

UN MARCO PARA LA CALIDAD DE LA AUDITORÍA

ELEMENTOS CLAVE QUE CREAN UN ENTORNO PARA LA CALIDAD DE LA AUDITORÍA

Febrero de 2014



IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board™

Este documento fue desarrollado y aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB)

El IAASB desarrolla normas de auditoría y normas de encargos de aseguramiento, así como guías para su utilización por todos los profesionales de la contabilidad según un proceso de emisión de normas compartido que involucra al Public Interest Oversight Board (Consejo de Supervisión del Interés Público), el cual supervisa las actividades del IAASB, y el Grupo Consultivo de Asesoramiento del IAASB, que proporciona input de interés público en el desarrollo de las normas y las guías.

La finalidad del IAASB es servir al interés público mediante el establecimiento de normas de alta calidad sobre auditoría, aseguramiento y otras normas relacionadas facilitando la convergencia nacional e internacional de estas normas, incrementando la calidad y coherencia de la práctica en el mundo y fortaleciendo la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento a escala mundial.

Las estructuras y procesos que dan soporte a las operaciones del IAASB son proporcionados por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Copyright © Febrero 2014 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Para obtener más información sobre la propiedad intelectual, marca comercial y permisos, diríjase a la [página 68](#).

Visión del IAASB sobre el Marco para la Calidad de la Auditoría

Los objetivos del Marco para la Calidad de la Auditoría incluyen:

- Sensibilizar sobre los elementos clave de la calidad de la auditoría.
- Alentar a los interesados clave a explorar formas de mejorar la calidad de la auditoría.
- Facilitar un mayor diálogo entre los interesados clave sobre el tema.

El IAASB espera que el Marco genere debate y acciones positivas para alcanzar una mejora continua de la calidad de la auditoría.

Se requiere a los auditores cumplir con las normas de auditoría aplicables y las normas de control de calidad aplicables en las firmas de auditoría, así como con requerimientos éticos y otros requerimientos normativos. El Marco no es sustituto de dichas normas, no establece normas adicionales ni proporciona requerimientos para la realización de los encargos de auditoría.

Prólogo

La información financiera debe ser relevante, oportuna y fiable para cumplir con las necesidades de los usuarios. Las disposiciones legales y reglamentarias nacionales, así como los interesados en la entidad, a menudo requieren una auditoría externa de algunos elementos de la información financiera para proporcionar a los usuarios la confianza de que la información es fiable. Para que una auditoría externa cumpla con sus objetivos, los usuarios de los estados financieros auditados deben tener confianza en que el auditor ha trabajado a un nivel adecuado y que se ha llevado a cabo "una auditoría con calidad".

El término "calidad de la auditoría" se utiliza frecuentemente en debates entre los interesados, en comunicaciones de los reguladores, emisores de normas, firmas de auditoría y otros, y en la investigación y en el establecimiento de políticas. La calidad de la auditoría es un tema complejo y, como se indica en el Anexo 1, no existe una definición o análisis que haya alcanzado un reconocimiento universal.

Por esta razón, el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) ha desarrollado un Marco para la Calidad de la Auditoría (el Marco) que describe los factores relativos al input, proceso y resultado que contribuyen a la calidad de la auditoría en un encargo, en las firmas de auditoría y en el país, en relación con las auditorías de estados financieros. El Marco también demuestra la importancia de interacciones adecuadas entre los interesados y la importancia de los diversos factores contextuales.

El IAASB considera que dicho Marco es de interés público, ya que este debe:

- Alentar a las firmas de auditoría nacionales, redes internacionales de firmas de auditoría y organizaciones de profesionales de la contabilidad a reflexionar sobre cómo mejorar la calidad de la auditoría y comunicar mejor la información sobre la calidad de la auditoría;
- incrementar el grado de conciencia y conocimiento entre los interesados sobre los elementos importantes de la calidad de la auditoría;
- permitir a los interesados reconocer aquellos factores que pueden merecer atención prioritaria para mejorar la calidad de la auditoría. Por ejemplo, el Marco podría utilizarse para informar a los responsables del gobierno de la entidad sobre la calidad de la auditoría y alentarlos a considerar sus funciones para mejorarla;
- ayudar al establecimiento de normas, tanto en el ámbito nacional como internacional. Por ejemplo, el IAASB utilizará el Marco cuando revise la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) ¹ y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). También puede ayudar al Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) y al Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB) a considerar mejoras para sus pronunciamientos obligatorios;
- facilitar el diálogo y las relaciones de trabajo más cercanas entre el IAASB y los interesados clave, así como entre los propios interesados clave;
- estimular la investigación académica sobre estos temas, y
- ayudar a los estudiantes de auditoría a obtener un mayor conocimiento acerca de los fundamentos de la profesión a la que aspiran a unirse.

¹ Norma Internacional de Control de Calidad 1, *Control de calidad para firmas que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, y otros servicios que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*

UN MARCO PARA LA CALIDAD DE LA AUDITORÍA
ELEMENTOS CLAVE QUE CREAN UN ENTORNO PARA UNA AUDITORÍA CON CALIDAD

CONTENIDO

	Página
Resumen	4
1 Factores relativos a los inputs	9
2 Factores relativos al proceso.....	13
3 Factores relativos al resultado	16
4 Interacciones clave en la cadena de suministro de información financiera	22
5 Factores contextuales	29
Anexo 1 La complejidad de definir la calidad de la auditoría	
Anexo 2 Atributos de calidad de los factores a los inputs y a los procesos	



Resumen

1. El término de **calidad de la auditoría** abarca los elementos clave que crean un entorno que maximiza la probabilidad de que se lleven a cabo auditorías con calidad sobre bases congruentes.
2. El objetivo de una auditoría de estados financieros es que el auditor se forme una opinión sobre los estados financieros basada en haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los estados financieros están libres de incorrecciones materiales e informar a la luz de los hallazgos del auditor. Es probable que se haya logrado una auditoría con calidad por un equipo del encargo que:
 - Mostró valores, ética y actitudes adecuados;
 - estuvo suficientemente bien informado, capacitado y experimentado y tuvo el tiempo suficiente para llevar a cabo el trabajo de auditoría;
 - aplicó procesos de auditoría rigurosos y procedimientos de control de calidad que cumplieron con las disposiciones legales y reglamentarias y las normas aplicables;
 - proporcionó informes útiles y oportunos, e
 - interactuó apropiadamente con los interesados pertinentes.
3. La responsabilidad de realizar auditorías con calidad sobre los estados financieros recae en los auditores. Sin embargo, una auditoría con calidad se logra mejor, en un entorno en el que se da un apoyo e interacción apropiada entre los participantes en la cadena de suministro de información financiera.
4. El Marco tiene por objeto dar a conocer los elementos clave de la calidad de la auditoría y, por consiguiente, alentar a los auditores, firmas de auditoría y otros interesados cuestionarse sobre si existe algo más que puedan hacer para aumentar la calidad de la auditoría en sus entornos particulares.
5. El Marco es aplicable a las auditorías de todas las entidades independientemente de su tamaño, naturaleza y complejidad. También es aplicable a todas las firmas de auditoría independientemente de su tamaño, incluyendo firmas de auditoría que son parte de una red o asociación. Sin embargo, los atributos de la calidad de la auditoría descritos en este Marco, varían en importancia y afectan la calidad de la auditoría de diferentes maneras.
6. Se requiere que los auditores cumplan con las normas de auditoría y de control de calidad aplicables a las firmas de auditoría, así como con los requerimientos éticos y otros requerimientos normativos. En particular, la NICC 1² aborda las responsabilidades de las firmas, en relación con sus sistemas de control de calidad sobre las auditorías. El Marco no es sustituto de dichas normas ni establece normas adicionales o proporciona requerimientos sobre procedimientos para la ejecución de los encargos de auditoría.

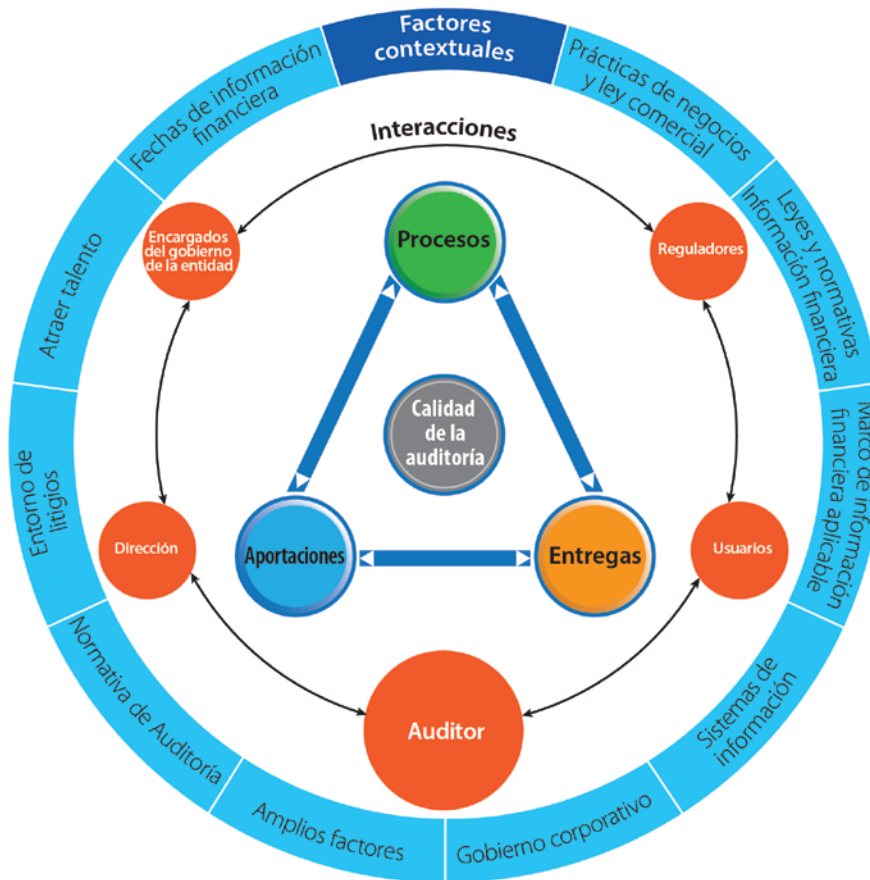
² La NICC 1 requiere que las firmas de auditoría establezcan y mantengan un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y que los informes emitidos por la firma o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.



7. Mientras que la calidad de una auditoría individual puede estar influenciada por los inputs, los procesos, los resultados y las interacciones descritas en este Marco, el Marco para la Calidad de la Auditoría, en sí mismo no es suficiente para el propósito de evaluar la calidad de una auditoría individual. Ello se debe a que se necesitará dar una atención detallada a cuestiones tales como la naturaleza, momento de realización y extensión de la evidencia de auditoría obtenida en respuesta a los riesgos de incorrección material en una entidad concreta, lo adecuado de los juicios significativos realizados y el cumplimiento de las normas aplicables.
8. El Marco distingue los siguientes elementos:
 - (a) Inputs
 - (b) Procesos
 - (c) Resultados
 - (d) Interacciones clave en la cadena de suministro de información financiera
 - (e) Factores contextuales



El Marco puede representarse como sigue:



Inputs

9. Los inputs se agrupan en los siguientes factores:
 - (a) Los valores, la ética y las actitudes de los auditores, que a su vez, están influenciados por la cultura dominante en la firma de auditoría, y
 - (b) el conocimiento, habilidades y experiencia de los auditores y el tiempo que se les asigna para realizar la auditoría.
10. Dentro de estos factores relativos a los inputs, los atributos de calidad se organizan entre los aplicables directamente:
 - (a) Al encargo de auditoría;



- (b) a una firma de auditoría y, por consiguiente, indirectamente a todas las auditorías llevadas a cabo por esa firma, y
 - (c) al país (o jurisdicción) y, por consiguiente, indirectamente a todas las firmas de auditoría que operan en ese país y las auditorías que llevan a cabo.
11. El Anexo 2 describe, con mayor detalle, los atributos de calidad de los factores relativos a los inputs en los encargos, firmas y países.
 12. Los inputs a la calidad de la auditoría estarán influenciados por el contexto en el que se lleva a cabo la auditoría, las interacciones con los interesados clave y los resultados. Por ejemplo, las disposiciones legales y reglamentarias (contexto) pueden requerir informes específicos (resultados) que influyen las habilidades (inputs) utilizadas.

Proceso

13. El rigor del proceso de la auditoría y de los procedimientos de control de calidad afecta la calidad de la auditoría. El Anexo 2 describe, con mayor detalle, los atributos de calidad de los factores relativos a los procesos en los encargos, firmas y países.

Resultados

14. Los resultados incluyen informes e información preparada y presentada formalmente por una parte a otra, así como los resultados que se derivan del proceso de auditoría que generalmente no son visibles para los que no están en la organización auditada. Por ejemplo, estos pueden incluir mejoras a las prácticas de información financiera de la entidad y al control interno sobre la información financiera, que pueden resultar de los hallazgos del auditor.
15. Los resultados de la auditoría generalmente están determinados por el contexto, incluyendo los requerimientos legislativos. Algunos interesados pueden influenciar la naturaleza de los resultados, mientras que otros tienen menor influencia. Ciertamente, para algunos interesados, tales como los inversores en compañías que cotizan en bolsa, el informe del auditor es el resultado principal.

Interacciones clave en la Cadena de Suministro de Información Financiera

16. Si bien cada interesado en la cadena de suministro de la información financiera desempeña por separado un papel importante, contribuyendo a la información financiera de alta calidad, la forma en que los interesados interactúan puede tener un impacto especial en la calidad de auditoría. Estas interacciones, incluyendo las comunicaciones formales e informales, son influenciadas por el contexto en el cual se realiza la auditoría y permite que exista una relación dinámica entre los inputs y los resultados. Por ejemplo, las discusiones entre el auditor y el comité de auditoría de una compañía que cotiza en bolsa en la etapa de planificación, pueden influenciar el uso de habilidades especiales (inputs) y la forma y contenido del informe de auditoría dirigido a los responsables del gobierno de la entidad (resultados). Por el contrario, en empresas que no cotizan, puede haber una mayor proximidad con los dueños en el curso de la auditoría. En estas circunstancias, puede haber frecuentes comunicaciones informales, las cuales contribuyen a la calidad de la auditoría.



Factores contextuales

17. Hay una serie de factores del entorno -o contextuales-, tales como disposiciones legales y reglamentarias y gobierno corporativo, que pueden afectar la naturaleza y calidad de la información financiera y, directa o indirectamente, la calidad de la auditoría. Los auditores responden, en su caso, a estos factores cuando determinan la mejor manera de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.



1 Factores relativos a los inputs

1. Auditorías con calidad involucran a auditores que:
 - Muestran valores, ética y actitudes adecuadas, y
 - están lo suficientemente bien informados, capacitados y experimentados y tienen el tiempo suficiente para llevar a cabo el trabajo de auditoría.
2. Los principales atributos que influyen la calidad de la auditoría se describen a continuación. Estos atributos son aplicables al encargo de auditoría, a la firma de auditoría y al país (o jurisdicción).³ Cada atributo y ámbito se describe en secciones separadas.

1.1. Valores, ética y actitudes — En el encargo (Ref.: Apartados 2-16 Anexo 2)

3. El socio del encargo de auditoría⁴ es responsable del trabajo de auditoría y, en consecuencia, es directamente responsable de la calidad de la auditoría. Además de tener la responsabilidad sobre la ejecución de la auditoría, el socio del encargo de auditoría tiene el papel crítico de asegurarse de que el equipo del encargo muestre los valores, ética y actitudes necesarias para sustentar una auditoría con calidad.

	Nivel encargo	Nivel firma	Nivel nacional
Factores de aportación			
Valores, ética y actitudes	Sección 1.1	Sección 1.2	Sección 1.3
Experiencia y tiempo	Sección 1.4	Sección 1.5	Sección 1.6
Factores de proceso			
Proceso de auditoría y Procedimientos de control de calidad	Sección 1.7	Sección 1.8	Sección 1.9

Los atributos clave son:

- El equipo del encargo reconoce que la auditoría se realiza en el interés del público en general y la importancia de cumplir con los requerimientos de ética.⁵
- El equipo del encargo muestra objetividad e integridad.
- El equipo del encargo es independiente.
- El equipo del encargo muestra competencia y diligencia profesionales.
- El equipo del encargo muestra escepticismo profesional.

³ Una jurisdicción puede ser menor o mayor que un país. En algunas áreas del mundo algunos aspectos de la normativa de auditoría abarcan varios países. En algunos países los aspectos normativos de la auditoría son llevados a cabo por unidades más pequeñas tales como estados o provincias.

⁴ En el entorno del sector público, los términos "cliente", "encargo", "socio del encargo", y "firma" deben, cuando sea pertinente, leerse como referidos a sus equivalentes en el sector público, como se definen en la Norma Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 40, *Control de Calidad para Entidades Fiscalizadoras Superiores*, Sección 7

⁵ El Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética de IESBA) identifica cinco principios fundamentales de la ética profesional para los profesionales de la contabilidad: integridad; objetividad; competencia y diligencia profesionales; confidencialidad; y el comportamiento profesional.



1.2. **Valores, ética y actitudes — En la firma** (Ref.: Apartados 17-32 Anexo 2)

4. La cultura de la firma de auditoría tiene una influencia importante en los valores, la ética y las actitudes de los socios de auditoría y otros miembros del equipo del encargo, porque el entorno en el que trabaja el equipo del encargo puede afectar de manera importante la mentalidad de los socios y del personal y, por lo tanto, la forma en que cumplen con sus responsabilidades.

	Nivel encargo	Nivel firma	Nivel nacional
Factores de aportación			
Valores, ética y actitudes	Sección 1.1	Sección 1.2	Sección 1.3
Experiencia y tiempo	Sección 1.4	Sección 1.5	Sección 1.6
Factores de proceso			
Proceso de auditoría y Procedimientos de control de calidad	Sección 1.7	Sección 1.8	Sección 1.9

Si bien la auditoría está diseñada para proteger al interés público, las firmas de auditoría generalmente son entidades comerciales. La cultura de cada firma será un factor importante para determinar cómo sus socios y personal actúan en el interés público y a la vez alcanzan los objetivos comerciales de la firma.

5. Los atributos clave en relación con la creación de una cultura en la que la calidad de la auditoría sea valorada son las siguientes:
- Existen medidas de gobierno que establecen el "tono de la alta dirección" adecuado, las cuales tienen como objetivo salvaguardar la independencia de la firma.
 - Se promueven las características personales necesarias a través de sistemas de evaluación y recompensa que contribuyen a la calidad de la auditoría.
 - Las consideraciones financieras no conducen a acciones ni decisiones que impidan la calidad de la auditoría.
 - La firma enfatiza la importancia de proporcionar a los socios y al personal oportunidades de desarrollo profesional continuo y acceso a soporte técnico de alta calidad.
 - La firma promueve una cultura de consultas sobre cuestiones difíciles.
 - Existen sistemas sólidos para la toma de decisiones sobre aceptación y continuidad de clientes.

1.3. **Valores, ética y actitudes — En el país** (Ref.: Apartados 33-40 Anexo 2)

6. Las actividades normativas de auditoría nacionales tienen una influencia importante sobre la cultura de las firmas y sobre los valores, la ética y las actitudes de los socios de auditoría y de otros miembros del equipo del encargo. Los atributos clave son:

- Se promulgan requerimientos de ética que dejan claro tanto los principios de ética subyacentes

	Nivel encargo	Nivel firma	Nivel nacional
Factores de aportación			
Valores, ética y actitudes	Sección 1.1	Sección 1.2	Sección 1.3
Experiencia y tiempo	Sección 1.4	Sección 1.5	Sección 1.6
Factores de proceso			
Proceso de auditoría y Procedimientos de control de calidad	Sección 1.7	Sección 1.8	Sección 1.9



como los requerimientos específicos aplicables.

- Los reguladores, los emisores de normas nacionales y las organizaciones de profesionales de la contabilidad, actúan para asegurar que los principios éticos son conocidos y que los requerimientos se aplican congruentemente.
- La información relevante para la toma de decisiones acerca de la aceptación de clientes se comparte entre las firmas de auditoría.

1.4. Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo — En el encargo (Ref.: Apartado 41-58 Anexo 2)

7. El socio del encargo de auditoría es responsable de asegurarse de que el equipo del encargo, en conjunto, tiene las competencias adecuadas y de que el equipo tenga tiempo suficiente para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada antes de emitir la opinión de auditoría.

	Nivel encargo	Nivel firma	Nivel nacional
Factores de aportación			
Valores, ética y actitudes	Sección 1.1	Sección 1.2	Sección 1.3
Experiencia y tiempo	Sección 1.4	Sección 1.5	Sección 1.6
Factores de proceso			
Proceso de auditoría y Procedimientos de control de calidad	Sección 1.7	Sección 1.8	Sección 1.9

8. Los atributos clave son los que siguen:

- Los socios y el personal tienen las competencias necesarias.
- Los socios y el personal conocen el negocio de la entidad.
- Los socios y el personal realizan juicios razonables.
- El socio del encargo de auditoría está activamente involucrado en la valoración del riesgo, planificación, supervisión y revisión del trabajo realizado.
- El personal que lleva a cabo el trabajo detallado de auditoría "en el cliente" tiene la suficiente experiencia, su trabajo es dirigido, supervisado y revisado adecuadamente, y existe un grado razonable de continuidad de personal.
- Los socios y el personal tienen el tiempo suficiente para llevar a cabo la auditoría de forma eficaz.
- El socio del encargo de auditoría y otros miembros experimentados del equipo del encargo son accesibles para la dirección y para los responsables del gobierno de la entidad.

