examen y H-AU-03-07-01 denominado Control de Calidad-Comunicación de Resultados.

En primer lugar, se debe señalar que los elementos de control antes citados, definen la revisión de control de calidad, como una tarea indispensable en el ejercicio de la fiscalización posterior; función básica para las entidades de fiscalización, que pretende asegurar la credibilidad y calidad de los resultados generados en estudios de auditoría.

Al respecto, el criterio de calidad H-AU-01-07-01, textualmente dice: “El aseguramiento de la calidad de la fiscalización posterior es indispensable para el adecuado desarrollo de las Auditorías, no solo porque garantiza que éstas se realizan observando altos niveles de calidad y bajo formas debidamente controladas, sino porque también aumenta la credibilidad de los resultados obtenidos.” (Contraloría General de la República, H-AU-01-07-07, 2012).

De tal manera que, el aseguramiento de la calidad de las auditorías, es una labor que debe ejecutarse durante cada una de las actividades o fases del proceso de fiscalización posterior; con el propósito de garantizar que los insumos, las tareas realizadas y los productos generados, cumplan oportunamente con los estándares de calidad establecidos en esta normativa.

Asimismo, es responsabilidad de cada uno de los funcionarios que participan en la auditoría, desde el nivel gerencial, hasta los integrantes del equipo de

La Contraloría General de la República está mayormente obligada a velar por la calidad de los estudios de auditoría, que realiza, no solo por establecerlo así en las Normas Internacionales de Auditoría, sino también por la naturaleza de sus informes

trabajo, velar que en cada una de esas etapas, se cumplan y verifiquen los criterios de calidad establecidos.

En el criterio de calidad H-AU-01-07-01, aplicable a la etapa de Planificación, se pretende verificar que en la auditoría se han cumplido los siguientes aspectos:

- a) Comprensión del objetivo y alcance del estudio planteado en el perfil del proyecto.
- b) Desarrollo del trabajo con observancia de las normas de profesión y la normativa interna vigente.
- c) Evidencias y análisis realizados por los integrantes del equipo, razonables y suficientes.
- d) Detección de cualquier insuficiencia o inadecuación durante la ejecución de la Auditoría.
- e) La documentación soporte cumpla con los requisitos de calidad y suficiencia pertinentes.

Para la etapa de ejecución o examen, el control de calidad se vuelve más riguroso e importante, pues los resultados que arroje determinará el producto u informe de auditoría; por lo cual se debe verificar que se han alcanzado los objetivos de los procedimientos desarrollados, de los programas específicos, así como la naturaleza, oportunidad y extensión del trabajo desempeñado, pues es el que soporta las conclusiones alcanzadas.

Específicamente, el criterio de calidad H-AU-02-04-01, establece que se debe verificar, durante la etapa de ejecución, lo siguiente:

a. La documentación o evidencia; requiere que haya sido hábilmente desarrollada y recopilada. Para que una evidencia soporte el juicio del fiscalizador, las conclusiones respecto de una organización, programa o actividad y hasta el informe de fiscalización; debe ser competente, relevante, suficiente, fiable y oportuna.

b. Los hallazgos, sobre todo al sustento de sus atributos (condición, criterio, causa y efecto).

c. La estructura del producto de fiscalización, propuesta por el equipo de trabajo; debe constatar su revisión y aprobación.

Durante la etapa de comunicación de resultados, el control de calidad se debe realizar con oportunidad, de manera que los asuntos importantes puedan resolverse antes de que se emitan los productos finales de la auditoría.

En esta etapa, el elemento de control H-AU-03-07-01, señala que se deben valorar tres áreas importantes:

- a) Sobre el trámite y contenido de los productos de la auditoría
- b) Sobre los papeles de trabajo y los legajos
- c) Sobre la supervisión del trabajo.

Finalmente, en la etapa final de comunicación de resultados, al momento de redactar las disposiciones, se establecen puntos de control de calidad, con el fin de verificar que la disposición redactada, sea clara, oportuna y pertinente, y para ello, debe cumplir al menos los siguientes aspectos:

- a) Se encuentran acordes con el ordenamiento jurídico.
- b) Se dirige a la persona competente para cumplirla.
- c) La redacción es clara y concisa, sobre cuál es la obligación o mandato que debe cumplir el destinatario.
- d) Se tomó en cuenta el criterio de la Administración, respecto al plazo en que podría resolver el problema detectado.
- e) Su cumplimiento soluciona, efectivamente, la deficiencia detectada.
- f) No se asumen competencias que corresponden a la Administración.
- g) Se valora la relación, entre el beneficio esperado de la disposición y la dificultad y complejidad de lo que tendría que hacer la Administración, para controlar la causa de la deficiencia detectada.

La verificación de la calidad, de los aspectos señalados para cada etapa, se realiza a través de un “Formulario de Control de Calidad”, cuyo objetivo es dejar constancia, mediante el formulario pre-establecido, de que se ha cumplido con la normativa aplicable, en todas las etapas de la auditoría, para asegurar en forma oportuna, la calidad de la labor efectuada y los productos generados.

