

Índices para evaluar la calidad de las auditorías y algunos análisis derivados

Indexes to Evaluate Audits Quality and Some Analyses to this Regard

MSc. Martín Jaime Peña Guerrero*, Dra. C. Iris M. González Torres**
y Dra. C. María Gil Basulto**

* Centro Universitario de Ciencias Económicas y Administrativas (CUCEA),
Universidad de Guadalajara, México

** Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales,
Universidad de Camagüey Ignacio Agramonte y Loynaz, Cuba
iris.gonzalez@reduc.edu.cu

RESUMEN

Se diseñó un índice para evaluar la calidad de las auditorías. Se analizaron conceptos sobre la calidad de los servicios y la conformación del sistema de control de calidad. En el procedimiento se determinaron las dimensiones del control de calidad en auditoría (responsabilidad de los dirigentes, requisitos éticos, recursos humanos y desempeño de los trabajos o ejecución de los compromisos), se seleccionaron las variables; se valoraron cuantitativamente variables cualitativas y se obtuvieron las puntuaciones que posteriormente se van promediando para cada una de esas dimensiones. Se usó también la metodología desarrollada por el grupo de asesores del Dpto. Nacional de Planeación de Colombia. El índice diseñado se sustenta en dos elementos fundamentales: el concepto de calidad de Drucker y la identificación de la política y las funciones de evaluación en los elementos considerados en un sistema de control de calidad. Su cálculo debe realizarse una vez al año en una muestra de los clientes que han recibido el servicio de auditorías, lo cual facilita su implementación.

Palabras clave: *calidad de los servicios, evaluación de la calidad, auditorías, sistema de control de calidad*

ABSTRACT

An index to evaluate audits was designed. Concepts on services quality and the conformation of a system for quality control were assessed. A procedure was implemented to determine quality dimensions to be audited (officials' duties, ethics requirements, human resources, and labor performance or commitments execution). A number of variables were selected. Qualitatives ones were quantitative rated and their averages were computed for each quality dimension. A methodology developed by Colombia's National Department for Planning was applied. The designed index is supported by two fundamental elements, i.e., Drucker's quality concept and the identification of evaluation policies and functioning in those elements derived from a qualitative control system. Readiness in the implementation of this system is accomplished by an annual estimate of a sample of audited customers.

Key Words: *service quality, quality evaluation, audits, system for quality control*

INTRODUCCIÓN

El entorno competitivo en que se desenvuelven las organizaciones económicas ha provocado un cambio sustancial en torno a sus exigencias: una de ellas, independientemente de la actividad que ejecuten, es brindar servicios o productos de calidad. Este requerimiento condiciona la realización de diversas acciones, pero luego que éstas han sido implementadas, es necesario su control.

Aunque existen varias definiciones de calidad, esta investigación se refiere a la calidad del servicio de auditoría, así se considera el concepto expresado por Drucker (1990) citado por Duque (2005): "...es lo que el cliente está dispuesto a pagar por él".

La calidad y su control no escapan a estas exigencias, tampoco cuando se refiere específicamente al servicio de auditorías. El control de calidad se incorpora a los restantes sistemas informativos de las organizaciones, para la toma de decisiones.

La Auditoría, en su relación con la Contabilidad, comprende la base teórica y metodológica de la supervisión del control, la cual ha evolucionado en su concepción y en el mundo contemporáneo existe consenso en que puede definirse como "...el proceso que consiste en el examen crítico, sistemático y representativo del sistema de información de una empresa o parte de ella, realizado con independencia y mediante técnicas determinadas, con el propósito de emitir una opinión profesional sobre la misma, que permita la adecuada toma de decisiones y brindar recomendaciones que mejoren el sistema examinado" (López, 2009, p. 10).

Las auditorías constituyen un tipo especial de servicio que se realiza sobre un producto tangible suministrado por el cliente y que actualmente pueden ser estados financieros, sistemas informativos, estructura de la organización, documentos, sistemas informáticos, normativas y manuales de manera fundamental.

En consecuencia, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ha emitido el Boletín 3020 del 2010, "El Control de Calidad para trabajos de Auditorías"; la "Norma de Revisión del Control de Calidad Profesional para Contadores Públicos" dedicados a la práctica independiente; y además el "Reglamento de Revisión de la Norma del Control de Calidad". En estos documentos se expresa la necesidad de mantener y elevar el prestigio de la profesión y la obligación de establecer políticas de calidad y su control.