1.5. Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo — En la firma (Ref.: Apartado 59-70 Anexo 2)

9. Las políticas y procedimientos de la firma afectarán el grado de conocimientos y experiencia requeridos a los socios del encargo de auditoría y a otros miembros del equipo del encargo y el tiempo disponible para que lleven a

	Nivel encargo	Nivel firma	Nivel nacional
Factores de aportación			
Valores, ética y actitudes	Sección 1.1	Sección 1.2	Sección 1.3
Experiencia y tiempo	Sección 1.4	Sección 1.5	Sección 1.6
Factores de proceso			



cabo el trabajo de auditoría necesario. Los atributos clave son estos:

- Los socios y el personal tienen el suficiente tiempo para tratar las cuestiones difíciles conforme se presentan.
- Los equipos de los encargos tienen la estructura adecuada.
- Los socios y el personal de categoría superior proporcionan al personal menos experimentado evaluaciones oportunas y entrenamiento adecuado o capacitación "en el trabajo".
- Se da suficiente capacitación a los socios de auditoría y al personal sobre auditoría, contabilidad y, cuando sea aplicable, sobre sectores especializados.

Proceso de auditoría y Procedimientos de control de calidad	Sección 1.7	Sección 1.8	Sección 1.9
---	-------------	-------------	-------------

1.6. **Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo — En el país** (Ref.: Apartados 71-80 Anexo 2)

10. Las actividades nacionales pueden afectar las competencias de los auditores. Los atributos clave son los que siguen:

- Existen medidas sólidas para autorizar a firmas de auditoría o a auditores individuales.
- Los requerimientos de formación se definen claramente y la capacitación se proporciona de forma adecuada y eficaz.
- Existen medidas para actualizar a los auditores en temas actuales y para proporcionarles capacitación sobre nuevos requerimientos contables, de auditoría o normativos.
- La profesión de auditoría está bien posicionada para atraer y retener a personas con las cualidades adecuadas.

	Nivel encargo	Nivel firma	Nivel nacional
Factores de aportación			
Valores, ética y actitudes	Sección 1.1	Sección 1.2	Sección 1.3
Experiencia y tiempo	Sección 1.4	Sección 1.5	Sección 1.6
Factores de proceso			
Proceso de auditoría y Procedimientos de control de calidad	Sección 1.7	Sección 1.8	Sección 1.9



2 Factores relativos al proceso

11. Las auditorías con calidad involucran a auditores que aplican procesos de auditoría rigurosos y procedimientos de control de calidad que cumplen con las disposiciones legales y reglamentarias y normas aplicables.

2.1 Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – En el encargo (Ref: Apartado 81-93 Anexo 2)

12. Las auditorías deben realizarse de conformidad con normas de auditoría y están sujetas a los procedimientos de control de calidad de las firmas de auditoría, las cuales cumplen con la NICC 1. Estas proporcionan los fundamentos para un enfoque disciplinado para valorar el riesgo, planificar, efectuar procedimientos de auditoría y, por último, formarse y expresar una opinión. A veces, las metodologías de las firmas de auditoría y las políticas y procedimientos internos proporcionan una orientación más específica sobre cuestiones tales como, quién realiza actividades específicas, los requerimientos internos de consulta y los formatos de documentación.

	Nivel encargo	Nivel firma	Nivel nacional
Factores de aportación			
Valores, ética y actitudes	Sección 1.1	Sección 1.2	Sección 1.3
Experiencia y tiempo	Sección 1.4	Sección 1.5	Sección 1.6
Factores de proceso			
Proceso de auditoría y Procedimientos de control de calidad	Sección 1.7	Sección 1.8	Sección 1.9

13. Aunque las normas de auditoría y la metodología de la firma de auditoría darán forma al proceso de auditoría, la forma en que este se aplique se diseñará para cada auditoría en particular. Los atributos clave son los siguientes:

- El equipo del encargo cumple con las normas de auditoría, las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y con los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.
- El equipo del encargo hace uso adecuado de la tecnología de la información.
- Hay una interacción efectiva con otros involucrados en la auditoría.
- Se han tomado las medidas adecuadas con la dirección con el fin de lograr un proceso de auditoría eficaz y eficiente.

2.2 Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – En la firma (Ref: Apartado 94-111 Anexo 2)

14. Las políticas y procedimientos de la firma afectarán al proceso de auditoría. Los atributos

	Nivel encargo	Nivel firma	Nivel nacional
Factores de aportación			



clave que contribuyen a la calidad de la auditoría son los que siguen:

- La metodología de auditoría se adapta a los desarrollos en las normas profesionales y a los hallazgos de las revisiones de control de calidad internas y de las inspecciones externas.
- La metodología de auditoría alienta

Valores, ética y actitudes	Sección 1.1	Sección 1.2	Sección 1.3
Experiencia y tiempo	Sección 1.4	Sección 1.5	Sección 1.6
Factores de proceso			
Proceso de auditoría y Procedimientos de control de calidad	Sección 1.7	Sección 1.8	Sección 1.9

a cada miembro del equipo a aplicar el escepticismo profesional y a ejercer el juicio profesional adecuado.

- La metodología requiere una supervisión eficaz y una revisión del trabajo de auditoría.
- La metodología requiere una documentación de auditoría adecuada.
- Se establecen procedimientos de control de calidad rigurosos y se hace seguimiento de la calidad de la auditoría y se toman las acciones adecuadas consecuentes.
- Cuando se requiere, se llevan a cabo revisiones de control de calidad del encargo eficaces (RCCE).

2.3 Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – En el país (Ref: Apartados 112-119 Anexo 2)

15. Las actividades normativas nacionales pueden afectar el proceso de auditoría.
16. Las NIA son emitidas por el IAASB. El Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) establece normas de ética de alta calidad para profesionales de la contabilidad a través del desarrollo de un Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad sólido e internacionalmente aplicable.

	Nivel encargo	Nivel firma	Nivel nacional
Factores de aportación			
Valores, ética y actitudes	Sección 1.1	Sección 1.2	Sección 1.3
Experiencia y tiempo	Sección 1.4	Sección 1.5	Sección 1.6
Factores de proceso			
Proceso de auditoría y Procedimientos de control de calidad	Sección 1.7	Sección 1.8	Sección 1.9

El Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB) desarrolla y mejora la formación contable profesional —abarcando la competencia técnica, así como las habilidades profesionales, valores, ética, y actitudes para los profesionales de la contabilidad— a través de la promulgación de Normas Internacionales de Formación (NIF). Hay una amplia adopción de estas normas en el ámbito nacional. Los atributos clave son los que siguen:

- Las normas de auditoría y otras normas se promulgan dejando claro los objetivos subyacentes así como los requerimientos específicos aplicables.
- Los organismos responsables de las inspecciones de auditoría externa consideran los atributos relevantes de la calidad de la auditoría, tanto de las firmas de auditoría como de los encargos de auditoría individuales.



- Existen sistemas eficaces para investigar las denuncias por incumplimientos en la auditoría y para ejercer las acciones disciplinarias cuando sea adecuado.



3 Factores relativos al resultado

17. Los diferentes interesados reciben distintos resultados de una auditoría. Estos resultados probablemente son evaluados en términos de su utilidad y oportunidad y son vistos como aspectos de la calidad de la auditoría. Pueden también:
- Proporcionar un conocimiento más amplio acerca de la calidad de la auditoría. Por ejemplo, los informes de los reguladores de la auditoría probablemente describan una debilidad que ha sido identificada en las actividades de inspección, y
 - afectar directamente a la calidad de la auditoría. Por ejemplo, tener una responsabilidad específica de informar sobre una cuestión, como por ejemplo la eficacia de los controles internos, puede dar lugar a un trabajo más sólido en esa área.
18. Algunos interesados, especialmente la dirección, los responsables del gobierno de la entidad y algunos reguladores, tienen un conocimiento más directo sobre algunos inputs a la calidad de la auditoría y están, por consiguiente, en una mejor posición para evaluarla, al menos en parte. Los resultados procedentes de estos otros interesados, por ejemplo, la información proporcionada por los comités de auditoría, pueden proporcionar información útil sobre la calidad de la auditoría a los usuarios externos.
19. Los resultados relevantes pueden incluir:

Ámbito	Resultados
3.1 Encargo	<p>Del auditor</p> <p>3.1.1 Informes del auditor para usuarios de los estados financieros auditados</p> <p>3.1.2 Informes del auditor para los responsables del gobierno de la entidad</p> <p>3.1.3 Informes del auditor para la dirección</p> <p>3.1.4 Informes del auditor para los reguladores financieros y prudenciales</p> <p>De la Entidad</p> <p>3.1.5 Los estados financieros auditados</p> <p>3.1.6 Informes de los responsables del gobierno de la entidad, incluyendo los Comités de Auditoría</p> <p>De los reguladores de la auditoría</p> <p>3.1.7 Reguladores que proporcionan información sobre determinadas auditorías</p>



Ámbito	Resultados
3.2 En la firma y el país	<p>De la firma de auditoría</p> <p>3.2.1 Informes de transparencia</p> <p>3.2.2 Informes anuales y otros</p> <p>De los reguladores de la auditoría</p> <p>3.2.3 Proporcionar una visión agregada sobre los resultados de las inspecciones sobre las firmas de auditoría</p>

3.1 Resultados – En el encargo

3.1.1 *Informes del auditor para los usuarios de los estados financieros auditados.*

20. El resultado principal de una auditoría es la opinión del auditor, la cual proporciona a los usuarios confianza sobre la fiabilidad de los estados financieros auditados. Para la mayoría de los usuarios, la ausencia de una opinión modificada del auditor, es una señal importante sobre la fiabilidad de la información financiera. El valor de esta señal puede estar influenciado por diversos factores, incluyendo la reputación de la firma⁶ que lleva a cabo la auditoría y la suposición de la eficacia del proceso de auditoría empleado.
21. El informe de auditoría proporciona una oportunidad para que el auditor proporcione información a los usuarios con algunas ideas sobre el trabajo y los hallazgos del auditor y, por tanto, sobre la calidad de la auditoría realizada. Sin embargo, esta oportunidad no siempre es aprovechada por los auditores y el informe del auditor ha sido, a lo largo de los años, estandarizado. Salvo en circunstancias en las que se modifica la opinión del auditor, no se suele proporcionar información sobre el trabajo y los hallazgos del auditor.
22. Además de ampliar la información contenida en el informe del auditor, su utilidad también puede aumentar si contiene un grado de seguridad adicional sobre cuestiones específicas que exijan las disposiciones legales o reglamentarias. En algunos casos, dicho grado de seguridad puede proporcionarse sin ampliar el alcance de la auditoría (por ejemplo, confirmación de que la dirección ha proporcionado al auditor toda la información y explicaciones requeridas). En otros casos, el alcance de la auditoría debe ampliarse (por ejemplo, proporcionando un grado de seguridad sobre la eficacia de los controles internos sobre la información financiera).
23. Generalmente, los auditores del sector público proporcionan mayor información sobre la auditoría, ya sea en el informe del auditor principal o en un informe complementario de acceso público. Adicionalmente, los auditores del sector público en ocasiones llevan a cabo su trabajo en un entorno en el que los ciudadanos tienen acceso a documentos oficiales. Esta libertad de información puede resultar en que el auditor del sector público revele información más detallada sobre sus auditorías, por ejemplo, sobre los riesgos del negocio de la entidad y los controles internos.

⁶ La reputación de la firma de auditoría no se trata específicamente en el Marco, ya que no es un elemento de la calidad de la auditoría, sino algo que puede surgir de una entrega constante de auditorías con calidad. Hay una serie de factores que afectan a la reputación de una firma, incluyendo su tamaño, sus actividades de marketing y el grado en el que puede verse afectada por litigios o la acción normativa de los reguladores.



3.1.2 Informe del Auditor para los responsables del gobierno de la entidad.

24. Las normas de auditoría, generalmente, requieren que el auditor se comunique oportunamente con los responsables del gobierno sobre cuestiones específicas. Por ejemplos, las NIA⁷ requieren comunicar acerca de:
- Las responsabilidades del auditor.
 - El alcance y momento planificados de realización de la auditoría.
 - Información sobre las amenazas a la objetividad del auditor, y las correspondientes salvaguardas que han sido aplicadas.
 - Los hallazgos significativos de la auditoría.
25. Estos asuntos generalmente se incluyen en informes escritos a los responsables del gobierno de la entidad. Sin embargo, se espera que los requerimientos de las normas de auditoría respalden discusiones más amplias entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad. Los responsables del gobierno de la entidad tienden a evaluar el valor y oportunidad de los informes escritos y de las comunicaciones menos formales cuando consideran la calidad de la auditoría en general.
26. En relación con la calidad y la utilidad de las comunicaciones, los responsables del gobierno pueden valorar, en particular, las comunicaciones del auditor que proporcionan:
- Información imparcial sobre el desempeño de la dirección en el cumplimiento de sus responsabilidades para la preparación de los estados financieros;
 - información sobre las prácticas de información financiera de la entidad, incluyendo el funcionamiento de los controles internos;
 - recomendaciones para mejorar el proceso de información financiera de la entidad, e
 - información que les permita cumplir eficazmente con sus responsabilidades de gobierno.

3.1.3 Informe del auditor para la dirección.

27. Durante el curso de la auditoría, el auditor también tendrá una amplia comunicación con la dirección. Muchas de estas comunicaciones son informales pero algunas veces el auditor puede decidir, o la dirección puede requerir, que el auditor formalice las observaciones mediante un informe por escrito. En estas circunstancias, la dirección probablemente dará énfasis al valor percibido y a la oportunidad de dichos informes cuando considere la calidad de la auditoría en general.
28. Además de las comunicaciones sobre las cuestiones relativas a la información financiera, la dirección valorará particularmente:
- Información y recomendaciones de mejora en áreas específicas del negocio y sistemas de la entidad;
 - observaciones sobre cuestiones normativas, y
 - perspectivas globales sobre cuestiones o tendencias significativas del sector.

⁷ La NIA 260, *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*.



29. La dirección, en particular de entidades de pequeña dimensión, en las que los recursos pueden ser limitados, puede valorar el asesoramiento de negocios por parte del auditor. En dichas circunstancias, el auditor debe estar atento a las amenazas a la independencia que puedan surgir.

3.1.4 Informe del auditor para los reguladores financieros y prudenciales.

30. Las disposiciones legales o reglamentarias nacionales pueden requerir que el auditor informe a los reguladores financieros y prudenciales, ya sea de manera rutinaria o en circunstancias específicas. Los requerimientos nacionales varían, pero pueden incluir:

- La suministración de un grado de seguridad sobre aspectos del proceso de información financiera, por ejemplo, sobre el control interno.
- Información sobre asuntos que los reguladores creen que pueden ser de importancia significativa para ellos.
- Información sobre actos ilegales, incluyendo sospechas de blanqueo de capitales.

31. En estas circunstancias, los reguladores probablemente darán énfasis al valor percibido y a la oportunidad de dichos informes cuando consideren la calidad de la auditoría en general.

3.1.5 Los estados financieros auditados.

32. El aseguramiento mejora la credibilidad de la información financiera y potencialmente lleva a mejorar la calidad de la información financiera. Por ejemplo, la auditoría puede resultar en que la dirección realice cambios en el borrador de los estados financieros. Estos cambios pueden ser cuantitativos o de naturaleza cualitativa, tales como de la información revelada en las notas a los estados financieros. Aunque estos cambios no suelen ser conocidos por los usuarios, considerando la percepción que ellos tienen acerca de estados financieros de alta calidad, ellos pueden atribuir que ha sido realizada una auditoría con calidad. Lo contrario es ciertamente probable que se dé, es decir, ante estados financieros que contienen errores aritméticos, incongruencias y revelaciones difíciles de comprender, si el informe de auditoría no es un informe con salvedades, los usuarios pueden concluir que se ha realizado una auditoría de baja calidad.

33. En algunas jurisdicciones, se requiere a las entidades reformular sus estados financieros auditados en los que se detectó que contenían incorrecciones materiales. La necesidad de una entidad de reformular sus estados financieros puede, en función de los motivos de la reformulación, hacer que los usuarios creen que ha habido un fallo de auditoría.

3.1.6 Informes a los responsables del gobierno de la entidad, incluyendo los comités de auditoría.

34. En varios países, los responsables del gobierno de la entidad -en particular, los comités de auditoría de las compañías cotizadas- tienen responsabilidades específicas en llevar a cabo cierta supervisión del auditor o de aspectos del proceso de auditoría. Mientras que los usuarios tienden a concluir que la participación activa de un comité de auditoría de alta calidad tendrá un impacto positivo en la calidad de la auditoría, existe una considerable variabilidad en el grado en el que los comités de auditoría comunican a los usuarios la forma en que han cumplido estas responsabilidades.

35. Existe la posibilidad de que se informe de manera más completa sobre las actividades de los comités de auditoría para beneficiar tanto a la calidad de la auditoría como a la percepción de los usuarios



sobre ella. En consecuencia, algunos países están explorando activamente la posibilidad de incluir más información en los informes anuales sobre las actividades de los comités de auditoría en relación con la auditoría externa.

3.1.7 Reguladores que proporcionan información sobre auditorías individuales.

36. En algunos países, los reguladores de la auditoría proporcionan los resultados de las inspecciones de auditorías individuales a los comités de auditoría pertinentes aunque dicha información generalmente no está disponible públicamente.

3.2 Resultados – En la firma y el país

3.2.1 Informes de transparencia.

37. Las firmas de auditoría pueden proporcionar información general sobre la calidad de la auditoría. Numerosos países han introducido requerimientos para las firmas de auditoría de presentar informes de transparencia que proporcionen información sobre el gobierno y sus sistemas de control de calidad⁸. Poner dicha información a disposición del público puede ayudar a aquellos usuarios de los estados financieros auditados alejados del proceso de auditoría a conocer las características de las firmas de auditoría y los impulsores de la calidad de la auditoría en esas firmas. Cuando los interesados clave no pueden evaluar la calidad de la auditoría directamente, esta información puede ayudar a las entidades a seleccionar una nueva firma de auditoría.
38. Los informes de transparencia también proporcionan una oportunidad a las firmas de auditoría de distinguirse, resaltando aspectos particulares de sus políticas y enfoque de las auditorías y, por consiguiente, competir en aspectos de calidad de la auditoría. La publicación de información sobre, por ejemplo, los procesos y las prácticas de control de calidad de la firma para asegurar la independencia y sobre su gobierno proporciona un incentivo claro para todos los integrantes de la firma de auditoría, para cumplir con la letra y el espíritu de los compromisos de la firma.

3.2.2 Informes anuales y otros.

39. Algunas firmas de auditoría emiten informes anuales. Los informes anuales proporcionan una oportunidad para estos organismos de describir los indicadores clave de desempeño en relación con la calidad de la auditoría y las iniciativas llevadas a cabo para incrementarla. Dicha información puede ayudarles a diferenciarse por la calidad de la auditoría.
40. Adicionalmente, los organismos de auditoría del sector público pueden emitir otros informes donde incluyan conclusiones generales sobre todo el rango de auditorías que han llevado a cabo, identificando debilidades comunes en cuanto a gobierno, contabilidad e informes. Estos informes pueden incluir recomendaciones para cambios en las disposiciones legales y reglamentarias generales concernientes a las entidades gubernamentales.

⁸ En los Estados Miembros de la Unión Europea, por ejemplo, la Directiva de la Auditoría Legal requiere que las firmas que auditan entidades de interés público revelen anualmente información específica incluyendo la estructura legal de las firmas de auditoría, cualquier red que integren, el gobierno corporativo y los sistemas de control de calidad, información financiera e información sobre las bases de remuneración de los socios.



3.2.3 *Proporcionar una visión agregada sobre los resultados de las inspecciones de las firmas de auditoría.*

41. En muchos países, los reguladores de las auditorías informan anualmente los resultados de las actividades de inspección. El grado de detalle proporcionado por dichos informes varía. En algunos países, los informes suman los resultados de las inspecciones de todas las firmas de auditoría; en otros países, los informes se publican para cada firma de auditoría.
42. La publicación de determinados informes de inspección de la firma de auditoría, puede desempeñar un papel importante en relación con la mejora de la calidad de la auditoría, incluyendo la percepción de los interesados clave sobre la calidad de la auditoría (especialmente inversores y usuarios de los informes de auditoría). El debate sobre si es beneficioso para los reguladores de la auditoría informar públicamente sobre las firmas de auditoría está equilibrado. Algunos piensan que proporcionar transparencia sobre los hallazgos de las inspecciones realizadas a las firmas de auditoría, ayudará a los responsables del gobierno a cumplir con sus responsabilidades, y tendrá un impacto positivo sobre la calidad de la auditoría al dar a las firmas el incentivo de mostrar año tras año mejoras en la calidad de su trabajo. Otros creen que informar públicamente sobre los hallazgos específicos sobre una firma de auditoría específica, puede causar que la firma de auditoría adopte un enfoque más defensivo para responder a los hallazgos de las inspecciones en detrimento de la calidad de la auditoría.