En el Cuadro número 1 se puede sintetizar el sistema de revisión de control de calidad, de las auditorías que ejecuta la Contraloría General de la República:

El cumplimiento efectivo y adecuado, de cada uno de los elementos de control, incluidos en cada etapa, le permite a la Contraloría General de la República una certeza razonable de la calidad del producto de fiscalización, que se encuentra elaborando, y de haber acordado razonablemente lo dispuesto por la NIA 200.

CONCLUSIONES

Se puede concluir que el tema del control de calidad, en el ejercicio de la auditoría, resulta de gran relevancia pues existe un interés de que los informes emitidos, como producto de un estudio de auditoría, contengan parámetros mínimos de calidad y objetividad, razón por la cual, se ha instaurado la normativa tendiente a establecer mecanismos de control de calidad en la realización de auditorías.

De ahí la importancia de aplicar estos instrumentos de control, de la manera más fiel y objetiva posible, con el fin de detectar deficiencias de calidad, cuando aún se pueden implementar gestiones para corregir dichas deficiencias.

A nivel general, se cuenta con la Norma Internacional de Auditoría NIA 200: “Control de Calidad para una auditoría de Estados Financieros”, que desarrolla el proceso de control de calidad durante una auditoría de estados financieros.

A nivel más específico, la Contraloría General de la República posee el Manual General de Fiscalización Integral (MAGEFI) y paralelamente emitió los criterios de calidad H-AU-01-07-01, H-AU-02-04-01 y H-AU-03-07-01, en los cuales se describen los mecanismos de control de calidad, para las distintas etapas de la auditoría y así garantizar la calidad del informe que surja de dicho estudio.

Ahora bien, dentro de las áreas de oportunidad, para el control de calidad del órgano fiscalizador, se encuentra la fase de redacción de disposiciones, pues siempre resulta difícil girar una instrucción, para corregir una de-

CUADRO 1. REVISIÓN DE CONTROL DE CALIDAD

CUADRO 1. REVISIÓN DE CONTROL DE CALIDAD			
Objetivo	Dejar constancia, mediante el formulario preestablecido, de que se ha cumplido con la normativa aplicable en todas las etapas de la auditoría, para asegurar en forma oportuna, la calidad de la labor efectuada y los productos generados.		
Instrumento	Formulario de Control de Calidad por cada etapa		
Puntos de control por etapa			
Planificación	Ejecución o examen	Comunicación de resultados	Redacción de Disposiciones
<ul style="list-style-type: none"> • Objetivo y alcance del estudio. • Se cumple con las normas de profesión y la normativa interna vigente. • Evidencia razonable y suficiente. • Documentación de calidad, suficiente y pertinente. 	<ul style="list-style-type: none"> • La documentación o evidencia; desarrollada y recopilada de tal manera que soporte las conclusiones del estudio, resultando competente, relevante, suficiente, fiable y oportuna. • Los hallazgos cumplen con los atributos de condición, criterio, causa y efecto 	<ul style="list-style-type: none"> • Trámite y contenido de los productos de la auditoría • Papeles de trabajo y los legajos • Supervisión del trabajo 	<ul style="list-style-type: none"> • Se encuentra acorde con el ordenamiento jurídico y dirigido a la persona competente para su cumplimiento. • Redacción clara, que establezca un mandato que permita solventar la deficiencia detectada. • Se toma en cuenta el criterio de la administración para el plazo del cumplimiento y no se toman atribuciones de ésta. • Relación costo-beneficio.

ficiencia en una institución, tomando en consideración las limitaciones económicas, políticas, administrativas, logísticas y de diversa índole, que pueda poseer esa institución para implementar la disposición señalada.

En otras palabras, resulta una tarea compleja pretender corregir una deficiencia sin imponer una disposición de difícil cumplimiento, por parte de la administración, razón por lo cual se establecen mecanismos de control, para velar por la razonabilidad de la disposición y que ésta pueda ser entendida y cumplida por la administración.

Asimismo, una fortaleza que posee la Contraloría General de la República en este tema, es la “cultura de calidad” que ha desarrollado sus funcionarios, pues el control de calidad y el cumplimiento de estándares de calidad específicos, forma parte de la cultura organizacional, lo cual facilita la implementación de este tipo de mecanismos y permite alcanzar los objetivos planteados.

BIBLIOGRAFÍA

- Contraloría General de la República. (2012). Manual General de Fiscalización Integral (MAGEFI). Costa Rica: Contraloría General de la República.
- Contraloría General de la República. (2012). Memoria Anual 2011. Costa Rica: Contraloría General de la República.
- Federación Internacional de Contabilidad. (2009). Glosario. En Normas Internacionales de Auditoría (I. M. Contadores, Trad., pág. 30). Instituto Mexicano de Contadores .
- Federación Internacional de Contabilidad. (s.f.). NIA 200: Control de calidad para una auditoría de estados financieros. En Normas Internacionales de Auditoría (I. M. Contadores, Trad., pág. 5). Instituto Mexicano de Contadores.
- Contraloría General de la República. (2012). H-AU-01-07-01 Control de Calidad-Examen. San José, Costa Rica: Contraloría General de la República.