El sistema de control de calidad es un sistema de información administrativo porque se refiere a la evaluación de una política de la entidad: la política de calidad. Política de carácter estratégico, ya que se vincula muy estrechamente con la competitividad de la organización, en correspondencia con lo señalado por Deming.

Sólo así se podrá dar respuesta adecuada al reclamo del Colegio Mexicano de Contadores Públicos, en su Boletín 3020, expresa que: "...una evaluación continua del sistema de calidad establecido por la firma, incluyendo la inspección periódica de una selección de trabajos terminados, diseñado para permitir a la firma obtener una seguridad razonable de que su sistema control de calidad opera efectivamente" (CTC, 2010, p. 7). De lo anterior se deriva el objetivo de este artículo: diseñar un índice que posibilite evaluar la calidad de las auditorías

DESARROLLO

La calidad de los servicios de auditoría está en propiciar el diagnóstico de la situación de la entidad económica en un área específica, a través de determinar si el sistema

aporta datos pertinentes y fiables para la planeación y el control, si produce resultados dignos de confianza, adecuados e inteligibles por el usuario para sustentar sugerencias que posibiliten mejorar el control interno de la entidad en cuestión.

La satisfacción con la calidad del servicio de auditoría se manifiesta de manera fundamental en dos aspectos: la no presentación de demandas por inconformidad con los resultados y la filiación permanente del cliente a la firma. Esto ocurre cuando el trabajo de la firma proporciona datos pertinentes y fiables para la planeación y el control, produce resultados dignos de confianza, adecuados e inteligibles para sustentar sugerencias para mejorar el control interno de la entidad.

La calidad del servicio se asocia de manera muy particular a los empleados y a las tecnologías de la información (Evans y William, 2008, p. 62): a los empleados porque constituyen uno de los elementos fundamentales por los cuales el cliente se forma una opinión con relación al servicio, en tanto que las tecnologías de la información han de estar orientadas al servicio que se realice y no a la tecnología propiamente dicha; es el tipo de negocio el que determina sus requerimientos, aunque lo anterior no niega que se integren en el proceso de mejora continua.

Es consenso que el sistema de control de calidad de una firma auditora se integra por estos seis elementos: responsabilidad de los dirigentes, requisitos éticos, aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de los trabajos específicos, recursos humanos, desempeño de los trabajos o ejecución de los compromisos y monitoreo y vigilancia (Hernández y Sañudo, 2009, p. 19).

Se coincide con tal conformación del sistema de control de calidad pero se discrepa en lo relativo al hecho de que todos se derivan de las políticas establecidas; los que poseen tal característica son: responsabilidad de los dirigentes, requisitos éticos, recursos humanos y desempeño de los trabajos o ejecución de los compromisos. Los dos restantes: el monitoreo y la evaluación y la aceptación y continuidad de las relaciones con los clientes, constituyen funciones de evaluación del cumplimiento de las políticas. Esta separación es necesaria pues las políticas constituyen el objeto de evaluación, en tanto que las funciones expresan el mecanismo que posibilita dicha evaluación.

Por lo tanto aunque el sistema de control de calidad de la auditoría está integrado por los seis elementos mencionados, todos no juegan el mismo papel debido a que no todos se derivan de las políticas. Los cuatro primeros se manifiestan con carácter orientador (se derivan de las políticas) y los dos últimos son funciones a realizar para evaluar el cumplimiento de las políticas.

Estos elementos son los que se tendrán en cuenta para diseñar el índice para evaluar la calidad de los servicios de auditorías, a partir del enfoque del marco lógico.

Según Letelier Gálvez. ...”los procedimientos para la construcción de indicadores parten siempre de identificar lo que se quiere medir, porque los indicadores no se construyen en abstracto, sino con un objetivo determinado” (Letelier, 2008, p. 15).

En esta investigación se parte de determinar las dimensiones del control de calidad en auditoría, (los cuatro elementos derivados de políticas referidos anteriormente) se seleccionan las variables; se valoran cuantitativamente variables cualitativas y se obtienen las puntuaciones que posteriormente se van promediando para cada una de esas dimensiones.

Se utiliza también la metodología desarrollada por el grupo de asesores del Dpto. Nacional de Planeación de Colombia, en la que se establecen tres pasos que para

construir indicadores: ¿Qué se quiere medir?, ¿Cómo seleccionar el mejor indicador? y ¿Qué información se requiere para medir?