4 Interacciones clave en la cadena de suministro de información financiera

43. En su informe de 2008, titulado "Cadena de Suministro de Información Financiera: Perspectivas y Direcciones Actuales",⁹ la Federación Internacional de Contadores (IFAC) describe la cadena de suministro de información financiera como "las personas y procesos involucrados en la preparación, aprobación, auditoría, análisis y uso de los informes financieros".
44. La IFAC observó que todos los enlaces en la cadena han de ser de alta calidad y estar conectados estrechamente para suministrar información financiera de alta calidad. Si bien cada interesado por separado en la cadena de suministro de información financiera desempeña un papel importante en el apoyo a la información financiera de alta calidad, la naturaleza de las conexiones o interacciones, entre los enlaces, puede tener un impacto especial en la calidad de auditoría.
45. Es a través de estas interacciones, incluidas las comunicaciones formales e informales, que los participantes en la cadena de suministro pueden influir en el comportamiento y las opiniones de los demás y de esta manera contribuir a mejorar la calidad de la auditoría. La naturaleza y extensión de las interacciones puede estar influenciada tanto por los objetivos de las personas involucradas como por el contexto en el cual tienen lugar las interacciones.
46. Las interacciones descritas en las siguientes secciones son interacciones uno-a-uno. Sin embargo, puede haber beneficios para la calidad de la auditoría cuando los auditores y los interesados clave se reúnen para discutir asuntos relevantes para la calidad de la auditoría.
47. Algunas de las interacciones más importantes¹⁰ referentes a la calidad de la auditoría se describen a continuación.



⁹ El informe puede encontrarse en: web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf.

¹⁰ Esta sección solo trata las interacciones externas, es decir, interacciones fuera del equipo del encargo de auditoría. Las interacciones en el equipo del encargo de auditoría se consideran en la Sección 1: Inputs.



4.1 Interacciones entre los auditores y la dirección¹¹

48. La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros y de los controles internos necesarios para asegurar que la información para preparar los estados financieros es fiable y está disponible oportunamente. La dirección también es responsable de asegurarse que los estados financieros cumplen con el marco de información financiera aplicable y, cuando sea aplicable, representan las transacciones subyacentes y eventos de forma que se alcance una presentación fiel.
49. El acceso total y oportuno a la información relevante y a las personas, tanto dentro como fuera de la entidad, ayuda al auditor a obtener evidencia de auditoría. Una relación abierta y constructiva ayuda al auditor a identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material, en particular con referencia a transacciones complejas o inusuales, o a asuntos que implican un juicio significativo o incertidumbre. En ausencia de cooperación y de un diálogo abierto, es poco probable que pueda realizarse eficientemente una auditoría con calidad.
50. Para ayudar a la eficiencia de la auditoría, en una etapa temprana en la auditoría, el auditor podría discutir las necesidades de información con la dirección y acordar un calendario apropiado. También es probable que el auditor comente los hallazgos de la auditoría con la dirección conforme surjan, para que la dirección pueda proporcionar explicaciones oportunamente o llevar a cabo análisis adicionales cuando sea necesario.
51. Una relación abierta y constructiva entre los auditores y la dirección también ayuda a crear un entorno en el que la dirección puede beneficiarse con las observaciones de los auditores en asuntos tales como:
- Posibles mejoras a las prácticas de información financiera de la entidad.
 - Posibles mejoras en los controles internos sobre la información financiera.
 - Nuevos requerimientos de información financiera.
 - Perspectivas sobre asuntos del sector.
 - Observaciones sobre asuntos legales o normativos.
52. Una relación abierta y constructiva entre el auditor y la dirección ha de distinguirse de una de exceso de familiaridad, que puede ocurrir cuando los auditores pasan extensos periodos de tiempo durante el año con el mismo cliente de auditoría. Es vital para la calidad de la auditoría que el auditor se mantenga escéptico y objetivo y esté preparado para cuestionar la fiabilidad de la información que se le da.

4.2 Interacciones entre los auditores y los responsables del gobierno de la entidad

53. Los responsables del gobierno son responsables de la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y de sus obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera de la entidad. En compañías que cotizan y otras entidades

¹¹ En muchas entidades de pequeña dimensión, hay poca distinción entre la dirección y aquellos responsables del gobierno. Un propietario-gerente generalmente lleva a cabo ambos papeles.



grandes, mucho del trabajo relacionado con la supervisión del proceso de información financiera de la entidad generalmente es llevado a cabo por un comité de auditoría.

54. Una efectiva comunicación recíproca con los auditores puede ayudar a los responsables del gobierno a cumplir estas responsabilidades. En particular, los responsables del gobierno de la entidad pueden beneficiarse de las opiniones del auditor sobre cuestiones tales como los riesgos de la información financiera a los que se enfrenta la entidad, las principales áreas de juicio de la dirección aplicado en los estados financieros, y opiniones sobre la calidad del proceso de información financiera de la entidad, incluyendo las debilidades en sus controles financieros internos. Esta información puede ayudar a los responsables del gobierno de la entidad a concluir sobre la presentación fiel de los estados financieros, especialmente si el auditor tiene preocupaciones que no han sido atendidas por la dirección.
55. Se requiere que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad (incluyendo el comité de auditoría cuando lo haya) sobre asuntos de planificación y los hallazgos significativos. Algunas veces, se facilita una comunicación efectiva si cuando al menos una reunión, o parte de una reunión, se lleva a cabo sin la presencia de la dirección. Para entidades de pequeña dimensión, la comunicación entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad a menudo tiende a ser más frecuente y menos formal.
56. Los responsables del gobierno de la entidad también están en posición de influenciar la calidad de la auditoría a través de:
 - Proporcionar opiniones sobre los riesgos de la información financiera y las áreas del negocio que requieren una atención especial de auditoría;
 - considerar si serán asignados recursos de auditoría suficientes para que la auditoría sea realizada eficazmente y que los honorarios de auditoría reflejen razonablemente esto;
 - considerar temas de independencia y evaluar su resolución;
 - evaluar cómo cuestionó el auditor a la dirección durante la auditoría, particularmente con respecto a la valoración del riesgo de fraude, las estimaciones e hipótesis de la dirección y la elección de políticas contables, y
 - crear un entorno en el que la dirección no sea reticente a que el auditor le cuestione y no sea muy defensivo al discutir asuntos difíciles o contenciosos.

4.3 Interacciones entre los auditores y los usuarios de los estados financieros

57. En algunos países, el marco normativo proporciona a los usuarios la oportunidad de interactuar, en algún grado, con los auditores. Por ejemplo, en varias jurisdicciones, se requiere que las propuestas de nombramiento, renovación o sustitución del auditor de la entidad, sea aprobada por los accionistas en la junta general de accionistas. Los accionistas también pueden tener derecho a preguntar al auditor sobre asuntos significativos pertenecientes a la auditoría en la junta general de accionistas. Estas interacciones pueden proporcionar una motivación adicional para que los auditores realicen una auditoría con calidad.



58. Los usuarios pueden desear investigar las razones para cambiar de auditor. Esto será más fácil cuando la información relacionada con las razones de los cambios se ponga a disposición del público en forma oportuna.
59. Los auditores del sector público generalmente tienen contacto directo con los usuarios principales de los estados financieros. No es inusual que el auditor realice presentaciones sobre sus hallazgos a los parlamentarios o ministros (concernientes a agencias gubernamentales o a compañías de propiedad gubernamental), así como que les proporcione:
- Informaciones imparciales y políticamente neutrales sobre las operaciones y prácticas de información financiera de la entidad, y
 - recomendaciones constructivas y oportunas en áreas de desempeño (incluyendo la relación calidad-precio) y cumplimiento de los mandatos aplicables.

Tales presentaciones pueden mejorar el conocimiento del auditor sobre las expectativas de los usuarios principales de los estados financieros y proporcionarles la oportunidad de evaluar la calidad de la auditoría.

60. La profesión de auditoría, en particular las organizaciones de profesionales de la contabilidad, pueden organizar foros, conferencias, debates y otras reuniones de alto nivel, en los que los auditores pueden entablar conversaciones con grupos de usuarios de los estados financieros para discutir asuntos de importancia para la calidad de la auditoría.

4.4 Interacciones entre auditores y la dirección

61. Existen numerosos tipos de reguladores que afectan a la auditoría: reguladores de los mercados financieros, de los participantes en los mercados financieros y de la información financiera ("reguladores financieros"); reguladores de ciertos tipos de entidades como por ejemplo bancos, y compañías de seguros ("reguladores prudenciales") y reguladores que ejercen la supervisión directa sobre algunas firmas de auditoría ("reguladores de la auditoría"). En algunos países, existen numerosos reguladores financieros y prudenciales y es beneficioso para ellos el coordinar sus actividades relacionadas con la calidad de la auditoría.

4.4.1 Reguladores financieros y prudenciales.

62. En muchos aspectos, los reguladores financieros y prudenciales y los auditores tienen preocupaciones complementarias, aunque el enfoque de sus preocupaciones puede ser diferente. Compartir adecuadamente la información entre estas partes puede, por consiguiente, mejorar el proceso normativo y contribuir a la calidad de la auditoría.
63. Una auditoría es importante para los reguladores financieros y prudenciales. Estos reguladores generalmente requieren que los estados financieros de entidades relevantes estén auditados y, algunas veces, ampliar el alcance de la auditoría para incluir asuntos tales como la eficacia del sistema de control interno financiero de la compañía. Adicionalmente, estos reguladores algunas veces requieren a los auditores obtener seguridad sobre cuestiones específicas.
64. Además de las responsabilidades formales de información, los reguladores financieros y prudenciales pueden pedir estar informados sobre cuestiones de atención que han llegado a



conocimiento del auditor en el transcurso de la auditoría. En el caso de reguladores bancarios, esto puede involucrar asuntos como:

- Información que pueda indicar un incumplimiento material de disposiciones legales o reglamentarias.
- Información que pueda indicar un quebrantamiento material de leyes o regulaciones.
- Cambios materiales adversos en los riesgos del negocio bancario y cuestiones relativas a la hipótesis de empresa en funcionamiento.

65. Los reguladores profesionales y prudenciales algunas veces tienen información que, si fuera del conocimiento del auditor, afectaría al alcance de la auditoría y potencialmente a las conclusiones del auditor y la opinión de auditoría.

4.4.2 Reguladores de la auditoría.¹²

66. El establecimiento de reguladores independientes de la auditoría, en muchos países, responsables de la inspección de las firmas de auditoría y de las auditorías individuales, proporciona una oportunidad para incrementar la calidad de la auditoría y para hacer que la calidad de la auditoría sea más transparente para los usuarios.

67. Las comunicaciones abiertas entre las firmas de auditoría y los reguladores de las auditorías ayudarán a los reguladores a llevar a cabo eficazmente sus actividades. Por otra parte, una comunicación clara de los hallazgos de las inspecciones de auditoría permitirá a las firmas de auditoría entender mejor las causas de las deficiencias detectadas y responder a ellas de una manera positiva.

68. El diálogo entre los reguladores de la auditoría en diferentes países, con el objetivo de promover una congruencia en los enfoques de inspección, potencialmente fortalecerá la calidad de la auditoría global.¹³

4.5 Interacciones entre los auditores y los responsables del gobierno de la entidad

69. Un compromiso sólido con la honestidad e integridad en una entidad tiene una influencia positiva en la calidad y fiabilidad en su proceso de información financiera. Dicha cultura, establecida y nutrida por los responsables del gobierno de la entidad que trabajan conjuntamente con la alta dirección, promueve el desarrollo y mantenimiento de políticas contables y procesos adecuados, así como el compartir abiertamente información necesaria para una información financiera de alta calidad.

70. Para alcanzar esto, los responsables del gobierno de la entidad dependen de una relación transparente y constructiva con la dirección que les ayude a cumplir con su responsabilidad de

¹² En el sector público, los organismos de auditoría generalmente no están subordinados a una supervisión reguladora externa. Los organismos públicos responden ante el parlamento, cortes, o su equivalente, los cuales, de vez en cuando, pueden cuestionar la calidad de las actividades de auditoría.

¹³ En el contexto internacional, las actividades del Foro Internacional de Reguladores Independientes de la Auditoría (IFIAR) facilitan el intercambio de conocimiento y promueven una mayor coordinación entre los reguladores de la auditoría. Los [principios básicos para reguladores independientes de la auditoría](#) del IFIAR incluyen que "los principios pretenden apoyar la cooperación entre reguladores y promover una mayor congruencia en la supervisión de la auditoría". Puede encontrarse más información sobre estas actividades en su sitio web: www.ifiar.org



supervisar el proceso de información financiera. Esto requiere disposición por parte de la dirección de reunirse para discutir con los responsables del gobierno de la entidad sobre asuntos como:

- Temas identificados y potencialmente significativos, temas relacionados con información financiera y temas relacionados con la normativa.
- Hipótesis detrás de los juicios contables significativos implicados en el proceso de información financiera.
- Áreas en las que puede fortalecerse el proceso de información financiera.

71. Si el auditor tiene preocupaciones sobre la relación entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad, debe estar alerta sobre deficiencias significativas en el control interno, errores en el proceso de información financiera y riesgo de fraude. También es importante que el auditor busque conocer las causas de las debilidades en la relación ya que la naturaleza de cualquier respuesta de auditoría dependerá de las circunstancias. Por ejemplo, una respuesta de auditoría cuando los responsables del gobierno de la entidad dudan de la integridad de la dirección, diferirá de aquella que se dará cuando la dirección guarda reservas sobre la competencia de los responsables del gobierno de la entidad.

72. En casos extremos, cuando el auditor tiene preocupaciones graves sobre la relación entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad, debe considerar si puede llevarse a cabo una auditoría eficaz y eficiente y, por consiguiente, continuar o no la relación con el cliente.

4.6 Interacciones entre la dirección y reguladores

73. El grado en que los reguladores financieros interactúan con la dirección en relación con la información financiera varía entre países y sectores de la industria. Algunos reguladores financieros establecen y hacen cumplir los marcos de información financiera y pueden surgir diferencias con la dirección sobre aspectos de los estados financieros. Esto a su vez, puede hacer que surjan cuestiones entre la dirección y el auditor, lo cual puede afectar la calidad de la auditoría en años futuros. Además, en algunos sectores como, por ejemplo el bancario, los reguladores prudenciales pueden llevar a cabo actividades de supervisión directa que implican interacción con la dirección. El auditor obtiene un conocimiento de estas interacciones ya que son fuente de información y percepciones relevantes.

4.7 Interacciones entre la dirección y los usuarios de los estados financieros

74. Aparte de la emisión de los propios estados financieros, la dirección puede interactuar con los usuarios, particularmente con los inversores, de diversas maneras, incluyendo la emisión de comunicados de prensa anunciando las transacciones o eventos significativos, la celebración de reuniones sobre información de analistas y otras reuniones con inversores. Las interacciones entre la dirección y los usuarios proporcionan oportunidades para mejorar la comprensión de los usuarios de los estados financieros. Adicionalmente, las interacciones recíprocas, como las reuniones entre la dirección y los inversores pueden proporcionar una motivación adicional para que la dirección alcance una información financiera de alta calidad.

75. De manera más general, los usuarios, tales como inversores institucionales, pueden reforzar la importancia de la calidad de la auditoría al tomar un interés activo en analizar con la dirección



cuestiones sobre las cuales el auditor ha tomado una posición pública, tal como modificar la opinión de auditoría o emitir una declaración a los accionistas explicando las cuestiones relevantes.

4.8 Interacciones entre los responsables del gobierno y los reguladores

76. Al igual que con la dirección, el grado en el cual los reguladores financieros interactúan con los responsables del gobierno de la entidad, varía entre países e industrias.
77. Si bien ha habido relativamente poca interacción entre los reguladores de auditoría y los responsables del gobierno hasta la fecha, existe la posibilidad de que esto exista. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, los reguladores de auditoría comunican, o requieren a los auditores comunicar, los hallazgos de las inspecciones de las auditorías individuales a los responsables del gobierno de las entidades pertinentes. Además, los inspectores de la auditoría pudieran buscar las opiniones de los responsables del gobierno de la entidad sobre la calidad de las auditorías individuales como parte de sus actividades de inspección.

4.9 Interacciones entre los responsables del gobierno y los usuarios de los estados financieros

78. En varios países, los responsables del gobierno de la entidad, incluyendo los comités de auditoría, si existen, tienen responsabilidades específicas en la supervisión del auditor, en cierta medida, o de aspectos del proceso de auditoría. Las percepciones de los usuarios sobre la calidad de la auditoría, probablemente pueden mejorarse con la participación activa de un comité de auditoría de alta calidad y transparente. Sin embargo, existe una considerable variabilidad en el grado en que los responsables del gobierno de la entidad comunican a los usuarios la manera en que han cumplido sus responsabilidades.

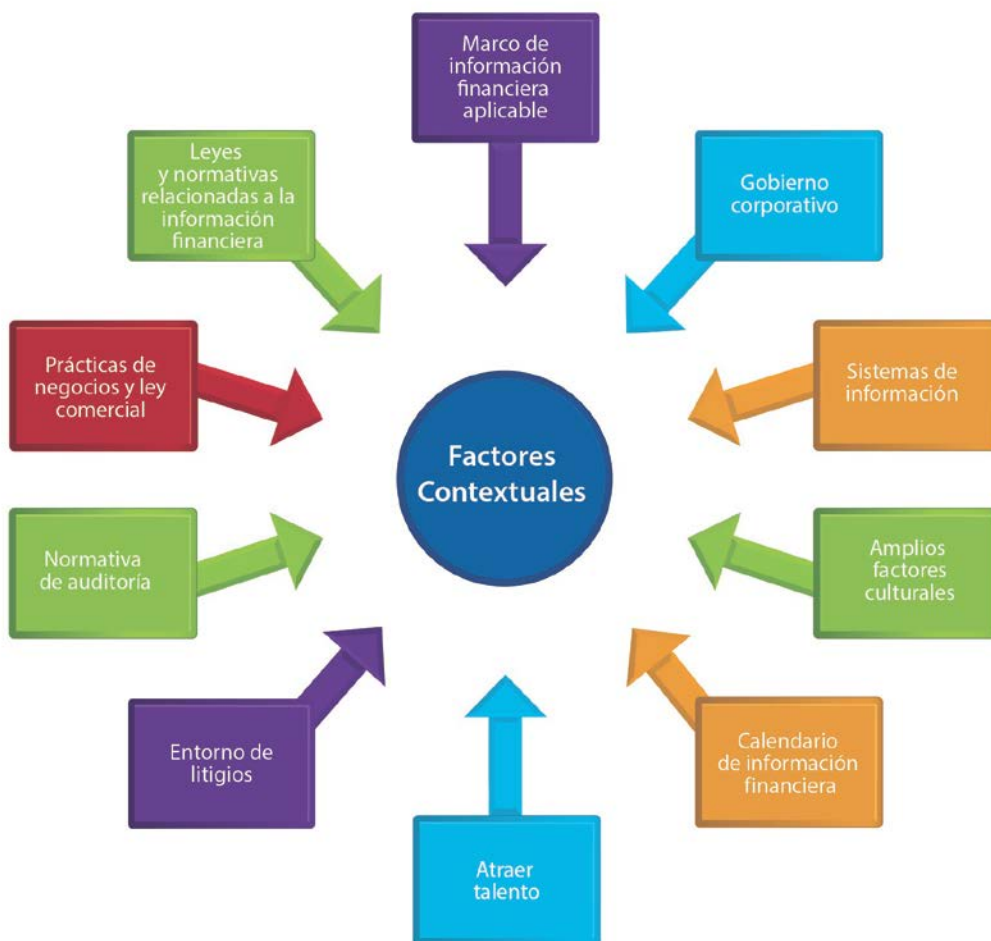
4.10 Interacciones entre los reguladores y los usuarios de los estados financieros

79. La inspección externa de la calidad de la auditoría se lleva a cabo en un creciente número de países como parte de las medidas de supervisión de auditorías independientes. Los reguladores de la auditoría generalmente informan públicamente sobre sus actividades en términos generales lo que puede dar a los usuarios la impresión de la calidad de la auditoría en general. Algunos órganos supervisores informan públicamente sobre sus hallazgos en relación con las firmas de auditoría individuales, lo cual proporciona a los usuarios información más específica.