Por lo tanto, en el diseño de indicadores es necesario decir cómo se realizará la medición y establecer el criterio de evaluación a través de la definición de los estándares, que pueden ser establecidos a partir de datos históricos, paradigmas que deben alcanzarse, o por criterio de expertos.

A partir de los elementos identificados anteriormente, se muestran los indicadores diseñados.

Tabla 1. Responsabilidad con la calidad

Perspectiva del cliente	Perspectiva de auditores
Se calcula el índice de responsabilidad con la calidad (IRC), a través del promedio de dos índices y dos indicadores.	Se calcula el índice de responsabilidad con la calidad (IRC), a través del promedio de cuatro indicadores.
$IRC = \frac{ICEC + ICCL + PSEI + PPEX}{4}$	$IRC = \frac{RCPTI + AVPCC + CPPC + DPPP}{4}$
<p>Donde:</p> <p>ICEC: Índice de responsabilidad con la calidad de los empleados (Se calcula como el promedio de 5 indicadores que expresan los elementos considerados: preparación profesional; educación y conducta; conocimientos técnicos; afabilidad y cortesía; comunicación oportuna).</p> <p>ICCL: Índice de responsabilidad con la calidad de los líderes. Se calcula como el promedio de 5 indicadores que expresan los elementos considerados (preparación profesional; educación y conducta; conocimientos técnicos; afabilidad y cortesía; comunicación oportuna).</p> <p>PSEI: Puntaje asignado a la correspondencia de la calidad del servicio con estándares internacionales.</p> <p>PPEX: Puntaje asignado a la fuente de la calidad (preparación profesional o experiencia).</p>	<p>Donde:</p> <p>RCPTI: Autoevaluación sobre la realización de la revisión cruzada de papeles de trabajo e informes emitidos.</p> <p>AVPCC: Autoevaluación sobre la actualización de las políticas y control de calidad.</p> <p>CPPC: Autoevaluación sobre la comunicación de las políticas y procedimientos del control de calidad.</p> <p>DPPP: Autoevaluación sobre la pertinencia de la documentación probatoria sobre políticas y procedimientos.</p>

Tabla 2. Cumplimiento de los requisitos éticos

Perspectiva del cliente	Perspectiva de auditores
Se calcula el índice de cumplimiento de los requisitos éticos (IRE) a través del promedio de un indicador y dos índices.	Se calcula el índice de cumplimiento de los requisitos éticos (IRE) a través del promedio de un índice y dos indicadores.
$IRE = \frac{PPC + ICEC + ICEA}{3}$	$IRE = \frac{IRMD + PCIC + PCIAR}{3}$
<p>PPC: Evaluación sobre la calidad del servicio.</p>	<p>IRMD: Índice del riesgo mínimo de presentación de demandas. (Se calcula</p>

ICEC: Índice que expresa la evaluación sobre el cumplimiento de la ética por los auditores. Se calcula promediando cinco indicadores que expresan los elementos correspondientes (cumplimiento de la independencia; cumplimiento de la confidencialidad; cumplimiento del adecuado uso de los recursos).

ICEA: Índice que expresa la evaluación sobre el cumplimiento de la ética en el proceso de la auditoría. Se calcula por el promedio de los cinco elementos involucrados (cumplimiento de la independencia; cumplimiento de la confidencialidad; cumplimiento del adecuado uso de los recursos).

por el promedio de cuatro indicadores que expresan la autoevaluación de dichos elementos: riesgo mínimo de demandas por conflicto de intereses; riesgo mínimo de demandas por afectación a la independencia, riesgo mínimo de demandas por afectación a la confiabilidad; riesgo mínimo de demandas por participantes en la auditoría).

PCIC: Autoevaluación sobre la comprobación anual sobre la independencia de los auditores.

PCIAR: Autoevaluación sobre la comprobación en trabajos de alto riesgo.