5 Factores contextuales

80. El entorno en el cual se lleva a cabo la auditoría y la información financiera varía entre países. En algunos países, las prácticas de negocios pueden ser relativamente informales y la legislación mercantil relativamente menos desarrollada. En dichos países, la información financiera externa puede ser limitada, y las expectativas de los usuarios en relación con esta, bajas. Conforme un país desarrolla y, en particular, conforme crecen los negocios en tamaño y la necesidad de obtener financiación de los mercados de capital, el entorno se vuelve más complejo. La información financiera se vuelve más importante y las expectativas de los usuarios sobre su rapidez y fiabilidad crecen constantemente. En respuesta, la legislación, los requerimientos de información financiera y los procesos de gobierno corporativo evolucionan.
81. En conjunto, estos factores del entorno -o factores contextuales- tienen el potencial de afectar la naturaleza y calidad de la información financiera y, directa o indirectamente, la calidad de la auditoría. Los auditores responden, en su caso, a estos factores cuando determinan la mejor manera de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
82. Los factores contextuales incluyen:



5.1 Prácticas de los negocios y legislación mercantil

83. La formalidad de la manera en que se dirige el negocio será influenciada por las costumbres nacionales y la legislación mercantil. En algunos entornos nacionales, por ejemplo, puede ser habitual que las entidades lleven a cabo operaciones con otras partes, de manera informal, basándose en relaciones de confianza. Existen entornos en los que las partes contratantes son principalmente partes relacionadas, tales como entidades propiedad de miembros de la familia de la dirección o entidades controladas.
84. La legislación mercantil puede afectar la forma en la que los negocios llevan a cabo las transacciones. En particular, la legislación sobre contratos determina en qué momento se establecen los derechos y obligaciones porque se han completado las transacciones. Cuando la legislación mercantil está menos desarrollada, puede ser difícil para la dirección hacer valer las reclamaciones de propiedad y evaluar la adecuación de las provisiones para pasivos.
85. En algunas circunstancias, los términos y condiciones de las transacciones pueden ser vagas o no estar registrados y los acuerdos pueden estar sujetos a enmiendas orales. En dichas circunstancias será difícil segregar responsabilidades y se reducirá la eficacia de los sistemas de control interno,



creando oportunidades para el fraude o la corrupción. La falta de una documentación adecuada en estas circunstancias presentará desafíos significativos a los responsables del gobierno de la entidad para entender la sustancia económica de las transacciones y determinar si han sido registradas total y adecuadamente.

86. Las actitudes hacia los deberes fiscales también varían. En algunos entornos, la dirección puede buscar minimizar los pasivos por impuestos a través de medidas como la de diferir la emisión de facturas aun cuando se hayan cumplido condiciones para su emisión. En otros entornos puede existir más de un conjunto de registros contables, uno que muestre la posición "económica" y otro la posición "fiscal", lo cual puede crear cierta confusión. Estas circunstancias son propensas a generar complejidad y requerir una provisión para un pasivo contingente por obligaciones fiscales, lo cual generalmente está sujeto a una considerable incertidumbre en la medición.

5.2 Disposiciones legales y reglamentarias relativas a la información financiera

87. Las disposiciones legales y reglamentarias relacionadas con la información financiera generalmente se desarrollan en respuesta a la responsabilidad que el negocio tiene hacia los interesados. Para las entidades que cotizan, en las que existe una falta de proximidad entre los propietarios y la dirección, la normativa y la información financiera a revelar están diseñadas para proteger el interés de los accionistas que no tienen acceso a información financiera interna. Por el contrario, el alcance de la normativa y la divulgación de información financiera en otras entidades es probable que se establezca a un nivel inferior, dado que las partes interesadas pueden participar en la dirección del negocio y así tener acceso a la información interna.
88. Además de proporcionar un marco general para la forma en que se conduce el negocio, las disposiciones legales y reglamentarias pueden afectar directamente la naturaleza y alcance del informe sobre la información financiera proporcionado a determinados grupos de interés, sobre todo si son aplicadas rigurosamente. En estas circunstancias, las disposiciones legales y reglamentarias pueden ser útiles al:
- Definir las responsabilidades de la dirección con respecto a la información financiera;
 - proporcionar las acciones punitivas contra la dirección por la preparación de información financiera fraudulenta;
 - alentar el cumplimiento de los requerimientos de información financiera a través de mecanismos de supervisión y ejecución;
 - imponer obligaciones sobre la dirección para cooperar plenamente con los auditores, incluyendo el proporcionar a los auditores toda la información y accesos necesarios, y
 - proveer las acciones punitivas contra la dirección por proporcionar información que induce a error a los auditores.
89. Sin embargo, aún las disposiciones legales y reglamentarias más sólidas no eliminarán completamente las malas actitudes hacia el cumplimiento o las prácticas empresariales no éticas. Por consiguiente, existen limitaciones sobre la medida en que los marcos legales y normativos pueden influenciar el comportamiento de la dirección.



5.3 El marco de información financiera aplicable

90. El marco de información financiera es un factor crítico en la calidad de la información financiera. Un marco de información claro ayuda a la dirección con las decisiones contables y proporciona congruencia en la aplicación. Sin embargo, un marco de información financiera sumamente complejo puede dificultar a la dirección el conocer los requerimientos contables y a los responsables del gobierno de la entidad el ejercer una supervisión efectiva del proceso de información financiera.
91. Estas dificultades son exacerbadas por cambios frecuentes en los requerimientos de información financiera y de información a revelar los cuales pueden, cuando menos a corto plazo, incrementar el potencial de una mayor incongruencia en cómo son aplicadas las normas por las diferentes entidades.
92. La naturaleza y complejidad del marco de información financiera también puede influenciar las percepciones sobre la calidad de la auditoría. Algunos creen que un marco de información financiera excesivamente basado en principios otorga a la dirección demasiada libertad para contabilizar las transacciones de una manera que se adapte a sus objetivos y dificulta a los auditores el cuestionarla. Por otro lado, otros creen que un énfasis excesivo en las reglas promueve un enfoque de estricto cumplimiento, lo que puede significar que sea difícil para los auditores centrarse en la esencia de las transacciones y cuestionar la presentación fiel de los estados financieros.
93. Recientemente, los desarrollos en los informes financieros se han ido centrando, cada vez más, en la satisfacción de las necesidades de información financiera más "relevante" para los usuarios, aunque dicha información pueda ser más subjetiva y menos "fiable". Esto ha llevado, en particular, a una tendencia hacia un mayor uso de las mediciones de valor razonable y otras estimaciones, que pueden tener considerables incertidumbres en la medición. La información a revelar sobre las hipótesis subyacentes adoptadas y la medición de la incertidumbre (por ejemplo, los análisis de sensibilidad) son una parte integral de la representación fiel de dichos importes de los estados financieros. Pero algunas de esas informaciones a revelar son de naturaleza cualitativa, como por ejemplo las estrategias de cobertura y la gestión de riesgos. Como resultado, algunos cuestionan la "posibilidad de ser auditada" esa información financiera, ya que es menos verificable de forma objetiva que partidas de los estados financieros tales como el efectivo. Los desafíos de auditoría incluyen los siguientes:
 - Asegurar que una cantidad de tiempo adecuada de los miembros de categoría superior del equipo del encargo se asigna a la dirección, supervisión y revisión del trabajo de auditoría, en lugar de dedicar una cantidad desproporcionada de tiempo a tratar complejidades contables.
 - Obtener la información necesaria y realizar los juicios adecuados cuando las decisiones de reconocimiento, medición y de información a revelar pueden depender, en gran medida, del ejercicio de juicio por parte de la dirección en la aplicación de los requerimientos de información financiera aplicables, en particular cuando implican hipótesis, probabilidades, expectativas de futuro o el uso de modelos complejos.
 - Confirmar la intención de la dirección, en particular si la dirección no se ha enfrentado a las mismas circunstancias en el pasado, cuando el marco de información financiera aplicable prevé tratamientos contables alternativos dependiendo de las acciones previstas por la entidad (por ejemplo, si una inversión se mantiene para su venta o con la intención de mantenerla hasta su vencimiento).



- Verificar el valor razonable de los instrumentos financieros cuando no hay un mercado activo y las mediciones se basan en datos no observables. En dichas circunstancias, el cálculo del valor razonable puede implicar el uso de modelos complejos e hipótesis que suponen una alta aplicación de juicio y, generalmente, requieren experiencia especializada.
- Los marcos de información financiera generalmente no establecen los requerimientos y orientaciones para que la dirección obtenga evidencia adecuada que sustente sus juicios contables y los documente.

94. El grado en el que se requieren estimaciones contables que involucren incertidumbre significativa en la medición, probablemente varía dependiendo de la industria en la que opera la entidad y del entorno económico general:

- Algunos negocios tienen un ciclo económico relativamente corto y los bienes o servicios se producen y venden relativamente rápido. En estos negocios, existe una correlación bastante cercana entre beneficio y efectivo. En otros, el ciclo de negocios es mucho más largo y hay una necesidad de realizar más estimaciones.
- Algunos negocios, tales como bancos, negocian activamente con instrumentos financieros mientras que otros los usan con moderación.
- Los periodos de condiciones económicas adversas probablemente requieran estimaciones de valores de realización y reservas por deterioro. En estas circunstancias, también es probable que haya riesgos superiores referentes a si los socios comerciales del negocio o la misma entidad son empresas en funcionamiento.

5.4 Sistemas de información

95. Son necesarios sistemas informáticos sólidos que soporten la información financiera de alta calidad. Algunas jurisdicciones tienen requerimientos legales específicos y normas relativas a los sistemas contables y a otros sistemas, así como sobre los controles internos sobre estos. En muchas jurisdicciones, sin embargo, no existen tales requerimientos. También puede haber disposiciones legales y reglamentarias específicas relativas a las consideraciones del auditor sobre los sistemas de información pero, incluso de no ser así, la naturaleza y calidad de los sistemas de información de una entidad afectarán a la naturaleza, momento de realización y extensión de la evidencia de auditoría obtenida.

96. El negocio emprendido por entidades de pequeña dimensión algunas veces, es menos complejo, con un menor número de fuentes de ingresos y actividades. En tales casos, los sistemas contables son, generalmente, simples y utilizan tecnología relativamente menos complicada y, algunas veces, los controles internos formales pueden ser limitados.

97. Mientras que los sistemas de contabilidad básicos de muchas entidades pueden estar bien controlados y son confiables, los requisitos de información financiera exigen de información adicional, sobre todo para las notas a los estados financieros. La información sobre asuntos tales como el valor razonable de los activos y los indicadores clave de resultado no financiero generalmente necesitan obtenerse como una actividad separada o a partir de sistemas que normalmente no son parte del sistema contable. Dicha información puede no estar tan bien



controlada como la información de los sistemas, lo que puede afectar a la calidad general de la información financiera.

98. Los sistemas de información generalmente son informatizados. Aunque los sistemas informáticos generalmente procesan información con exactitud, pueden estar sujetos a problemas por debilidades sistémicas, seguridad y continuidad. Medidas eficaces del gobierno corporativo suelen requerir a los auditores internos proporcionar aseguramiento a los responsables del gobierno de la entidad o a la dirección, según sea apropiado, sobre la fiabilidad de los sistemas de información de la entidad.
99. La importancia de los sistemas de información se extiende más allá del informe financiero y, cada vez más, las empresas se están volviendo dependientes de sistemas complejos y de la tecnología que los soporta. Por ejemplo:
 - Muchos fabricantes dependen de procesos automatizados para gestionar el proceso de producción "justo a tiempo".
 - Muchos minoristas dependen de sistemas automatizados de inventario y distribución.
 - Algunos minoristas únicamente solo hacen negocios en línea.
 - Muchas instituciones financieras y compañías de telecomunicaciones y muchas entidades del sector público confían en sistemas automatizados para la realización y procesamiento de grandes volúmenes de transacciones con velocidad y exactitud, frecuentemente a nivel global.
100. El fallo de los sistemas automatizados en las entidades dependientes de TI, puede resultar en costos significativos para la empresa y, en casos extremos, la quiebra del negocio.

5.5 Gobierno corporativo

101. Pese a los requerimientos detallados del marco de información financiera aplicable, la calidad de la información financiera es apoyada por la dirección motivada a revelar información financiera exacta y fiable y que tenga el conocimiento y las habilidades para hacerlo.
102. La supervisión de la dirección por parte de los responsables del gobierno de la entidad establece las expectativas de comportamiento y proporciona motivación a la dirección para cumplir sus responsabilidades. Unas prácticas de gobierno corporativo sólidas pueden tener un impacto positivo en la fiabilidad de la información financiera que la entidad prepara.
103. Existen comités de auditoría en muchas entidades, especialmente en las grandes, que pueden contribuir a la fortaleza del gobierno corporativo, principalmente cuando los miembros son independientes de la dirección y tienen un nivel adecuado de conocimientos en el ámbito financiero. Diferencias en la fortaleza de las medidas del gobierno corporativo pueden afectar el enfoque de auditoría, y las interacciones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad.
104. Un gobierno corporativo eficaz es igual de importante en entidades de pequeña dimensión, aunque los perfiles de propiedad pueden significar que las estructuras formales del gobierno corporativo no son tan relevantes y los comités de auditoría son menos comunes. En muchas entidades de pequeña dimensión, hay poca distinción entre la dirección y los responsables del gobierno; un propietario-gerente puede cumplir ambos papeles.
105. La percepción de los usuarios sobre la calidad de la información financiera de la entidad probablemente se incremente si creen que el comité de auditoría está compuesto por miembros



independientes de la dirección y que tienen un grado apropiado de conocimientos en el ámbito financiero. También es probable que se incremente la confianza si se pone en conocimiento de los usuarios, quizá en forma de un informe anual, las actividades que ha llevado a cabo el comité de auditoría, los principales asuntos que ha tratado, y la razón de sus conclusiones.

106. Como parte de su gobierno corporativo y de sus estructuras de control interno, muchas entidades grandes establecen una función de auditoría interna. Aunque los objetivos y el alcance de una función de auditoría interna varían ampliamente, por lo general, incluyen las actividades de aseguramiento y consulta, diseñadas para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobierno de la entidad, la gestión de riesgos y el control interno. Los responsables del gobierno de la entidad pueden supervisar la función de auditoría interna y es probable que estén interesados en determinar que existe una interacción adecuada entre el trabajo del auditor externo y la función de auditoría interna.
107. En relación con la auditoría externa, la actitud de los líderes de una entidad, generalmente cada una de las personas a cargo del gobierno de la compañía, es de fundamental importancia. Algunos pueden considerar la auditoría externa sólo como una necesidad normativa y cuyo coste debe minimizarse. Otros pueden valorar la auditoría como un proceso riguroso que les da confianza en que la información financiera publicada es fiable así como una oportunidad de obtener comentarios profundos de un observador independiente con conocimientos relativos a los riesgos a los que se enfrenta la entidad, su control interno y su proceso de información financiera. Los responsables del gobierno de la entidad pueden proporcionar una influencia positiva sobre la calidad de una auditoría al demostrar un interés activo en el trabajo del auditor y tomando medidas cuando consideran que no se ha proporcionado la calidad adecuada.
108. En entidades más grandes, especialmente las compañías que cotizan, los comités de auditoría generalmente existen para supervisar la relación entre la entidad y el auditor. Esto puede incluir la designación del auditor, la evaluación de su independencia (incluyendo la provisión de servicios distintos de la auditoría) y la aprobación de los honorarios de auditoría. Mientras estén motivados para maximizar la calidad de la auditoría en lugar de minimizar el coste, los comités de auditoría proporcionan una forma de ayudar a asegurar que se asignan los recursos suficientes y adecuados a la auditoría.
109. Algunos comités de auditoría también tienen la responsabilidad de considerar la calidad de la auditoría directamente como parte del proceso de renovación del nombramiento de los auditores o al considerar los honorarios de auditoría. Si el comité de auditoría tiene un proceso formal y un criterio para describir los atributos de la calidad de la auditoría, este proceso puede verse favorecido. La consideración del comité de auditoría sobre la calidad de la auditoría se verá influenciada por las interacciones con el auditor (véanse los apartados 53 a 56) y, en particular, por una evaluación del escepticismo profesional aplicado.
110. Generalmente, existe una relación entre la calidad de una auditoría y la calidad y cantidad de los recursos empleados en su realización, lo cual, generalmente, se ve reflejado en los honorarios de auditoría. Sin embargo, unos honorarios de auditoría inferiores nunca deben ser una justificación para que la auditoría no cuente con los recursos adecuados y para no obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Es importante que los comités de auditoría consideren si se ha planificado suficiente tiempo para la realización de la auditoría. Esto es especialmente importante cuando se negocian los honorarios de auditoría directamente con la dirección. La dirección es generalmente de



gran influencia al determinar los honorarios de auditoría y pueden tener una perspectiva distinta sobre la calidad de la auditoría de la del comité de auditoría.

5.6 Factores culturales más amplios

111. Las culturas nacionales pueden afectar directamente las actitudes y acciones de los interesados involucrados en la cadena de suministro de información financiera y afectar indirectamente la naturaleza y extensión de los requerimientos contables y las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.
112. Las dimensiones culturales incluyen:
- Actitudes hacia la autoridad -el grado de desigualdad en las sociedades (el "poder de la distancia") varía y ello puede afectar la forma en que las personas de categorías inferiores interactúan con personas de categorías superiores y viceversa.
 - Evitar la incertidumbre -la forma en la que las personas tratan la incertidumbre varía y esto puede afectar su deseo de estructura y su respuesta a situaciones no estructuradas.
 - Comportamiento colectivo -el grado en el que la sociedad espera que un individuo actúe colectiva o independientemente.
 - Transparencia -el valor dado por la sociedad a lo que es el equilibrio correcto entre transparencia y confidencialidad.
113. Estas dimensiones culturales probablemente afecten la objetividad y el escepticismo profesional y la forma en que las personas trabajan en grupo, hacen juicios y se comunican con otros.
114. Las diferencias en las prácticas empresariales y los factores culturales pueden presentar desafíos prácticos tanto para las entidades multinacionales como para sus auditores. La dirección del grupo puede decidir realizar acciones específicas para mitigar los efectos de dichos desafíos a través de la implementación y mantenimiento de controles sobre la información financiera en todo el grupo. Dichas acciones pueden incluir, por ejemplo:
- Políticas y procedimientos congruentes en todos los países en los que opera el grupo.
 - Programas en todo el grupo, tales como códigos de conducta y programas de prevención de fraude.
 - Auditores internos que evalúen la exactitud e integridad de la información financiera recibida de los componentes.
 - Seguimiento centralizado de las operaciones de los componentes y sus resultados financieros.
 - Visitas regulares por parte de la dirección del grupo.
 - Traslado de personal.

El conocimiento de las diferencias en las prácticas empresariales y los factores culturales, ayuda al auditor del grupo en la planificación y realización de la auditoría del grupo en las distintas jurisdicciones.



5.6.1 Actitudes hacia la autoridad

115. En algunas culturas existe una amplia variedad en la distribución del poder entre las personas en una jerarquía, la cual es probable que afecte el comportamiento y las comunicaciones. Por ejemplo, en algunas culturas puede considerarse irrespetuoso que personal con menor experiencia cuestione los puntos de vista del personal de categoría superior. La deferencia indebida hacia la autoridad puede afectar tanto la disposición de los profesionales de la contabilidad menos experimentados de la entidad para plantear inquietudes con sus supervisores como la relación de trabajo dentro del equipo del encargo.
116. La auditoría es un proceso que implica un equipo del encargo trabajando en grupo y comunicando claramente a la estructura tanto inferior como superior del equipo. También requiere una mentalidad escéptica. En culturas con un amplio rango de distribución del poder, puede ser difícil para los auditores menos experimentados el preguntar directamente a quienes tienen autoridad. En dichas situaciones, los auditores pueden ampliar sus exámenes de la documentación en lugar de preguntar directamente a la dirección a través de la indagación.

5.6.2 Evitar la incertidumbre

117. Algunas culturas tienen una mayor capacidad para tolerar la incertidumbre que otras. Esto puede afectar las actitudes hacia la asunción de riesgos y hacia su opuesto, el conservadurismo. El conservadurismo puede influenciar las estrategias empresariales de la dirección y la conducta interna, así como los juicios contables inherentes a la información financiera.
118. Evitar la incertidumbre probablemente también impacte la valoración de riesgos del auditor y la cantidad de evidencia que ellos determinan como suficiente y adecuada.

5.6.3 Comportamientos colectivos

119. Algunas culturas conceden un alto valor social al comportamiento colectivo, tal como la lealtad al estado, al empleador o familia. En dichas circunstancias, las personas son más propensas a adherirse a las normas y procesos del grupo. En otras sociedades, los puntos de vista y enfoques individuales se valoran y mientras que esto puede alentar el escepticismo profesional, también es probable que resulte en una mayor variación en el comportamiento y en los resultados.

5.6.4 Transparencia

120. Un aspecto más extenso de la cultura que puede tener una influencia en la información financiera y en la efectividad de la interacción del auditor con la dirección es el grado en que se espera secreto o confidencialidad en los asuntos del negocio. La falta de apertura o transparencia de la dirección puede hacer más difícil para los auditores obtener el conocimiento necesario de la entidad para poder identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros adecuadamente.

5.7 Regulación de la auditoría

121. La regulación implica la autorización de las firmas y personas para llevar a cabo auditorías, la determinación de normas, la inspección de auditorías por razones de calidad, y las acciones disciplinarias en el caso incumplimiento de las normas y los fallos de auditoría. Estas funciones son



llevadas a cabo generalmente en el ámbito nacional por organismos reguladores independientes, organizaciones profesionales, o una combinación de ambos.