Tabla 3. Aceptación y continuidad de los clientes en la firma

Perspectiva del cliente	Perspectiva de auditores
<p>Se calcula el índice que sintetizan las causas por las cuales los clientes aceptan a la firma y continúan en ella (IACC). Se promedian cinco indicadores que expresan dichas causas a partir de que el servicio de auditoría recibido posibilita evaluar para la toma de decisiones: la aplicación de políticas y programas; la seguridad de los controles; información importante; realizar planeación y control confiables; conocer problemas y alternativas de solución.</p> $IACF = \frac{PEAPP + PES C + BIID + PRPCE + PCPAS}{5}$	<p>Se calcula el índice que sintetiza las causas por las cuales los clientes aceptan a la firma y continúan en ella (IACC). Se promedia un indicador y un índice.</p> $IARC = \frac{IAAS + PEAC}{2}$ <p>IAAS: Índice que autoevalúa las actividades realizadas antes de realizar el servicio. Se calcula a partir del promedio de los cinco elementos que las expresan: obtención de información sobre el cliente potencial; capacidad de ejecutar el trabajo solicitado; documentación sobre el cliente potencial; documentación sobre la capacidad de ejecutar el trabajo solicitado; evidencia sobre la persona que realizó, preparó y revisó la documentación.</p> <p>PEAC: Autoevaluación sobre la opinión de la evaluación anual a clientes.</p>

Tabla 4. Recursos humanos y su idoneidad

Perspectiva del cliente	Perspectiva de auditores
<p>El índice sobre la idoneidad de los recursos humanos (IRH) se calcula a través del promedio de cuatro indicadores que expresan la evaluación sobre los elementos a tener en cuenta en los mismos: conocimiento de códigos y normas establecidas; conocimiento de procesos ante amenazas; conocimiento sobre los avances recientes de la profesión.</p> $IRH = \frac{PCCN + PCPAA + PCSDI + PCAR}{4}$	<p>El índice sobre la idoneidad de los recursos humanos (IRH) se calcula a través del promedio de las autoevaluaciones de cuatro índices.</p> $IRH = \frac{IETCP + IEPC + ISEP + ICDP}{4}$ <p>IETCP: Índice de entrenamiento técnico y capacitación profesional. Se calcula como el promedio de tres indicadores que expresan dichos elementos: cumplimiento del código de ética; comunicación en idioma inglés; asignación del personal para que cada socio realice asesoría. IEPC: Expresa la educación profesional continua. Se calcula mediante el promedio de un indicador y tres índices. El indicador es la autoevaluación sobre la sistematización del plan de capacitación. Los índices son: Índice de la satisfacción de los auditores con la capacitación (ICSA) que se calcula mediante el promedio de seis indicadores referidos al estudio de las siguientes temáticas para los auditores y las particularidades de su experiencia: normas internacionales de información financiera; procedimientos específicos de auditoría; ley de contabilidad gubernamental; impuestos; leyes gubernamentales; cursos complementarios externos.</p>

Tabla 5. Ejecución del compromiso

Perspectiva del cliente	Perspectiva de auditores
<p>El índice de ejecución del compromiso (IECO) se calcula a partir del promedio de un índice y cinco indicadores que lo expresan: cumplimiento del contrato; funcionamiento de equipos; confidencialidad de la información; ficha del cliente actualizada; actualización de los contratos.</p> $IECO = \frac{PCC + PFE + PCI + PFC + PAC + IPL}{6}$ <p>IPL: Índice de prácticas laborales, que sintetiza la evaluación sobre: cumplimiento del horario de trabajo; asistencia; prácticas administrativas; fechas límites; control de calidad; discreción y prudencia,</p>	<p>El índice de ejecución del compromiso (IECO) se calcula a partir del promedio de dos índices.</p> $IECO = \frac{ISCCE + IPEST}{2}$ <p>ISCCE: Índice de sistema de consultas de casos especiales. Se calcula como el promedio de los indicadores: autoevaluación sobre la consulta de casos especiales por escrito; personal involucrado en las consultas. IPEST: Índice de política de planeación, ejecución</p>

y supervisión del trabajo. Se calcula a partir del promedio de tres indicadores: lineamientos sobre la forma y contenido de los papeles de trabajo; lineamientos especiales sobre pruebas de auditoría a ejecutar; evidencia del ejercicio de supervisión.

Si se desea una valoración sintética de la percepción del control de la calidad por parte de los clientes y por parte de los auditores, entonces es factible obtener el promedio de los índices anteriores.

$$ICC = \frac{IRC + IRE + IACC + IRH + IECO}{5}$$

Estos índices son una síntesis de diversos elementos a tener en cuenta para un adecuado control de calidad. Esto posibilita la comparación, tanto espacial (entre diversas sucursales), como temporal, o ambas. Constituyen además un instrumento que puede guiar las acciones para mejorar la calidad del servicio de auditoría.

Otro elemento importante a considerar es el rango en que pueden variar las magnitudes de estos indicadores e índices, así como recordar que provienen de estadísticos o estadígrafos calculados en escala de 1 a 5, donde 1 representa el total desacuerdo y 5 representa el máximo acuerdo.