122. Las disposiciones legales, normas de auditoría y de ética proporcionan las bases para muchos aspectos de la regulación. Si bien las normas de auditoría y de ética son establecidas a nivel nacional, cada vez más normas nacionales se basan en las normas internacionales emitidas por el IAASB y el IESBA.
123. Los requerimientos de la auditoría y otras normas aplicables son más eficaces si se hacen cumplir correctamente. Esto implica el estatus legal de las normas, inspección de las auditorías, la investigación de los alegatos relativos a fallos de auditoría y, cuando sea adecuado, las acciones disciplinarias tomadas.
124. La inspección de las auditorías se suele realizar a nivel nacional por una firma de auditoría independiente (una revisión entre pares), una organización profesional (la cual a veces tiene una responsabilidad delegada por un regulador) o por los organismos reguladores independientes de la auditoría. Cada vez más, las disposiciones legales y reglamentarias establecen que las inspecciones de las auditorías de las compañías que cotizan y a veces los de otras entidades de interés público sean llevadas a cabo por un organismo independiente regulador de auditoría.
125. Las inspecciones de auditoría proporcionan un mecanismo importante para evaluar el cumplimiento por parte de los auditores de las normas de auditoría y, dependiendo del mandato, otros aspectos de la calidad de la auditoría. Las acciones tomadas por las firmas de auditoría para tratar las debilidades identificadas por los inspectores de la auditoría pueden llevar a mejoras en la calidad de la auditoría. Durante un período de tiempo, los resultados relevantes de las inspecciones de la auditoría tienen que ser recopilados y remitidos a los emisores de normas.
126. Los resultados de las inspecciones de la auditoría generalmente son publicados. La publicación de los resultados de las inspecciones de la auditoría lleva a una mayor concienciación entre los interesados sobre los temas de la calidad de la auditoría.
127. Además de actuar como un incentivo para las firmas de auditoría para cumplir con las normas aplicables, medidas disciplinarias eficaces dan a los otros interesados confianza en la calidad de la auditoría. Las medidas disciplinarias eficaces involucran a los responsables de la investigación y a las funciones disciplinarias que tienen un claro mandato y recursos suficientes para llevar a cabo su trabajo.

5.8 Entorno de litigios

128. Adicionalmente a los costes directos incurridos al realizar una auditoría, existe la posibilidad de que la firma de auditoría sea requerida para compensar a un demandante por las consecuencias de un fallo de auditoría. El riesgo de litigios y su impacto en la calidad de la auditoría varía entre los diferentes países.
129. Algunos creen que el riesgo de litigio mejorará la calidad de la auditoría ya que hace que el auditor minimice la probabilidad de fallos en la auditoría. Otros creen que el riesgo de litigio tendrá un impacto adverso en la calidad de la auditoría ya que resultará en una mentalidad de "lista de verificación" en lugar de en una disposición a pensar en maneras de hacer frente a los riesgos de



auditoría de una manera innovadora y actuará como un impedimento para que personas con talento se unan o, permanezcan en la profesión de auditoría:

5.9 Atracción de talentos

130. La auditoría es una actividad intelectual exigente que requiere la aplicación de buen juicio, una mente inquisitiva y un grado considerable de conocimiento empresarial, sobre información financiera y sobre auditoría. Mientras la profesión se esfuerza para dotar a los auditores con la competencia necesaria, la eficacia inevitablemente se verá influenciada por la envergadura de las contrataciones.
131. En muchos países, los graduados de las universidades son una fuente importante para la contratación y muchos de ellos se han especializado en contabilidad y negocios. Esta formación puede proporcionarle tanto el conocimiento pertinente como las actitudes éticas apropiadas.
132. Contratar a la categoría correcta de personal para la profesión de auditoría, es esencial para la calidad de la auditoría. El atractivo de la profesión contable y de auditoría debe ser comunicado a los potenciales nuevos empleados lo antes posible. Sin embargo, el atractivo de la profesión de auditoría varía entre países y se verá influido por factores como la reputación y el estatus de la profesión, así como por factores más directos como los niveles comparativos de remuneración y percepciones sobre su probable esfuerzo de trabajo. Si hay una escasez de potenciales nuevos empleados adecuadamente capacitados puede ser difícil incorporar candidatos con la calidad adecuada.

5.10 Calendario de la información financiera

133. El plazo en el que la auditoría deba ser completada puede influir en los procesos de información financiera y en la forma en que la dirección y los responsables del gobierno aprueban los estados financieros. La aparición de regímenes de información acelerados en muchas jurisdicciones también limita el grado en que el auditor puede realizar el trabajo detallado después de la fecha de cierre. Como resultado, se ha vuelto cada vez más necesario que el auditor deposite su confianza en los sistemas de control interno y realice los procedimientos de auditoría antes de la fecha de cierre.
134. El momento para la preparación de la información financiera también se ve influenciado por la necesidad de las compañías que cotizan de publicar los resultados estimados o preliminares en una etapa temprana. En algunas jurisdicciones, se requiere que los auditores den su conformidad a dichas publicaciones o lleven a cabo un trabajo específico sobre ellas. Esto tiene la ventaja de que el auditor estará conforme con los resultados financieros antes de que se publique la información, pero añade más presión de tiempo.
135. Las fechas límite para la información pueden ser menos onerosas para las auditorías de las entidades de pequeña dimensión que para las que cotizan, lo que permite que el auditor se beneficie de la evidencia obtenida de los hechos y transacciones posteriores a la fecha del balance. Además, es menos común que las entidades de pequeña dimensión publiquen los beneficios estimados antes de completar la auditoría. Sin embargo, no es inusual que las entidades de pequeña dimensión proporcionen los estados financieros auditados anuales, mensuales o trimestrales a bancos y otros proveedores de capital.

La complejidad de definir la calidad de la auditoría

1. El término "calidad de la auditoría" se utiliza frecuentemente en debates entre los interesados, en comunicaciones de los reguladores, emisores de normas, firmas de auditoría y otros, y en la investigación y en el establecimiento de políticas. La calidad de la auditoría es un tema complejo y no existe una definición o análisis de ella que haya alcanzado un reconocimiento universal.
2. El propósito de una auditoría es el mejorar el grado de confianza de los usuarios a quienes se dirige el informe en los estados financieros. Esto lo logra el auditor al obtener la evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. A menudo, esa opinión es sobre si los estados financieros "presentan fielmente, en todos los aspectos materiales" o expresan "la imagen fiel" de la situación financiera de la entidad al final del periodo así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes a dicho periodo, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
3. Mientras que las disposiciones legales nacionales y las normas contables proporcionan los criterios para una "presentación fiel", muchos aspectos del proceso de información financiera y, por consiguiente, la auditoría de los estados financieros implican juicio.
4. Las normas de auditoría proporcionan una base importante para sustentar la calidad de la auditoría. En particular, las NIA emitidas por el IAASB describen los objetivos del auditor¹ y establecen requerimientos mínimos. Sin embargo, la mayoría de los requerimientos de las NIA o proporcionan un marco de referencia para los juicios hechos por el auditor o necesitan el ejercicio de juicio para ser aplicados adecuadamente.
5. La auditoría es, por consiguiente, una disciplina que depende de individuos competentes que utilizan su experiencia y se comportan con integridad, objetividad y escepticismo profesional lo que les permite hacer juicios apropiados soportados por los hechos y circunstancias del encargo. Las cualidades de perseverancia y solidez también son importantes para asegurar que se realicen los cambios necesarios a los estados financieros o, cuando no se hagan dichos cambios, asegurarse de que el informe del auditor incluya las adecuadas salvedades.
6. Además de la naturaleza crítica de los aspectos subyacentes de los estados financieros, hay numerosos factores que pueden hacer difícil el describir y evaluar la calidad de una auditoría incluyendo que:

¹ Ver apartado 11 de la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría*, de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría:

En la realización de la auditoría de estados financieros, los objetivos globales del auditor son:

- (a) La obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable, y
- (b) la emisión de un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA, a la luz de los hallazgos del auditor.

- La existencia o falta de incorrecciones materiales en los estados financieros auditados proporciona sólo una información parcial de la calidad de la auditoría.
- Las auditorías varían y lo que se considera como evidencia de auditoría suficiente y adecuada es, en cierto grado, un tema de juicio.
- Las perspectivas de la calidad de la auditoría varían entre los interesados.
- La transparencia sobre el trabajo realizado y los hallazgos de la auditoría es limitada.

La existencia, o falta de incorrecciones materiales en los estados financieros auditados proporciona sólo una información parcial de la calidad de la auditoría.

7. Dado el objetivo de una auditoría, la existencia de incorrecciones materiales en los estados financieros que no fueron detectadas por la auditoría puede ser un indicador de un fallo en la auditoría. Sin embargo, la ausencia de incorrecciones materiales en los estados financieros no puede, por sí misma, ser la única medida de la calidad de la auditoría debido a que pueden no existir incorrecciones materiales que detectar.
8. Incluso la existencia de una incorrección material no detectada en los estados financieros auditados no necesariamente indica una auditoría de mala calidad, ya que las auditorías están diseñadas para obtener una seguridad razonable, no absoluta, de que los estados financieros no contienen incorrecciones materiales. La diferencia entre seguridad razonable y absoluta es especialmente relevante cuando las incorrecciones son el resultado de fraudes que han sido ocultados a través de la falsificación, colusión e interpretación distorsionada intencional.
9. El modelo de auditoría refleja las limitaciones inherentes de una auditoría y se ha diseñado para obtener una seguridad razonable, en lugar de absoluta, lo cual significa que hay una posibilidad de incorrecciones materiales no detectadas. Si posteriormente se identifican incorrecciones materiales que no fueron detectadas por la auditoría, puede ser difícil determinar si no fueron detectadas como resultado del modelo global de auditoría o por deficiencias en la calidad de la auditoría individual de que se trate.
10. El concepto de "evidencia de auditoría suficiente y adecuada" y "seguridad razonable" están íntimamente relacionadas. Ninguno se puede definir con precisión, pero ambos tienen que ser considerados en el contexto de las normas aplicables y la práctica establecida.

Las auditorías varían y lo que se considera como evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar la opinión de auditoría es, en cierto grado, cuestión de juicio.

11. No hay dos entidades idénticas y en consecuencia el trabajo de auditoría y los juicios requeridos necesariamente varían. Lo que se considera "evidencia de auditoría suficiente y adecuada" es en consecuencia y en cierto grado, un tema de juicio profesional y refleja el tamaño, naturaleza y complejidad de la entidad, la industria y el marco normativo asociado en el cual opera, así como la valoración hecha por el auditor de los riesgos de que los estados financieros preparados por la dirección contengan una incorrección material.
12. Las firmas de auditoría generalmente son entidades lucrativas y la rentabilidad de una firma de auditoría generalmente está ligada a la relación entre los honorarios de auditoría cobrados y el coste incurrido en obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Esto puede dar lugar a la percepción por parte de terceros que, sin perjuicio de la aplicación de las normas de auditoría y los requerimientos de ética, las firmas de auditoría pueden tener un incentivo a corto plazo para limitar

el trabajo realizado aunque a largo plazo, se reconozca que se necesita una calidad de la auditoría constante para proteger la reputación de la firma de auditoría y evitar acciones legales o jurídicas perjudiciales. También, en el sector público, aunque los organismos de auditoría del sector público no son entidades lucrativas, las limitaciones en el presupuesto pueden representar desafíos adicionales para garantizar que el volumen de trabajo realizado es el adecuado.

Perspectivas de la calidad de la auditoría varían entre los interesados.

13. Las perspectivas de la calidad de la auditoría varían entre los interesados. Esto, en sí mismo, no es sorprendente ya que el nivel de participación directa y el acceso a información relevante para una auditoría varía mucho y el valor que se otorga a una auditoría varía entre los diferentes grupos de interés.
14. Los interesados en entidades que cotizan no tienen acceso a las comunicaciones de auditoría excepto a las que se hacen públicas. Por el contrario, los interesados en otras entidades generalmente tienen acceso directo a los auditores y reciben tanto comunicaciones formales como informales, lo cual influye directamente sobre sus puntos de vista de la calidad de la auditoría.
15. Algunos usuarios de los estados financieros pueden ver la calidad de la auditoría como la maximización de la cantidad de evidencia de auditoría obtenida y el desafío proporcionado a la dirección. Considerar la calidad de la auditoría únicamente desde esta perspectiva, puede sugerir que la calidad de una auditoría sería mayor cuando se asignan mayores recursos (tanto en términos cualitativos como cuantitativos) a una auditoría.
16. La dirección puede tener interés en asegurarse de que el coste de la auditoría se limita, la auditoría se completa tan rápido como sea posible y que la interrupción de las operaciones de la entidad, se reduce al mínimo. Al considerar la calidad de la auditoría desde esta perspectiva, la dirección puede sugerir que los recursos asignados a una auditoría deben ser minimizados.
17. El equilibrio de estos diferentes puntos de vista sugiere que una auditoría con calidad implica una auditoría eficaz que se realiza de manera eficiente, en el momento oportuno y por un precio razonable. Sin embargo, existe subjetividad en las palabras "eficaz", "eficiente", "oportuno", y "razonable". Los responsables del gobierno de la entidad, incluyendo comités de auditoría, están a menudo bien posicionados para considerar estos asuntos. Por esta razón, en muchos países los comités de auditoría tienen responsabilidades relativas a considerar la calidad de la auditoría y aprobar, o recomendar la aprobación, del nombramiento del auditor, y de los honorarios de auditoría.

La transparencia sobre el trabajo realizado y los hallazgos de la auditoría es limitada.

18. Muchos de los servicios son relativamente transparentes para aquellos para los que se llevan a cabo y los usuarios pueden evaluar su calidad directamente. Sin embargo, muchos interesados, incluyendo los accionistas de las compañías que cotizan o los proveedores de financiación para cualquier negocio, generalmente, no tienen opiniones detalladas sobre el trabajo realizado en la auditoría y las cuestiones que fueron identificadas y tratadas. Por lo tanto, los usuarios de los informes financieros, externos a la entidad auditada, a menudo no pueden evaluar directamente la calidad de la auditoría.
19. La información sobre el trabajo del auditor y sus hallazgos, pueden proporcionarse en el informe del auditor. Sin embargo, muchos informes del auditor están estandarizados, y a menos que se den las circunstancias relativamente inusuales en las que se modifica la opinión del auditor, no se suele proporcionar información sobre el trabajo y los hallazgos del auditor.

20. Los usuarios han preguntado al IAASB sobre si debe proporcionarse más información en los informes del auditor y el IAASB ha respondido proponiendo cambios en la estructura, redacción y el contenido del informe del auditor, incluyendo, para las auditorías de las compañías que cotizan, la inclusión de cuestiones clave de la auditoría. El IAASB espera que los cambios al informe del auditor, y en particular la inclusión de las cuestiones clave de la auditoría, proporcionen información útil a los usuarios de los estados financieros para mejorar su entendimiento sobre aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, fueron de la mayor significatividad en la auditoría.
21. El IAASB espera que su iniciativa sobre los informes del auditor proporcione a los usuarios una idea de la calidad de la auditoría, especialmente si hay una oportunidad para que haya mayor discusión sobre el tema con los comités de auditoría o el auditor. Sin embargo, el IAASB reconoce que dicha información adicional será inevitablemente, sólo una parte relativamente pequeña del total de la información conocida por el auditor y que puede ser relevante para una mejor apreciación de la calidad de la auditoría.

Atributos de calidad de los factores relativos a los inputs y a los procesos

- Este Anexo contiene una descripción más detallada de los atributos de la calidad de los factores relativos a los inputs y a los procesos. Estos atributos son aplicables al encargo de auditoría, a la firma de auditoría y al país (o jurisdicción).

Factores relativos a los inputs

1.1. Valores, ética y actitudes — En el encargo

- Los atributos clave son:

- El equipo del encargo reconoce: que la auditoría se realiza en el interés público más amplio y en la importancia de cumplir los requerimientos de ética.
- El equipo del encargo muestra objetividad e integridad.
- El equipo del encargo es independiente.
- El equipo del encargo muestra competencia y diligencia profesionales.
- El equipo del encargo muestra escepticismo profesional.

	Nivel encargo	Nivel firma	Nivel nacional
Factores de aportación			
Valores, ética y actitudes	Sección 1.1	Sección 1.2	Sección 1.3
Experiencia y tiempo	Sección 1.4	Sección 1.5	Sección 1.6
Factores de proceso			
Proceso de auditoría y Procedimientos de control de calidad	Sección 1.7	Sección 1.8	Sección 1.9

- El equipo del encargo reconoce: que la auditoría se realiza en el interés público más amplio y en la importancia de cumplir con los requerimientos de ética.*

- El equipo del encargo está comprometido en realizar una auditoría en el interés de los interesados en la entidad y en el interés público más amplio. La naturaleza y grado del interés público puede variar de acuerdo con la naturaleza de la entidad. Sin embargo, en todas las auditorías, el equipo del encargo necesita proporcionar el grado adecuado de desafío a la dirección, expresar de manera sólida sus puntos de vista y seguir los asuntos hasta alcanzar las conclusiones adecuadas.

- El equipo del encargo muestra objetividad e integridad.*

- El principio de objetividad obliga a todos los profesionales de la contabilidad a no comprometer su juicio profesional o empresarial a causa de prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros.¹
- La necesidad de los auditores, en particular, de ser objetivos surge del hecho de que muchas de las cuestiones importantes que intervienen en la preparación de los estados financieros implican juicio. Pocas partidas incluidas en los estados financieros pueden ser medidas con certeza y muchas

¹ Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética de IESBA) apartado 120.1.

implican estimaciones y, por consiguiente, juicio. Los auditores necesitan ser objetivos al evaluar los juicios de la dirección para reducir el riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales, por sesgos de la dirección, ya sea deliberada o involuntariamente.

6. La integridad es un requisito previo para todos los que actúan en el interés público. Es esencial que el equipo del encargo actúe, y se vea que actúa, con integridad, lo cual requiere no solo honestidad sino una amplia gama de cualidades tales como sinceridad, franqueza y valor.

1.1.3. *El equipo del encargo es independiente.*

7. Se requiere de independencia para salvaguardar a los miembros individuales del equipo del trabajo o a la firma de auditoría de las influencias que puedan comprometer los juicios profesionales, ayudarles a actuar con integridad y a ejercer objetividad y escepticismo profesional. También es necesaria para evitar los hechos y circunstancias tan significativos, que un tercero razonable e informado pueda concluir que se ha visto comprometida la integridad, objetividad o el escepticismo profesional de la firma o de uno de los miembros del equipo del encargo.
8. Las amenazas a la independencia del auditor pueden incluir:
 - Intereses financieros que existen entre el auditor y la entidad auditada. Tener un interés financiero en un cliente de auditoría puede originar una amenaza de interés propio.
 - Relaciones de negocios entre el auditor y la entidad auditada. Una estrecha relación comercial entre la firma de auditoría, o un miembro del equipo del encargo o de un familiar directo y la entidad, puede crear interés propio o amenazas.
 - Prestación de servicios distintos a la auditoría a clientes de auditoría. Tradicionalmente, las firmas de auditoría han prestado a sus clientes de auditoría una gama de servicios distintos a la auditoría de acuerdo con sus habilidades y experiencia. Proporcionar servicios distintos a la auditoría puede, sin embargo, crear amenazas a la independencia. En la mayoría de los casos las amenazas son de auto-revisión, de interés propio y de abogacía.
 - El personal y los socios pueden creer que su remuneración y, ciertamente, su carrera en la firma de auditoría dependen de retener un cliente de auditoría, lo cual crea una amenaza de familiaridad o de interés propio.
 - Situaciones en las que un antiguo miembro del equipo del encargo, o un socio de la firma, se ha incorporado a la entidad auditada en un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la elaboración de los registros contables y estados financieros. Las amenazas creadas son generalmente de auto-revisión, de interés propio y de abogacía.
9. También se pueden originar amenazas de familiaridad y de interés propio al asignar el mismo personal de categoría superior a un trabajo de auditoría durante un periodo de tiempo prolongado. Sin embargo, un conocimiento previo de la entidad y de su negocio es probable que sea propicio para la calidad de auditoría ya que mejorará la valoración del auditor de los riesgos y sus respuestas a estos. También puede generar mayor eficiencia y recomendaciones más profundas para la mejora en áreas particulares de las operaciones de negocio de la entidad.
10. Los beneficios potenciales para la calidad de la auditoría necesitan equilibrarse con las amenazas a la independencia del auditor que pueden surgir del conocimiento detallado por el personal de categoría superior sobre la entidad y el negocio, resultado de la participación en la auditoría a lo largo cierto número de años. Para hacer frente a esta amenaza, el Código de Ética de IESBA requiere que los socios clave de auditoría de las entidades de interés público cambien (o "roten")

después de siete años. Los requerimientos de ética o legales en algunos países exigen un período de rotación inferior. Algunos creen que, además de la rotación de los socios de los compromisos de auditoría, la percepción de la independencia de los auditores mejoraría si la propia firma de auditoría cambiase periódicamente. Otros creen que conservar a la misma firma probablemente ayude a los auditores a conocer el negocio y sistemas de la entidad y resulta en respuestas eficaces a los riesgos de incorrección material en los estados financieros, así como a la eficiencia de la auditoría.

11. La consideración de amenazas y salvaguardas al determinar la independencia para las auditorías del sector público, es igual de importante que en las del sector privado. Sin embargo, algunas amenazas potenciales pueden diferir. Por ejemplo, es menos probable que los auditores del sector público tengan un interés financiero directo en las entidades que auditan.
12. El auditor es a menudo visto como un valioso asesor de negocios y fiscal para la entidad y por lo general hay comunicaciones directas frecuentes con la alta dirección, dando lugar a que el auditor esté bien informado sobre el desarrollo del negocio. Esto da al auditor un buen conocimiento del proceso de información financiera del cliente y de su sector, pero también puede verse como una amenaza para la independencia.

1.1.4. *El equipo del encargo muestra competencia y diligencia profesionales.*

13. La competencia y diligencia profesionales implican a todos los miembros del equipo del encargo:
 - Desarrollo y mantenimiento de conocimiento profesional y habilidades al nivel apropiado;
 - actuar cuidadosamente, a fondo y oportunamente, y
 - actuar con diligencia de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables.

1.1.5. *El equipo del encargo muestra escepticismo profesional.*

14. El escepticismo profesional es una actitud que incluye la aplicación de una mente inquisitiva en el contexto de una comprensión apropiada de la entidad, sus negocios y del entorno en el que opera. Esta comprensión, junto con un mayor conocimiento general del negocio y la experiencia, permiten al auditor valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros de la entidad, evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría, y llegar a conclusiones adecuadas.
15. El escepticismo profesional es un aspecto importante del juicio del auditor relativo a la planificación, desarrollo y evaluación de los resultados de una auditoría. A menos que los auditores estén preparados para cuestionar las afirmaciones de la dirección (incluyendo cuando la dirección ha usado a un experto), no van a tener un efecto disuasivo de fraude o no serán capaces de concluir, con seguridad, si los estados financieros de una entidad se presentan de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
16. El escepticismo profesional involucra a todos los miembros del equipo del encargo:
 - Tener una mente inquisitiva y la voluntad para cuestionar las afirmaciones de la dirección;
 - evaluar de forma crítica la información y explicaciones obtenidas en el curso de su trabajo;
 - intentar entender las motivaciones de la dirección en posibles incorrecciones de los estados financieros;
 - mantener una mente abierta;
 - cuestionar los juicios de otros miembros del equipo del encargo;

- tener la confianza de cuestionar a la dirección y la persistencia de seguir los asuntos hasta alcanzar una conclusión, y
- estar alerta sobre la evidencia que sea incongruente con otra evidencia obtenida o cuestionar la fiabilidad de los documentos y respuestas a las indagaciones.

1.2. Valores, ética y actitudes — En la firma

17. Los atributos clave son:

- Existen medidas de gobierno que establecen el "tono de la alta dirección" adecuado, los cuales tienen como objetivo salvaguardar la independencia de la firma.
- Se promueven las características personales necesarias a través de sistemas de evaluación y recompensa que contribuyen a la calidad de la auditoría.
- Las consideraciones financieras no conducen a acciones ni decisiones que impidan la calidad de la auditoría.
- La firma enfatiza la importancia de proporcionar a los socios y personal oportunidades de desarrollo profesional continuo y acceso a soporte técnico de alta calidad.
- La firma promueve una cultura de consultas sobre cuestiones difíciles.
- Existen sistemas sólidos para la toma de decisiones sobre aceptación y continuidad de clientes.

	Nivel encargo	Nivel firma	Nivel nacional
Factores de aportación			
Valores, ética y actitudes	Sección 1.1	Sección 1.2	Sección 1.3
Experiencia y tiempo	Sección 1.4	Sección 1.5	Sección 1.6
Factores de proceso			
Proceso de auditoría y Procedimientos de control de calidad	Sección 1.7	Sección 1.8	Sección 1.9

1.2.1 *Existen medidas de gobierno que establecen el "tono de la alta dirección", las cuales tienen por objetivo salvaguardar la independencia de la firma.*

18. Es importante que una firma de auditoría tenga medidas sólidas de gobierno interno para salvaguardar la naturaleza de interés público de la función de auditoría y para evitar que los intereses comerciales de la firma afecten negativamente la calidad de auditoría, por ejemplo, mediante la promoción inadecuada de otras áreas de actividad (tales como, impuestos, finanzas corporativas y consultoría) en detrimento de la calidad de la auditoría.
19. El liderazgo de la firma tiene un papel vital en la promoción de una cultura que enfatice el papel de interés público de la auditoría y la importancia de la calidad de la auditoría en este sentido, lo cual incluye evitar situaciones que puedan comprometer la objetividad de la firma o su independencia. Comunicar regularmente los comportamientos esperados crea un entorno adecuado dentro de la firma de auditoría que incluye alentar el adherirse a los principios que subyacen en los requerimientos de ética que son aplicables a los auditores.
20. Los profesionales individuales tienen un control directo sobre la cultura de la firma y en las Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría (PYMFA) un pequeño número de socios puede tener una influencia muy directa sobre los factores relativos a los inputs tales como medidas de gobierno, consulta y

actividades de seguimiento. Dependiendo del tono, esto puede ser una fortaleza o una debilidad del entorno de la pequeña firma.

1.2.2 *Se promueven las características personales necesarias a través de sistemas de evaluaciones y recompensa que apoyan la calidad de la auditoría.*

21. Los sistemas de evaluaciones y recompensas pueden alimentar y desarrollar las características personales adecuadas, incluyendo integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales. Esto implica la incorporación de estas características en los criterios de selección, los procesos de promoción y remuneración, así como en los programas de capacitación, utilizando los marcos de competencia adecuados.
22. Los marcos de competencia pueden ser desarrollados mejor con referencia a las áreas de competencia de las NIF (Normas Internacionales de Formación en Contaduría), las cuales promueven la armonización de los marcos entre las firmas.
23. Regularmente, la firma evalúa a sus socios y personal sobre la base de las competencias desarrolladas para apoyar la calidad de la auditoría. Al hacerlo, las firmas de auditoría se aseguran de que los socios y el personal no serán penalizados por adoptar una posición fuerte sobre asuntos de auditoría, aún a riesgo de hacer peligrar una relación con un cliente. Las conclusiones alcanzadas se utilizan para apoyar las decisiones sobre promociones y remuneraciones, así como otras acciones que pueden ser tomadas por las firmas cuando el desempeño de los socios o el personal no ha alcanzado los estándares esperados.

1.2.3 *Las consideraciones financieras no conducen a acciones y decisiones que perjudiquen la calidad de la auditoría.*

24. Las consideraciones financieras, tanto en la firma (tales como el objetivo financiero que una empresa establece para el margen de beneficio que debe alcanzarse en el trabajo de auditoría y la voluntad de invertir en capacitación y sistemas de apoyo a la auditoría) como en el encargo (tal como la relación entre los honorarios de auditoría y el coste subyacente del trabajo realizado), no deben impedir la realización de una auditoría sólida que satisfaga el interés público.
25. Tampoco debería existir, a expensas de la calidad de la auditoría:
 - Un énfasis en ganar nombramientos para encargos de auditoría y para la retención de clientes de auditoría, en particular por honorarios ilusoriamente bajos;
 - un énfasis en el marketing de servicios distintos a la auditoría a las entidades que la firma audita, o
 - una reducción de los costes (incluyendo la reducción en el número de socios y personal) en la práctica de auditoría (por ejemplo, durante tiempos de desaceleración económica).

1.2.4 *La firma enfatiza la importancia de proporcionar a los socios y al personal oportunidades de desarrollo profesional continuo y acceso a soporte técnico de alta calidad.*

26. La auditoría requiere del conocimiento de un número considerable de áreas técnicas incluyendo información financiera, auditoría y normas de ética, y de disposiciones legales y reglamentarias mercantiles y de impuestos. Es importante que las firmas de auditoría tengan medidas de soporte técnico para ayudar a los socios y al personal a mantenerse actualizados con los desarrollos en estas áreas y proporcionar asistencia en áreas complejas.

27. La calidad de la auditoría también se puede mejorar si se desarrolla una infraestructura de información que permita a la firma sustentar los juicios de auditoría (por ejemplo, mediante la compilación de bases de datos de negocios y sectores), para seguir y abordar debidamente las cuestiones de independencia, y para planificar y gestionar eficazmente la rotación de los socios en los encargos de auditoría.
28. El tamaño de las firmas de auditoría y el soporte técnico disponible puede variar considerablemente. Para las firmas de pequeña dimensión con un menor número de personal y una base de clientes con una complejidad en operaciones relativamente baja es posible desarrollar políticas y procedimientos de control de calidad relativamente sencillos. Sin embargo, las firmas de pequeña dimensión pueden afrontar dificultades en relación con el asesoramiento y pueden usar consultores externos para obtener especialización técnica o confiar en los servicios de soporte técnico proporcionado por las organizaciones contables profesionales.

1.2.5 *La firma promueve una cultura de consultas sobre cuestiones difíciles.*

29. Una cultura de consulta es importante para todas las firmas de auditoría, incluyendo los profesionales individuales. La auditoría generalmente requiere de la toma de decisiones y juicios difíciles. El personal discutirá estos temas con el equipo del encargo y con el socio del encargo de auditoría. Los socios del encargo de auditoría discuten las decisiones y juicios difíciles con otros socios o con especialistas técnicos consideran cuidadosamente el asesoramiento dado. Para que este proceso funcione eficazmente, es importante que exista una cultura de consulta en la que los involucrados tengan el suficiente tiempo disponible para tratar adecuadamente los asuntos conforme se presenten.
30. Para los casos en que los recursos internos sean limitados, pueden estar disponibles recursos técnicos externos en sus organizaciones profesionales, sus relaciones con otras firmas, u organizaciones con los recursos adecuados.

1.2.6 *Existen sistemas sólidos para la toma de decisiones sobre aceptación y continuidad de clientes.*

31. Antes de aceptar un encargo de auditoría, y posteriormente cada año, es importante que las firmas de auditoría consideren si son competentes y si tienen la capacidad y los recursos para realizar el encargo. Esto incluye si la firma puede cumplir con los requerimientos de ética aplicables.
32. Aunque los auditores necesitan aplicar el escepticismo profesional, la auditoría implica cierto grado de confianza en la dirección. Por definición, no se puede confiar en una dirección carente de integridad. Por consiguiente, unos buenos sistemas de aceptación y continuidad del cliente evalúan si hay información que sugiera que exista una falta de integridad de la dirección del cliente en un grado tal que impida realizar una auditoría con calidad. Tener un sistema riguroso de aceptación y continuidad del cliente es, por consiguiente, importante para ayudar a una firma de auditoría a evitar encargos en los que hay una gran posibilidad de fraude o de actos ilegales y, por lo tanto, a mantener la reputación de realizar auditorías con calidad.

1.3 **Valores, ética y actitudes — En el país**

33. Los atributos clave son:

- Se promulgan requerimientos de ética que dejan claro tanto los principios de ética subyacentes

	Nivel encargo	Nivel firma	Nivel nacional
Factores de aportación			
Valores, ética y actitudes	Sección 1.1	Sección 1.2	Sección 1.3
Experiencia y tiempo	Sección 1.4	Sección 1.5	Sección 1.6

como los requerimientos específicos aplicables.

- Los reguladores, emisores de normas nacionales y las organizaciones profesionales, están activos para garantizar que los principios de ética son conocidos y que los requerimientos se aplican de forma congruente.
- La información relevante para las decisiones de aceptación del cliente se comparte entre las firmas de auditoría.

Factores de proceso			
Proceso de auditoría y Procedimientos de control de calidad	Sección 1.7	Sección 1.8	Sección 1.9

1.3.1 *Se promulgan requerimientos de ética que dejan claro los principios de ética subyacentes y los requerimientos específicos aplicables.*

34. Los requerimientos técnicos pueden ser impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias o exigidos por las organizaciones profesionales. La IFAC requiere que sus organismos miembro lleven a cabo acciones para adoptar e implementar el Código de Ética de IESBA en sus jurisdicciones y para ayudar a su implementación en función de las responsabilidades de los organismos miembros en los entornos nacionales. En algunos países, el Código de Ética de IESBA se complementa con requerimientos nacionales adicionales y las firmas de auditoría y los organismos de auditoría del sector público pueden escoger imponer mayores requerimientos a sus socios y personal.
35. Los requerimientos de ética no pueden abordar todas las situaciones posibles. Por consiguiente, los auditores obtienen un conocimiento de los requerimientos y de sus principios fundamentales subyacentes para poder entender cómo aplicarlos en la práctica. El conocimiento sobre cómo aplicar los principios, puede obtenerse a través de comunicaciones internas dentro de la firma de auditoría, por medio de formación o capacitación en el trabajo y observando en acción al personal más experimentado.
36. El Código de Ética de IESBA establece y requiere que los auditores cumplan con los siguientes principios fundamentales de ética profesional:²
- Integridad –ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y empresariales. La integridad implica también justicia en el trato y sinceridad.³
 - Objetividad –no permitir que prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros prevalezcan sobre los juicios profesionales o empresariales.
 - Competencia y diligencia profesionales –mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben servicios profesionales competentes basados en los últimos avances de la práctica, de la legislación y de las técnicas y actuar con diligencia y de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables.
 - Confidencialidad –respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales y, en consecuencia, no revelar dicha información a

² Código de Ética de IESBA, apartado 100.5.

³ Código de Ética de IESBA, apartado 110.1.

terceros sin autorización adecuada y específica, salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla, ni hacer uso de la información en provecho propio o de terceros.

- Comportamiento profesional –cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar a la profesión.
37. Adicionalmente, el Código de Ética de IESBA contiene requerimientos adicionales para la independencia del auditor y describe el enfoque que deben adoptar los auditores, incluyendo:
- Identificar las amenazas en relación con la independencia;
 - evaluar la importancia de las amenazas que se han identificado, y
 - cuando sea necesario, aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.
38. El Código de Ética de IESBA establece que cuando los auditores determinan que no se dispone de salvaguardas adecuadas o que no se pueden aplicar para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad eliminará la circunstancia o la relación que origina las amenazas o rehusará o pondrá fin al encargo de auditoría.⁴ En algunas situaciones, el Código de Ética de IESBA reconoce que la amenaza creada sería tan importante que ninguna salvaguarda podría reducir la amenaza a un nivel aceptable y, por consiguiente, se prohíbe al auditor llevar a cabo la auditoría.

1.3.2 *Reguladores, organismos nacionales emisores de normas y organizaciones profesionales trabajan activamente para garantizar que los principios de ética sean comprendidos y los requerimientos se apliquen de forma congruente.*

39. La aplicación congruente de los requerimientos de ética y de los principios subyacentes se facilita a través de orientaciones, capacitación y actividades de apoyo proporcionadas por los reguladores, los emisores de normas nacionales, las organizaciones profesionales y otros. Esto puede incluir la emisión de material guía, tal como respuestas a preguntas frecuentes así como organizar presentaciones y talleres de trabajo.

1.3.3 *La información relevante para las decisiones de aceptación del cliente se comparte entre las firmas de auditoría.*

40. Las firmas de auditoría individuales tomarán decisiones sobre si aceptar un cliente de auditoría nuevo o continuar con uno existente. Las firmas pueden optar por no continuar con un cliente de auditoría si tienen preocupaciones acerca de las prácticas de información financiera o sobre la integridad de la dirección. En dichas circunstancias, es importante que otras firmas de auditoría que estén invitadas a hacer ofertas de auditoría tengan conocimiento de esta información.

1.4 Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo — En el encargo

41. Los atributos clave son:
- Los socios y el personal tienen las competencias necesarias.

	Nivel encargo	Nivel firma	Nivel nacional
Factores de aportación			
Valores, ética y actitudes	Sección 1.1	Sección 1.2	Sección 1.3

⁴ Código de Ética de IESBA , apartado 290.7 Los organismos de auditoría del sector público, sin embargo, generalmente no pueden renunciar a los encargos de auditoría

- | | | | | |
|--|---|-------------|-------------|-------------|
| <ul style="list-style-type: none"> • Los socios y el personal conocen el negocio de la entidad. • Los socios y el personal hacen juicios razonables. | Experiencia y tiempo | Sección 1.4 | Sección 1.5 | Sección 1.6 |
| | Factores de proceso | | | |
| | Proceso de auditoría y Procedimientos de control de calidad | Sección 1.7 | Sección 1.8 | Sección 1.9 |
- El socio del encargo de auditoría está activamente involucrado en la valoración del riesgo, planificación, supervisión y revisión del trabajo realizado.
 - El personal que lleva a cabo el trabajo detallado de auditoría "en el cliente" tiene la suficiente experiencia, su trabajo es dirigido, supervisado y revisado adecuadamente y existe un grado razonable de continuidad del personal.
 - Los socios y el personal tienen el tiempo suficiente para llevar a cabo la auditoría de forma efectiva.
 - El socio del encargo de auditoría y otros miembros experimentados del equipo del encargo son accesibles para la dirección y para los responsables del gobierno de la entidad.

1.4.1 *Los socios y el personal tienen las competencias necesarias.*

42. Aunque no se espera que todos los miembros del equipo tengan el mismo nivel de conocimiento y experiencia, es responsabilidad del socio del encargo de auditoría asegurar que el equipo en su conjunto tiene las competencias apropiadas y que se contrata a especialistas externos o expertos, según requieran las necesidades derivadas de las circunstancias del encargo. Por ejemplo, se puede necesitar experiencia en relación con asuntos como:
- La valoración de instrumentos financieros complejos, terrenos y edificios, activos intangibles, activos adquiridos y pasivos asumidos en combinaciones de negocios y los activos que pueden sufrir deterioro.
 - Cálculos actuariales de pasivos asociados con contratos de seguros o planes de beneficios de los empleados.
 - La estimación de las reservas de petróleo y gas.
 - La valoración de pasivos ambientales y costes de limpieza del sitio.
 - La interpretación de contratos, disposiciones legales o reglamentarias.
 - El análisis de asuntos de cumplimiento tributario complejos o inusuales.
 - Los sistemas de información de la entidad, especialmente si se considera que la entidad es dependiente de la tecnología de información.
43. La especialización puede ser obtenida ya sea desde dentro de la firma de auditoría o de fuentes externas. Si se involucran expertos o especialistas, es importante, al igual que con los otros miembros del equipo del encargo, que su trabajo esté dirigido, supervisado y revisado adecuadamente.

44. El adecuado desarrollo del conocimiento profesional y habilidades comienza con el desarrollo profesional inicial de los aspirantes a profesionales de la contabilidad.⁵ Después, se alcanza una especialización más a fondo por parte del profesional de la contabilidad para realizar su papel como auditor a través del desarrollo profesional continuo y de la experiencia adicional en el trabajo de auditoría. El desarrollo profesional continuo de la competencia profesional y el aprendizaje permanente es crítico si el auditor quiere continuar cumpliendo con las expectativas de sus clientes y del público.⁶

1.4.2 *Los socios y el personal entienden el negocio de la entidad.*

45. Un buen conocimiento de la entidad, el negocio y sector en el que opera es clave para que el auditor pueda valorar los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros con el objeto de enfocar adecuadamente los procedimientos de auditoría y evaluar sus resultados. También es necesario para el ejercicio del escepticismo profesional y de la habilidad de realizar juicios de auditoría adecuados.
46. El conocimiento del sector, incluyendo la normativa aplicable y aspectos contables puede ser especialmente importante para clientes, por ejemplo, del sector de los servicios financieros. Sin embargo, es importante que las áreas de conocimiento no sean tan limitadas que impidan al auditor ver asuntos más amplios. Los auditores pueden adquirir un conocimiento general empresarial mediante la realización de otros trabajos distintos a los de auditoría y de la exposición a diferentes clientes en diferentes sectores. Esto les permite distanciarse de los aspectos específicos de los negocios de una entidad en particular y reflexionar sobre su conocimiento más amplio sobre temas empresariales, riesgos y sistemas de control.
47. Las auditorías de entidades de pequeña dimensión generalmente son conducidas en el lugar por personal experimentado que ha estado involucrado con la entidad durante varios años. Mientras que dicho personal, por lo general, tiene un buen conocimiento del negocio de la entidad, puede haber amenazas a su objetividad y escepticismo profesional.

1.4.3 *Los socios y el personal realizan juicios razonables.*

48. Los auditores utilizan su experiencia y los valores de integridad, objetividad y escepticismo profesional, para emitir juicios profesionales razonables que son sustentados por los hechos y las circunstancias del encargo.
49. Hacer juicios razonables puede involucrar a socios y personal en:
- Identificar el asunto;
 - aplicar el conocimiento del negocio, en contabilidad e información financiera y en tecnología de la información;

⁵ Las áreas de competencia y los resultados del conocimiento para los aspirantes a profesionales de la contabilidad se disponen en la NIF 2, *Desarrollo profesional inicial – Competencia técnica*; NIF 3, *Desarrollo profesional inicial – Habilidades profesionales* y NIF 4, *Desarrollo profesional inicial – Valores profesionales, ética y actitud*, mientras que las áreas de competencia y los resultados del conocimiento del socio del encargo se establecen en la NIF 8, *Desarrollo profesional para los socios del encargo de auditoría de estados financieros*.

⁶ El IAESB está trabajando en revisar la NIF 8. Es probable reconocer las necesidades del auditor para una mejora continua de la competencia identificando primero los resultados del conocimiento y, después, requiriendo el desarrollo profesional continuo en las áreas de competencia requeridas por los socios de los encargos, que son los responsables de las auditorías de estados financieros.