Estas valoraciones deben realizarse con la media aritmética pues se trata de una escala con variaciones constantes entre dos magnitudes sucesivas. Por último se sugiere la aplicación de los cuestionarios, así como el cálculo de los índices y la realización de los análisis que sustentan la toma de decisiones (no solamente respecto al control de calidad, sino a la calidad por si misma) una vez al año.

Criterio de evaluación de los indicadores e índices

Si el promedio pertenece al intervalo:	Se otorga el código:	El criterio de evaluación para el índice se expresa:
$PROM \leq 1,5$	1	Muy bajo
$1,5 < PROM \leq 2,5$	2	Bajo
$2,5 < PROM \leq 3,5$	3	Ni bajo ni alto
$3,5 < PROM \leq 4,5$	4	Alto
$PROM > 4,5$	5	Muy alto

Para otorgar estos rangos de clasificación se aplica la clasificación considerada en la encuesta en una escala de 1 a 5, unido al criterio matemático de aproximación.

La vida útil del sistema de indicadores inicialmente debe ser de dos años, a manera de validar su funcionamiento, el nivel de la información que ofrecen y la comparación temporal.

Es necesario brindar entrenamiento al personal que aplicará la encuesta a clientes, así como un seminario a los auditores para explicar el objetivo de la encuesta que les será aplicada. La confiabilidad de los cuestionarios se evalúa mediante el coeficiente alfa de Cronbach; además de la garantía que ofrece la obtención de una muestra aleatoria de clientes.

En la situación objeto de estudio es necesario proceder a una síntesis de la información que se sugiere sea realizada por el cálculo de la media, pero que se complemente para el análisis de los elementos por separado con la mediana y la moda.

Luego de diseñados los indicadores, capturada la información, y calculados los índices, se realizarán los análisis siguientes:

1. Exponer las características de clientes y empleados de la firma, a partir de su incidencia en la calidad de la auditoría.

2. Comparar la evaluación asignada por ambos a la proposición relativa a la presentación de demandas; si difieren significativamente, buscar las causas de dichas diferencias para trazar acciones que mejoren el control de la calidad de la auditoría.

3. Comparar internamente los componentes de cada uno de los elementos establecidos por las normas de control de calidad de auditoría, e identificar aquellos que con mayor o menor influencia -tanto para los clientes, como para los auditores- están interviniendo de manera negativa en el control de la calidad de la auditoría.

4. Comparar el índice que evalúa la eficacia del sistema de control de calidad de la auditoría a partir del criterio de los clientes y de los empleados.

CONCLUSIONES

Contar con un índice para evaluar la calidad de las auditorías, tiene la ventaja de facilitar la comparación entre diversos tipos de auditorías y entidades que la realizan. Puede orientarse además, la dirección de las principales decisiones que han de ser formuladas y ejecutadas. El resultado obtenido permite identificar sobre qué elemento y sus componentes es necesario actuar de manera prioritaria, tanto para resolver problemas internos, como para mejorar la percepción de la calidad por parte del cliente externo.

El índice diseñado se sustenta en dos elementos fundamentales: el concepto de calidad de Drucker y la identificación de la política y las funciones de evaluación en los elementos considerados en un sistema de control de calidad.

Su cálculo debe realizarse una vez al año en una muestra de los clientes que han recibido el servicio de auditorías, lo cual facilita su implementación.

REFERENCIAS

DUQUE OLIVA, E. (2005). Revisión del concepto de calidad del servicio y sus modelos de medición. *Revista INNOVAR* (25), 64-80.

LÓPEZ, R. (2009). *Generalidades en la auditoría*. Málaga: Universidad de Málaga.

CTC. (2010). *Reglamento de la norma de revisión del sistema de control de calidad*. México: Colegio Mexicano de Contadores Públicos.

EVANS, J., y WILLIAM, L. (2008). *Administración y control de calidad*. México: Cengage Learning.

HERNÁNDEZ BAPTISTA, J., y SAÑUDO BOLAÑOS, M. (2009). Controles de calidad en las firmas: ¿Seguimiento oportuno o regulación? *Revista Contaduría Pública*, 19-20.

LETELIER GALVEZ, M. E. (2008). *La construcción de un sistema de indicadores en programas de alfabetización para la educación permanente*. Madrid: Organización de Estados Iberoamericanos.