- investigar el tema y considerar diferentes perspectivas;
- evaluar alternativas a la luz de los hechos y circunstancias relevantes;
- considerar si se siguió el proceso adecuado para alcanzar una conclusión y si existe evidencia de auditoría suficiente y adecuada que la fundamente;
- consultar, según sea adecuado, y
- documentar las conclusiones y las razones para ella.

1.4.4 *El socio del encargo de auditoría está activamente involucrado en la valoración de riesgos, planificación, supervisión y revisión del trabajo realizado.*

50. Como los socios de los trabajos son los responsables de las auditorías que realizan, es importante que estén directamente involucrados en la planificación de la auditoría, la evaluación de la evidencia obtenida y en alcanzar conclusiones definitivas.
51. Aunque gran parte del trabajo de auditoría detallado pueden ser delegado al personal con menos experiencia, la accesibilidad de los socios de los encargos de auditoría les permite proporcionar información oportuna sobre los avances de la auditoría.
52. Algunos creen que la divulgación del nombre del socio del encargo en el informe de auditoría, debe ser requerida en todas las entidades, ya que proporcionaría al socio del encargo un mayor sentido de responsabilidad personal, ya que esta persona es la responsable última de la realización de la auditoría. En muchas jurisdicciones esto ya es requerido, generalmente mediante el requerimiento de la firma personal. Otros creen que dicho requerimiento no tendría impacto en el sentido de responsabilidad del socio del encargo. Las posibles dificultades de dicho requerimiento incluyen, una reducción percibida en la responsabilidad de la firma y la posibilidad de un aumento de la responsabilidad legal del socio del encargo en ciertas jurisdicciones.

1.4.5 *El personal que lleva a cabo el trabajo detallado de auditoría "en el sitio" tiene la suficiente experiencia, su trabajo es dirigido, supervisado y revisado adecuadamente, y existe un grado razonable de continuidad del personal.*

53. La estructura de muchas firmas de auditoría, especialmente firmas grandes, es jerárquica, a menudo descrita como una "estructura piramidal", y la composición de muchos equipos del encargo en encargos individuales refleja esta estructura. Como resultado, gran parte del trabajo detallado de auditoría "en el sitio" es probable que sea realizado por los miembros del personal que son relativamente inexpertos; de hecho, muchos todavía pueden estar completando una calificación en contabilidad y auditoría. Sin embargo, generalmente, el personal necesita de experiencia para poder hacer juicios profesionales razonables.
54. Por otra parte, tener los mismos miembros del personal en una auditoría, un año tras otro, probablemente les ayude a conocer el negocio y los sistemas de la entidad y esto es a menudo visto con buenos ojos por la dirección y los responsables del gobierno de la entidad. Algunos creen que es probable que resulte en una respuesta eficaz a los riesgos de incorrección material en los estados financieros, así como en la eficiencia de la auditoría. Sin embargo, una relación prolongada puede resultar en la falta de escepticismo profesional y en amenazas a la independencia del auditor.
55. En muchos países, los organismos de auditoría del sector público tienen que mantenerse dentro de límites fijos respecto a lo que pueden gastar en recursos de personal. También puede existir normativa que afecte a la contratación de personal y a los salarios que pueden pagarse. Esto puede

significar un reto, para algunos organismos de auditoría, para contratar y retener un número suficiente de personal de alta calidad para alcanzar consistentemente la calidad de la auditoría.

1.4.6 *Los socios y el personal tienen el tiempo suficiente para llevar a cabo la auditoría de forma eficiente.*

56. Los socios y el personal frecuentemente tienen responsabilidades distintas a la auditoría de una sola entidad, y las auditorías pueden llevarse a cabo con unos cronogramas exigentes. La planificación es importante, tanto a nivel de una auditoría individual como en la firma de auditoría, para asegurarse de que los recursos adecuados están disponibles para obtener evidencia suficiente y adecuada de auditoría y para interactuar adecuadamente con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad.

57. Las firmas de auditoría generalmente son entidades lucrativas y la rentabilidad de una firma de auditoría habitualmente está ligada a la relación entre los honorarios de auditoría cobrados y el coste incurrido en obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Los socios de los encargos de auditoría generalmente son responsables dentro de sus firmas de auditoría del retorno financiero de las auditorías que realizan y, si los honorarios de auditoría están restringidos por la dirección, se puede ejercer presión en el equipo del encargo para cambiar la naturaleza y momento de realización de los procedimientos de auditoría o reducir las pruebas. Esto, a su vez, amenaza potencialmente a la calidad de la auditoría.⁷

1.4.7 *El socio del encargo de auditoría y otros miembros experimentados del equipo del encargo están disponibles para la dirección y los responsables del gobierno de la entidad.*

58. Es importante que el socio del encargo de auditoría esté disponible para los ejecutivos de la alta dirección y para los responsables del gobierno de la entidad. El contacto regular permite que el socio del encargo de auditoría esté bien informado sobre la evolución de los negocios de la entidad, así como plantear cuestiones relacionadas con la auditoría de manera oportuna.

1.5 **Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo — En la firma**

59. Los atributos clave son:

- Los socios y el personal tienen el suficiente tiempo para tratar las cuestiones difíciles conforme se presentan.
- Los equipos de los encargos tienen la estructura adecuada.
- Los socios y el personal de categoría superior proporcionan al personal menos experimentado evaluaciones oportunas y entrenamiento adecuado o capacitación "en el trabajo".

	Nivel encargo	Nivel firma	Nivel nacional
Factores de aportación			
Valores, ética y actitudes	Sección 1.1	Sección 1.2	Sección 1.3
Experiencia y tiempo	Sección 1.4	Sección 1.5	Sección 1.6
Factores de proceso			
Proceso de auditoría y Procedimientos de control de calidad	Sección 1.7	Sección 1.8	Sección 1.9

⁷ Los requerimientos éticos (por ejemplo, los incluidos en el apartado 240.2 del Código de Ética del IESBA) describen a menudo estas amenazas y requieren que sean evaluadas y, cuando sea adecuado, se apliquen salvaguardas.

- Se da suficiente capacitación a los socios de auditoría y al personal sobre auditoría, contabilidad y, cuando sea aplicable, cuestiones sobre sectores especiales.

1.5.1 *Los socios y el personal tienen el suficiente tiempo para tratar las cuestiones difíciles conforme se presentan.*

60. Los socios y personal de categoría superior por lo general trabajan en una serie de auditorías a menudo con fechas de presentación de informes similares. Esto puede llevar a periodos concentrados de actividad. Los socios y personal de categoría superior, frecuentemente, prestan servicios distintos de la auditoría para clientes u otras actividades dentro de la firma. Es importante que las firmas anticipen, lo mejor que puedan, y gestionen los posibles conflictos de tiempos cuando asignen responsabilidades. La dirección de la firma hace el seguimiento proactivamente a los niveles de trabajo para poder reducir el riesgo de poner una carga inaceptable sobre determinados socios o sobre el personal.

1.5.2 *Los equipos del encargo están estructurados adecuadamente.*

61. La asignación de recursos toma en consideración el riesgo. Existe el peligro de que los socios y el personal más competentes sean asignados a los clientes más grandes y de mayor prestigio de la firma y, como resultado, no estén disponibles para auditar otros clientes en los que los riesgos de que los estados financieros contengan incorrección material puedan ser mayores.

62. La adecuada asignación de recursos facilita que los equipos de los encargos tengan la especialización y el tiempo para llevar a cabo determinadas auditorías. Esto implica asignar socios y personal de categoría superior con un conocimiento adecuado del sector en el que opera el cliente y su marco de información financiera aplicable y el tiempo suficiente para ser capaces de realizar auditorías con calidad.

63. La asignación de recursos implica que la firma obtenga información sobre:

- Conocimiento, habilidades y experiencia;
- estimación de los compromisos de tiempo, y
- periodos de servicio, para facilitar el cumplimiento de los requerimientos de ética, por ejemplo, en relación con la rotación de los socios de auditoría.

64. Las auditorías de entidades de pequeña dimensión no son obligatorias en algunos países. Esto puede significar que en dichos países es un desafío para las PYMFA que tienen solo un pequeño número de clientes de auditoría retener a socios y personal con conocimientos de auditoría y experiencia relevantes.

1.5.3 *Los socios y más personal de categoría superior proporcionan al personal con menos experiencia evaluaciones oportunas y el entrenamiento adecuado o capacitación "en el trabajo".*

65. El proceso de evaluación de una firma de auditoría es un aspecto importante para desarrollar las capacidades de una persona. Aunque es difícil de medir, la calidad de la auditoría es probable que mejore si se trata específicamente en las evaluaciones de los socios y el personal. Esto puede utilizarse para promover el ejercicio de un buen juicio de auditoría, incluyendo consultas sobre cuestiones difíciles.

66. Se puede hacer una distinción útil entre proporcionar al personal evaluaciones de desempeño periódicas y dar entrenamiento o capacitación en el trabajo. Mientras que las evaluaciones se

pueden utilizar para ayudar a identificar una habilidad o competencia importante que necesita mejorar, el entrenamiento o capacitación en el trabajo se pueden utilizar para ayudar a una persona a desarrollar esa habilidad o competencia. El entrenamiento o capacitación en el trabajo es probable que sea de especial importancia en relación con el desarrollo de las características personales clave, como la integridad, la objetividad, el rigor, el escepticismo profesional y la perseverancia, así como para ayudar al personal con menos experiencia a tratar con áreas de auditoría no conocidas.

67. Poder capacitar con eficiencia requiere habilidades adicionales, conocimiento y experiencia y no hay un número ilimitado de personas dentro de las firmas de auditoría con las competencias adecuadas. Estas personas pueden tener otras obligaciones que ocupen su tiempo. Es importante que las firmas proporcionen incentivos a su personal más experimentado para asignar el tiempo necesario para llevar a cabo este importante papel de desarrollo del personal eficazmente y, como parte del proceso de evaluación, evaluarlos sobre si ello se ha conseguido.

1.5.4 *Se da formación práctica suficiente a los socios y personal en auditoría, contabilidad y, cuando sea adecuado, asuntos especializados del sector.*

68. Los esfuerzos de la profesión para equipar a los auditores con la competencia necesaria a través del Desarrollo Profesional Inicial (DPI) comprende capacitación en habilidades técnicas y profesionales, en valores, ética y actitudes, experiencia práctica y los requerimientos del desarrollo profesional continuo (DPC).

69. Las firmas generalmente proporcionan capacitación en los aspectos técnicos de la auditoría y en los requerimientos de sus metodologías de auditoría. Las firmas también proporcionan experiencia práctica esencial al incluir alumnos en los equipos de trabajo que llevan a cabo el trabajo de auditoría.⁸ Combinar el aprendizaje sobre los aspectos técnicos de la auditoría con la adquisición de experiencia práctica es importante, ya que la capacitación formal es sólo una parte del proceso por el cual los auditores desarrollan habilidades y adquieren experiencia.

70. Las organizaciones de profesionales que son miembros de la IFAC tienen requerimientos relativos al DPC y los programas de desarrollo utilizados por las firmas están diseñados para generar la competencia de los profesionales de la auditoría. Dichos programas generalmente abarcan un amplio rango de áreas relevantes para el negocio de la firma en su conjunto, tales como dirección de proyectos, tecnología de la información y habilidades de comunicación. Es importante que la firma dedique suficiente tiempo y recursos y asigne importancia para capacitar en asuntos de auditoría y contabilidad incluyendo, cuando sea adecuado, aspectos especializados del sector con el fin de proporcionar las habilidades técnicas necesarias para apoyar a la calidad de la auditoría.

⁸ La NIF 8, en sus apartados 54 y 59, establece los requerimientos de experiencia práctica para los profesionales de auditoría.

1.6 Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo — En el país

71. Los atributos clave son:

- Existen medidas sólidas para autorizar a firmas de auditoría y/o a auditores individuales.
- Los requerimientos de formación se definen claramente y la capacitación se proporciona de forma adecuada y eficaz.
- Existen medidas para proporcionarles actualización a los auditores sobre temas actuales y proporcionarles capacitación sobre nuevos requerimientos contables, de auditoría o normativos.
- La profesión de auditoría está bien posicionada para atraer y retener a personas con las cualidades adecuadas.

	Nivel encargo	Nivel firma	Nivel nacional
Factores de aportación			
Valores, ética y actitudes	Sección 1.1	Sección 1.2	Sección 1.3
Experiencia y tiempo	Sección 1.4	Sección 1.5	Sección 1.6
Factores de proceso			
Proceso de auditoría y Procedimientos de control de calidad	Sección 1.7	Sección 1.8	Sección 1.9

1.6.1 *Existen medidas sólidas para autorizar a las firmas de auditoría y auditores individuales.*

72. La auditoría es una actividad de interés público, la cual necesita ser realizada por personas debidamente calificadas que trabajen en un entorno adecuado. Para alcanzar esto, habrá habitualmente acuerdos nacionales para autorizar a las firmas de auditoría o a los auditores individuales para realizar auditorías. A menudo una autoridad competente mantiene un registro de firmas e individuos autorizados. Las autoridades generalmente tienen el poder de revocar la autorización en circunstancias definidas.

1.6.2 *Los requerimientos de formación se definen claramente y la capacitación se proporciona adecuada y eficientemente.*

73. Los criterios para tener una autorización generalmente incluyen los requerimientos de formación de DPI y DPC. La calidad de la auditoría se facilita si los requerimientos de formación se definen claramente y se aplican los recursos suficientes para asegurar que la capacitación es efectiva.

74. Las habilidades profesionales descritas en las NIF subrayan las competencias necesarias para apoyar la calidad de la auditoría. Estas competencias son desarrolladas por una combinación de formación teórica, experiencia práctica y el entrenamiento dentro de las firmas de auditoría. Las NIF están redactadas para los organismos miembros de la IFAC (los cuales tienen la responsabilidad de la capacitación teórica), pero no es aplicable directamente a las firmas de auditoría (las cuales proporcionan experiencia práctica y capacitación). Se puede ayudar a la calidad de auditoría si los organismos de capacitación y las firmas de auditoría utilizan el mismo marco de competencias.

1.6.3 *Existen acuerdos para actualizar a los auditores en temas actuales y proporcionarles capacitación sobre nuevos requerimientos de contabilidad, de auditoría y normativos.*

75. Adicionalmente a la capacitación relativa al DPI de un auditor, la existencia de medidas adecuadas en el país para el DPC es un factor importante que contribuye a la calidad de la auditoría. El DPC debe proporcionarse con el fin de que los auditores más experimentados continúen con el desarrollo

de sus habilidades y conocimientos relacionados con la auditoría, y se mantengan informados sobre los cambios en los requerimientos contables y normativos.

76. El DPC es particularmente importante cuando hay cambios en los requerimientos relativos a la información financiera y la auditoría. Esto proporciona una oportunidad de informar a los auditores sobre los nuevos requerimientos técnicos, explicar los objetivos de esos cambios y ayudar a crear el conocimiento necesario para que los nuevos requerimientos se implementen de manera eficiente en términos de coste.

1.6.4 *La profesión de auditoría está bien posicionada para atraer y retener personas con cualidades apropiadas.*

77. Las competencias de los socios de auditoría y del personal son factores críticos que subyacen tras la calidad de la auditoría. Aunque la capacitación es importante, algunas de las cualidades requeridas son, en cierto grado, inherentes a las personas. Por esto es importante que las personas con las cualidades adecuadas sean atraídas por la carrera en la profesión de auditoría.

78. Es probable que existan numerosos factores que influyeran a los individuos atraídos por la carrera en la profesión de auditoría, incluyendo:

- El estatus de la auditoría como profesión en el entorno nacional;
- las percepciones sobre las oportunidades de carrera e incentivos de remuneración;
- la naturaleza del trabajo, incluyendo su función en relación con el interés público, y
- la calidad de la capacitación proporcionada.

79. Los mismos factores pueden influir en las decisiones de las personas sobre permanecer en la profesión de auditoría y seguir una larga trayectoria en la auditoría. En algunos países, existe la tendencia a que un gran número de profesionales de la contabilidad dejen las firmas de auditoría para trabajar en empresas. Si bien esto puede tener un impacto beneficioso sobre la información financiera, puede limitar el número de personal con experiencia a disposición de las firmas de auditoría y, por lo tanto, poner en peligro la calidad de la auditoría.

80. El estado de la profesión de auditoría en un entorno nacional también puede afectar el respeto por los auditores y, por tanto, la eficacia de la función de auditoría. En entornos en los que la profesión de auditoría no es muy respetada o no se les ha dado la autoridad adecuada, los auditores estarán en una posición más débil en relación con la dirección. En tales circunstancias, puede haber una menor probabilidad de que los auditores investiguen a la dirección sobre los asuntos importantes o se mantengan firmes en cuestiones de auditoría significativas. En cambio, cuando la profesión está muy bien considerada o se le confiere la autoridad adecuada a través de los mecanismos pertinentes, será más fácil que los auditores demuestren escepticismo profesional y lleven a cabo auditorías sólidas.

Factores relativos al proceso

1.7 Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – En el encargo

81. Los atributos clave son:

- El equipo del encargo cumple con las normas de auditoría, las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y con los

	Nivel encargo	Nivel firma	Nivel nacional
Factores de aportación			
Valores, ética y actitudes	Sección 1.1	Sección 1.2	Sección 1.3

procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.

- El equipo del encargo hace uso adecuado de la tecnología de la información.
- Hay una interacción efectiva con otros involucrados en la auditoría.

Experiencia y tiempo	Sección 1.4	Sección 1.5	Sección 1.6
Factores de proceso			
Proceso de auditoría y Procedimientos de control de calidad	Sección 1.7	Sección 1.8	Sección 1.9

- Se han tomado las medidas adecuadas con la dirección con el fin de lograr un proceso de auditoría eficaz y eficiente.

1.7.1 *El equipo del encargo cumple con las normas de auditoría, disposiciones legales y reglamentarias relevantes, y con los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.*

82. Las normas de auditoría desempeñan un papel fundamental en el apoyo a la calidad de la auditoría y en la confianza de los usuarios en la auditoría. Las NIA están diseñadas para ayudar al auditor a alcanzar una seguridad razonable y requieren que el auditor aplique su juicio profesional y mantenga el escepticismo profesional durante la planificación y realización de la auditoría y, entre otras cosas, que:

- Identifique y valore los riesgos de incorrección material, debido a fraude o error basándose en el conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad;
- obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si existen incorrecciones materiales, mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a los riesgos valorados, y
- se forme una opinión sobre los estados financieros basada en las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia de auditoría obtenida.

83. Las NIA requieren que se prepare documentación suficiente que permita a un auditor experimentado, que no haya tenido una conexión previa con la auditoría, la comprensión de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos realizados, los resultados de esos procedimientos, las cuestiones significativas que surgieron y las conclusiones alcanzadas. Esta documentación ayuda en las actividades de control de calidad, tanto por el equipo del encargo, antes de que se complete la auditoría, y por otros que revisan la calidad del trabajo realizado.

84. Frecuentemente, las disposiciones legales o reglamentarias nacionales requieren a los auditores cumplir normas de auditoría. Sin embargo, no todos los aspectos del proceso de auditoría están definidos en las normas de auditoría, y las firmas de auditoría generalmente tienen metodologías que proporcionan especificaciones más detalladas. Incluso en la estructura compuesta por las normas de auditoría y las metodologías de las firmas se da flexibilidad al equipo del encargo en términos de qué trabajo de auditoría específico se realiza, cómo se lleva a cabo en la práctica, así como la naturaleza y momento de las interacciones con la dirección. La forma en que el trabajo se realiza en la práctica puede ser un factor importante en la efectividad y la eficiencia.

1.7.2 *El equipo del encargo hace uso adecuado de la tecnología de información.*

85. El uso creciente y la complejidad de los entornos informatizados proporciona oportunidades para que los auditores obtengan evidencia de auditoría más efectiva y eficientemente; por ejemplo, a través del uso de técnicas de auditoría asistidas por ordenador, incluyendo consultas de archivos y

el uso de datos de prueba. Estas técnicas tienen la ventaja de ofrecer una mayor cobertura de transacciones y controles. Sin embargo, a veces el uso de dichas técnicas requiere la participación de especialistas, lo cual puede llevar mucho tiempo, especialmente en el primer año en que se utilicen.

86. Las plataformas de tecnología de la información dentro de las firmas de auditoría tienen un efecto sobre la forma en que los auditores llevan a cabo una auditoría y registran el trabajo realizado. Cada vez más, se proporciona software de auditoría para ayudar a los equipos de los encargos en la aplicación de la metodología de la firma. Si bien esto puede resultar en eficiencia y mejora de los procesos de control de calidad, los riesgos para la calidad de la auditoría asociados a su uso incluyen:
- El exceso de énfasis en el cumplimiento con el software de auditoría de la firma de auditoría en lugar de alentar el pensar acerca de las características únicas de la entidad auditada, y
 - personal nuevo que gasta mucho de su tiempo en aprender a usar el software de auditoría de la firma en lugar de conocer los conceptos de auditoría.
87. Si bien el tener socios y personal con experiencia revisando el trabajo de auditoría desde una localidad remota, podría reducir las oportunidades de tutoría y capacitación en el trabajo, tiene los beneficios potenciales de:
- Permitir revisiones más eficientes del trabajo de auditoría, en las que los miembros del equipo del encargo están trabajando en muchos sitios o localizados en diferentes zonas horarias, y
 - proporcionar un medio más eficaz de realizar revisiones complementarias del trabajo de auditoría, después de que las revisiones iniciales han sido realizadas.
88. La tecnología de la información también tiene un efecto en la forma en que se comunican los auditores, tanto dentro de los equipos de los encargos como con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, se ha incrementado el uso de correos electrónicos y herramientas automatizadas de servicios profesionales. Aunque los correos electrónicos incrementan la accesibilidad, especialmente en el ámbito internacional, pueden tener limitaciones. En particular, la oportunidad de obtener evidencia de auditoría útil a partir de intercambios de correo electrónico es inferior a la que se obtiene de la interacción más valiosa que viene de mantener una discusión abierta más completa con la dirección. Dependiendo de las circunstancias, el correo electrónico también puede hacer que sea más fácil para la dirección proporcionar respuestas inexactas o incompletas a las preguntas del auditor o ser menos directa con la información si la dirección está motivada para hacerlo.

1.7.3 *Hay una interacción efectiva con otros involucrados en la auditoría.*

89. La mayoría de las grandes entidades tendrán divisiones, filiales, negocios conjuntos o inversiones contabilizadas por el método de participación (componentes) y uno o más componentes son frecuentemente auditados por equipos de los encargos distintos al equipo del encargo del grupo. Si no existe una interacción eficaz entre el equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes, se corre el riesgo de que el equipo del encargo del grupo no obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la cual basar la opinión de auditoría del grupo. Una clara y

oportuna comunicación de los requerimientos del equipo del encargo del grupo sienta las bases para una comunicación mutua entre el equipo del encargo del grupo y el auditor del componente.⁹

90. Otras personas involucradas en la auditoría podrían ser especialistas y expertos (por ejemplo, especialistas en TI), o, en un contexto de grupo, los auditores de los componentes. Cuando otros están involucrados en la auditoría, es importante que:
- El equipo del encargo se comunique claramente con ellos sobre el trabajo a realizarse;
 - otros involucrados comuniquen claramente los hallazgos del trabajo realizado, y
 - el equipo del encargo determine que el trabajo realizado es adecuado para su propósito y reaccione apropiadamente a los hallazgos.
91. Muchas entidades grandes tendrán una función de auditoría interna. Es probable que sea importante para la eficiencia y eficacia de la auditoría que haya una interacción efectiva entre los auditores externos e internos. Por ejemplo, la función de auditoría interna es probable que haya obtenido conocimiento de operaciones de la entidad y de riesgos del negocio que proporcionarán una valiosa aportación al conocimiento del auditor sobre la entidad y las valoraciones de riesgo u otros aspectos de la auditoría.
92. La dirección del grupo generalmente espera que el auditor del grupo coordine eficientemente el trabajo llevado a cabo en los componentes. Algunos creen que esto puede ser más fácil si las auditorías de los componentes las llevan a cabo la misma firma o firmas de auditoría dentro de la propia red de auditoría o asociación. El alcance geográfico de la firma y, por lo tanto, su capacidad de proporcionar una cobertura de auditoría a las subsidiarias y otros componentes del grupo puede ser importante. Otros creen que el tener un número de firmas de auditoría diferentes participando en una auditoría de grupo, ofrece la oportunidad de poseer una amplia gama de puntos de vista a considerar sobre los riesgos de la entidad y las respuestas adecuadas de auditoría.
- 1.7.4 *Existen acuerdos adecuados con la dirección con el fin de lograr una auditoría eficaz y eficiente.*
93. La dirección puede tener interés en asegurarse de que la auditoría se completa tan rápido como sea posible y que la interrupción de las operaciones en curso de la entidad se reduce al mínimo. La eficacia y eficiencia del proceso de auditoría se pueden mejorar a través de:
- Una rigurosa planificación, incluyendo, cuando sea apropiado, acordar con la dirección las necesidades de información del auditor y los horarios;
 - una cita oportuna con la dirección para resolver los asuntos identificados durante la auditoría;
 - esforzarse en cumplir el calendario acordado y los plazos para la emisión del informe, y
 - evitar, en la medida de lo posible, duplicar indagaciones ante la dirección sobre el mismo asunto por diferentes miembros del equipo del encargo.

⁹ Referirse a la NIA 600, *Consideraciones especiales—Auditoría de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado A57.

1.8 Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – En la firma

94. Los atributos clave son:

- La metodología de auditoría se adapta a los desarrollos de las normas profesionales y a los hallazgos de las revisiones de control de calidad internas y de las inspecciones externas.
- La metodología de auditoría alienta a cada miembro del equipo a aplicar el escepticismo profesional y a ejercer un juicio profesional apropiado.
- La metodología requiere una supervisión efectiva y una revisión del trabajo de auditoría.
- La metodología requiere una documentación de auditoría adecuada.
- Se establecen procedimientos de control de calidad rigurosos y se hace seguimiento de la calidad de la auditoría y, en consecuencia, se toman las acciones apropiadas.
- Cuando se requiere, se llevan a cabo revisiones de control de calidad del encargo (RCCE) eficaces.

	Nivel encargo	Nivel firma	Nivel nacional
Factores de aportación			
Valores, ética y actitudes	Sección 1.1	Sección 1.2	Sección 1.3
Experiencia y tiempo	Sección 1.4	Sección 1.5	Sección 1.6
Factores de proceso			
Proceso de auditoría y Procedimientos de control de calidad	Sección 1.7	Sección 1.8	Sección 1.9

1.8.1 *La metodología de auditoría se adapta a los desarrollos en las normas profesionales y a los hallazgos de las revisiones de control de calidad internas y de las inspecciones externas.*

95. Es importante que la metodología de auditoría de la firma de auditoría no permanezca estática sino que evolucione con los cambios en las normas profesionales y el entorno empresarial; asimismo, que la mejora continua y oportuna de la metodología y de las herramientas de auditoría de la firma se realice para responder a los hallazgos de las revisiones internas y de las inspecciones reglamentarias.
96. Para demostrar un compromiso de mejora continua, puede ser útil para las firmas de auditoría realizar un análisis de la causa última en respuesta a los hallazgos de las inspecciones internas y externas con el fin de identificar los problemas sistémicos y responder en consecuencia, llevando a cabo acciones para mejorar sus metodologías y procesos.

1.8.2 *La metodología de la auditoría alienta a cada miembro del equipo a aplicar el escepticismo profesional y a ejercer un juicio profesional apropiado.*

97. Muchas firmas de auditoría utilizan metodologías para ayudar al personal a alcanzar una auditoría eficiente y eficaz y para los procesos de control de calidad. Estas metodologías, a veces implican el uso de software de auditoría que apoya las decisiones y que genera papeles de trabajo electrónicos que pueden verse desde lugares remotos.
98. Estas metodologías pueden ser un mecanismo eficaz para lograr un cumplimiento congruente de las normas de auditoría y para comprobar si se han realizado todos los pasos necesarios en el proceso de auditoría. Las metodologías también ayudan en la documentación y, si es en forma

electrónica, con el intercambio rápido de información, incluso con especialistas que están en lugares remotos.

99. Sin embargo, existe un riesgo de que un alto nivel de obligatoriedad en las metodologías de auditoría, tenga implicaciones negativas para otros elementos de la calidad de la auditoría. En las metodologías altamente prescriptivas, pueden surgir amenazas de litigio o enfoques de cumplimiento excesivo a la normativa reguladora del auditor o de las inspecciones. Ejemplos de los riesgos para la calidad de la auditoría son:

- Si el cumplimiento de una metodología obligatoria se sobre enfatiza, existe un riesgo de que no se dé un énfasis suficiente a que el personal experimentado confeccione los procedimientos de auditoría específicos en función de las circunstancias y considere si se necesitan realizar procedimientos posteriores.
- Sobre enfatizar el proceso por el cual se realiza la auditoría puede retraer a los socios de auditoría y personal experimentados de hacer juicios importantes.
- Reducir demasiado la libertad de acción del personal puede minar la motivación de estas personas y provocar que no sigan una carrera en auditoría.
- El potencial de distanciar a los socios y el personal de la compañía que se audita.

1.8.3 *La metodología requiere una supervisión efectiva y una revisión del trabajo de auditoría.*

100. Mucho del trabajo de auditoría detallado puede ser realizado por el personal relativamente menos experimentado. En dichas circunstancias, es vital que el trabajo, tanto el que se realice en "el sitio" como en cualquier otro lugar, incluyendo la deslocalización, sea supervisado y revisado por personal experimentado, gerentes y socios.

101. Algunas metodologías modernas ofrecen la oportunidad de una revisión electrónica remota de los papeles de trabajo, que puede permitir compartir las cuestiones de auditoría de manera eficiente, sobre todo cuando se trata de diferentes países y diferentes zonas horarias. Sin embargo, las revisiones fuera de las instalaciones no siempre pueden ser un medio eficaz para: evaluar si el personal ha llevado a cabo la auditoría a fondo y demostrado un grado apropiado de escepticismo profesional; así como desarrollar las habilidades y competencias del personal con menos experiencia.

1.8.4 *La metodología requiere una documentación de auditoría adecuada.*

102. La documentación de auditoría cumple numerosas funciones, la cual incluye:

- Ayudar al equipo del encargo a planificar y realizar la auditoría.
- Ayudar a los miembros responsables del equipo del encargo de la supervisión a dirigir y supervisar el trabajo de auditoría.
- Permitir al equipo del encargo ser responsable de su trabajo.
- Mantener un registro de los asuntos significativos recurrentes para futuras auditorías.
- Permitir el realizar revisiones de control de calidad e inspecciones dentro de las firmas e inspecciones externas de conformidad con los requerimientos legales, normativos u otros aplicables.

103. La documentación del razonamiento sobre los juicios de auditoría significativos es probable que incremente el rigor y, por consiguiente, la calidad de dicho juicio. El proceso de documentación de los temas y la forma en que se han resuelto puede mejorar el rigor del proceso de pensamiento del auditor y la validez de las conclusiones alcanzadas.
- 1.8.5 *Se establecen procedimientos de control de calidad rigurosos y se hace seguimiento de la calidad de la auditoría y se toman las acciones adecuadas en consecuencia.*
104. Se necesita que estén establecidos los procedimientos de control de calidad para proporcionar a la firma de auditoría la seguridad de que:
- La firma cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios, y
 - los informes emitidos por la firma o los socios del encargo, son adecuados en función de las circunstancias.¹⁰
105. Los procedimientos de control de calidad incluirán el seguimiento y el realizar las medidas correctivas cuando se necesiten. La auditoría implica el cumplimiento de las normas y las políticas internas de la firma y los procedimientos. También implica decisiones difíciles y juicios hechos por el personal con diferentes niveles de experiencia y algunas veces bajo la presión del tiempo.
106. La supervisión de la calidad de la auditoría dentro de una firma de auditoría es un aspecto importante en la identificación de los riesgos y oportunidades emergentes; también asegurar que se han adherido a las normas y que el socio y el personal actúan de manera apropiada.
107. Algunas firmas de auditoría operan internacionalmente a través de redes de firmas. Las redes de firmas generalmente comparten metodologías comunes, control de calidad y seguimiento de políticas y procedimientos. Algunas redes también comparten orientaciones relativas a valores, ética y actitudes y tienen programas para mejorar el conocimiento y experiencia de los socios y del personal.
108. Adicionalmente al proceso interno para supervisar la calidad de la auditoría, las auditorías pueden estar sujetas a revisión externa. Los resultados de estas revisiones (incluidas las inspecciones realizadas por los reguladores independientes de la auditoría) proporcionan una información importante que conducen a acciones que contribuyan a mejorar la calidad de la auditoría.
109. Además de abarcar cualquier fallo que haya sido identificado en las auditorías individuales, es importante que las firmas de auditoría realicen las acciones adecuadas para abordar los asuntos sistémicos revelados por las actividades de seguimiento internas y externas y realizar las acciones apropiadas.
- 1.8.6 *Cuando sea requerido, se llevan a cabo revisiones de control de calidad del encargo (RCCE) eficaces.*
110. Las RCCE permiten una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas al formular el informe de auditoría. Las RCCE son requeridas para auditorías de compañías que cotizan y esos otros encargos de auditoría que la firma considere adecuados, tales como auditorías de entidades de interés público.

¹⁰ El IAASB ha emitido la NICC 1, la cual establece aquellas actividades en las cuales se requiere que las firmas desarrollen políticas y procedimientos y, por consiguiente, cumplan este objetivo.

111. Para ser efectivas, las RCCE incluyen discusiones de asuntos significativos y conclusiones, una revisión de documentos del trabajo seleccionados y una revisión de los estados financieros. Las RCCE necesitan ser realizadas por personas con la experiencia, autoridad y tiempo necesarios. Las RCCE requieren de un intermediario apropiado entre el socio revisor y el socio del encargo para que puedan realizarse oportunamente y permitan al equipo del encargo responder adecuadamente a los hallazgos.

1.9 Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – En el país

112. Los atributos clave son:

- Las normas de auditoría y otras normas se promulgan dejando claro los objetivos subyacentes así como los requerimientos específicos aplicables.
- Los organismos responsables de las inspecciones de auditoría externa consideran los atributos relevantes de la calidad de la auditoría, tanto de las firmas de auditoría como de los encargos de auditoría individuales.
- Existen sistemas eficaces para investigar las denuncias por incumplimientos en la auditoría y para ejercer las acciones disciplinarias cuando sea adecuado.

	Nivel encargo	Nivel firma	Nivel nacional
Factores de aportación			
Valores, ética y actitudes	Sección 1.1	Sección 1.2	Sección 1.3
Experiencia y tiempo	Sección 1.4	Sección 1.5	Sección 1.6
Factores de proceso			
Proceso de auditoría y Procedimientos de control de calidad	Sección 1.7	Sección 1.8	Sección 1.9

1.9.1 *Las normas de auditoría y otras normas se promulgan para dejar claros los objetivos subyacentes así como los requerimientos específicos que son de aplicación.*

113. Los requerimientos técnicos pueden ser impuestos por la disposiciones legales o reglamentarias o estipulados a través de organizaciones profesionales nacionales. Es importante que dichos requerimientos sean de alta calidad y dejen claros los objetivos subyacentes. Las NIA, emitidas por el IAASB, contienen objetivos, requerimientos, guías y otro material explicativo.

114. El IESBA establece normas de ética de alta calidad para profesionales de la contabilidad a través del desarrollo de un Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad sólido y adecuado en el ámbito internacional. El IAESB desarrolla y mejora la formación contable profesional, abarcando la competencia técnica, así como las habilidades profesionales, valores, ética y actitudes para los profesionales de la contabilidad a través de la promulgación de las Normas Internacionales de Formación (NIF). Hay una amplia adopción de estas normas en el ámbito nacional.

115. Es importante que las normas se revisen en respuesta a la información recibida acerca de su uso e implementación. Sin embargo, es importante para los que establecen las normas el ser conscientes del impacto que las revisiones regulares de las normas pueden tener en la capacitación del auditor y en las necesidades de implementación al utilizar las normas. La IFAC requiere que sus organismos miembros tomen acciones para adoptar e implementar las NIA, el Código de Ética de IESBA y las NIF en sus jurisdicciones y ayudar a su implementación en función de las responsabilidades de los organismos miembros en los entornos nacionales. En algunos países, las NIA se modifican o son complementadas para tomar en cuenta los requerimientos nacionales adicionales.

- 1.9.2 *Los organismos responsables de las inspecciones de auditoría externa consideran los atributos relevantes de la calidad de la auditoría, tanto dentro de las firmas de auditoría como en los encargos de auditoría concretos.*
116. Las inspecciones de auditoría proporcionan un mecanismo importante para evaluar el cumplimiento de los auditores de las normas de auditoría y, dependiendo del mandato, otros aspectos de la calidad de la auditoría. Las acciones realizadas por las firmas de auditoría para abordar los hallazgos identificados por los inspectores de la auditoría, pueden llevar a mejorar la eficiencia de la auditoría y, donde los resultados de las inspecciones de la auditoría son publicados, llevarán a una mayor conciencia entre los interesados sobre los asuntos de la calidad de la auditoría. Durante un período de tiempo, los resultados relevantes de las inspecciones sobre las auditorías tienen que ser analizados y los resultados remitidos a emisores de normas.
- 1.9.3 *Existen sistemas eficaces para investigar las denuncias de fallos en la auditoría y para realizar las acciones disciplinarias cuando sea adecuado.*
117. La investigación y las acciones disciplinarias las pueden llevar a cabo las organizaciones profesionales. Sin embargo, como pasa con la inspección de la auditoría, en relación con las compañías que cotizan y otras entidades de interés público, se llevan a cabo cada vez más por reguladores independientes de la auditoría.
118. Los fallos de la auditoría pueden ser difíciles de definir, especialmente debido a que gran parte de una auditoría implica juicio y los criterios contenidos en las disposiciones legales y reglamentarias a veces son vagos y difíciles de aplicar. La eficacia de las actividades disciplinarias se incrementa cuando se han establecido criterios claros acerca de lo que representa un incumplimiento de auditoría.
119. Las autoridades también necesitan una serie de sanciones a su alcance, incluyendo el poder de revocar la autorización de las firmas de auditoría o de los auditores individuales en determinadas circunstancias. Si bien este tipo de acciones pueden ser adecuadas para casos extremos, el proceso regulador es mejor cuando también hay sanciones más proporcionadas para asuntos de menor importancia. Esto también puede incluir multas y reentrenamiento obligatorio.

Las Normas Internacionales de Auditoría, Normas Internacionales sobre encargos de Aseguramiento, Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión, Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados, Normas Internacionales de Control de Calidad, Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría, Borradores en fase de consulta, Documentos de Consulta, y otras publicaciones del IAASB son publicadas por IFAC y sujetas a derechos de autor.

Ni el IAASB ni la IFAC aceptan responsabilidad alguna por pérdidas ocasionadas a nadie que actúe o deje de hacerlo basándose en el material que contiene esta publicación, si dicha pérdida es debida a negligencia u otra causa.

Los logos del IAASB, 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'IAASB', 'International Standard on Auditing', 'ISA', 'International Standard on Assurance Engagements', 'ISAE', 'International Standards on Review Engagements', 'ISRE', 'International Standards on Related Services', 'ISRS', 'International Standards on Quality Control', 'ISQC', 'International Auditing Practice Note', 'IAPN', el logo de la IFAC, 'International Federation of Accountants', e 'IFAC' son marcas comerciales y marcas de servicio de la IFAC.

Copyright © Febrero 2014 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Se requiere permiso por escrito de IFAC para reproducir, almacenar, o transmitir, o hacer otros usos similares de este documento. Contacto permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-380-0

Esta publicación "Un marco para la calidad de la auditoría: elementos clave que crean un entorno para la calidad de la auditoría" del "International Auditing and Assurance Standards Board" publicado por IFAC en "2014" en lengua inglesa, ha sido traducido al español por el "Instituto Mexicano de Contadores Públicos" en "junio de 2018" y se reproduce con el permiso de IFAC. El proceso seguido para la traducción de "Un marco para la calidad de la auditoría: elementos clave que crean un entorno para la calidad de la auditoría" ha sido considerado por IFAC y la traducción se ha llevado a cabo de acuerdo con el documento de política "Política de Traducción y Reproducción de Normas Publicadas por la Federación Internacional de Contadores". El texto aprobado de "Un marco para la calidad de la auditoría: elementos clave que crean un entorno para la calidad de la auditoría" es el que ha sido publicado por IFAC en lengua inglesa.

Texto en inglés de "A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality" © "February 2014" por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados

Texto en español de "Un marco para la calidad de la auditoría: elementos clave que crean un entorno para la calidad de la auditoría" © "Junio 2018" por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados.

Título original: "A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality"

ISBN 978-1-60815-178-3.

El proceso de traducción al español de “Un marco para la calidad de la auditoría: elementos clave que crean un entorno para la calidad de la auditoría” ha contado con las contribuciones de los miembros del Proyecto IberAm tal como se indica en el apartado siguiente.

En octubre de 2012 los organismos profesionales de IFAC en Argentina, España y México firmaron un acuerdo con el objetivo de obtener una única traducción de las normas y pronunciamientos de IFAC al español denominado Proyecto IberAm. El proceso de traducción de este Proyecto IberAm involucra a un Comité Ejecutivo, integrado por los tres miembros con voto en representación de los tres países firmantes del acuerdo además de IFAC y de la Asociación Interamericana de Contabilidad que participa en calidad de observador, y a un Comité de Revisión integrado por representantes de los países firmantes y de otros países de América Latina.

La composición de dichos comités es como sigue:

Comité Ejecutivo

Miembros con voto:

- Argentina: Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas - FACPCE
- España: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España - ICJCE
- México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos - IMCP

Observadores:

- Federación Internacional de Contadores - IFAC
- Asociación Interamericana de Contabilidad - AIC

Comité de Revisión

Miembros con voto:

- Argentina: FACPCE
- España: ICJCE
- México: IMCP

Miembros sin voto:

- Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia
- Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica
- Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos - El Salvador

- Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua
- Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia
- Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay

Revisado por medio de
Proyecto IberAm



Traducido por



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

Publicado por:





**International Auditing
and Assurance
Standards Board™**

529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org