

**International Auditing and  
Assurance Standards Board®**

**Manual de Pronunciamientos  
Internacionales de Control de  
Calidad, Auditoría, Revisión, Otros  
Encargos de Aseguramiento, y  
Servicios Relacionados**

**Edición 2021**  
*Volumen III*

IAPN™

ISA®

ISQM™

Las estructuras y procesos que dan soporte a las actividades del IAASB son proporcionados por la Federación Internacional de Contadores ® o IFAC®.

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.

Las Normas Internacionales de Auditoría, Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento, Normas Internacionales de Encargos de Revisión, Normas Internacionales de Gestión de la Calidad, Normas Internacionales de 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 están sujetas a derechos de autor.

Copyright © abril 2021 por la IFAC. Todos los derechos reservados. Esta publicación puede descargarse para uso personal y no comercial (es decir, referencia profesional o investigación) o adquirirse en [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org) Se requiere permiso por escrito para traducir, reproducir, almacenar, o transmitir, o hacer otros usos similares de este documento salvo lo permitido por la ley.

'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Quality Management', International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'ISQM', 'IAPN', y el logo de IAASB logo son marcas comerciales de IFAC, o marcas comerciales registradas y de servicio de IFAC en EEUU y en otros países.

Para obtener información sobre derechos de autor, marca comercial y permisos diríjase a [«permissions»](mailto:permissions@iaasb.org)o contacte con [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org)



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)

ISBN: 978-1-60815-524-8

## Marcas comerciales y marcas comerciales registradas

Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Control™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQC™

ISQM™

IAPN™

**SUPLEMENTO AL MANUAL DE PRONUNCIAMIENTOS INTERNACIONALES DE CONTROL DE CALIDAD, AUDITORÍA, ASEGURAMIENTO, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS RELACIONADOS.**

**PARTE III**

**CONTENIDO**

---

	Página
<b>CALIDAD DE LA AUDITORÍA</b>	
Marco para la calidad de la auditoría: Elementos clave que crean un entorno para una auditoría con calidad.....	1-40
<b>MARCO DE ASEGURAMIENTO</b>	
Marco Internacional de encargos de aseguramiento .....	41-60
Modificaciones de concordancia y consecuentes a las normas del IAASB como resultado de las normas nuevas y revisadas de gestión de la calidad .....	61-62

---

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

### **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:

- alienta 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;
- incrementa el grado de conciencia y conocimiento entre los interesados sobre los elementos importantes de la calidad de la auditoría;
- permite 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<sup>1</sup> 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.

---

<sup>1</sup> 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.*

## CONTENIDO

---

	Página
Resumen .....	5
1 Factores relativos a los inputs	
2 Factores relativos al proceso.....	13
3 Factores relativos al resultado.....	15
4 Interacciones clave en la cadena de suministro de información financiera .....	21
5 Factores contextuales.....	28
Anexo 1 La complejidad de definir la calidad de la auditoría	
Anexo 2 Atributos de calidad de los factores relativos a la inputs y a los procesos	

---

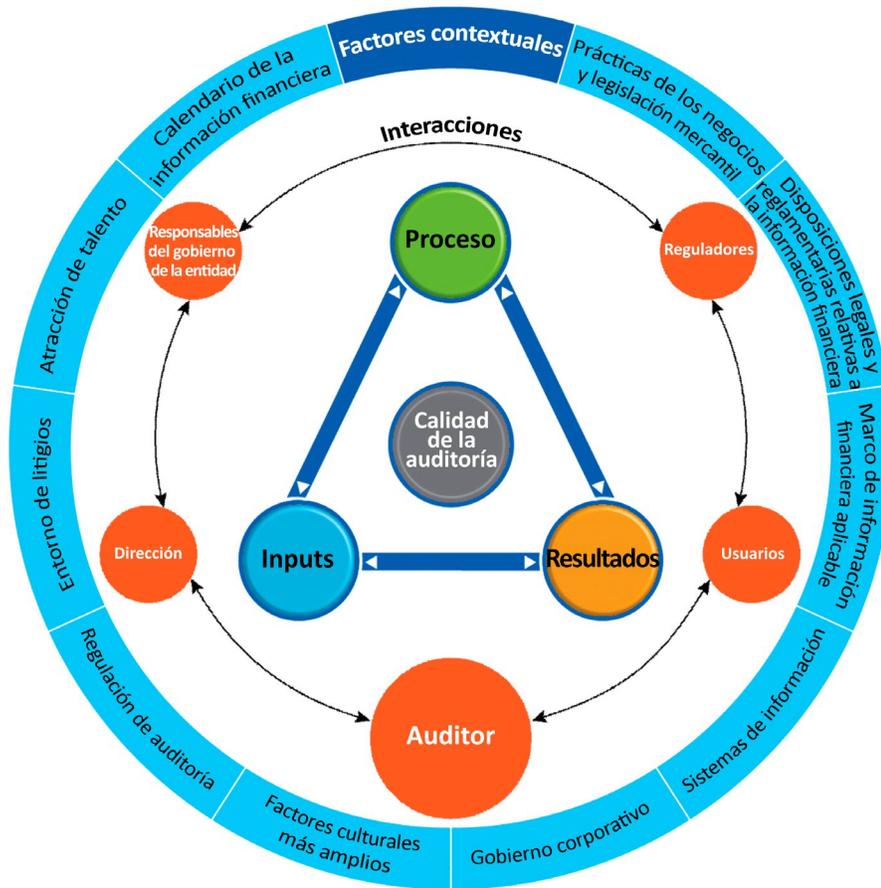
## Resumen

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 1<sup>2</sup> aborda las responsabilidades de las firmas con relación a sus sistemas de control de calidad sobre las auditorías. El Marco no es sustituto de dichas normas ni establece normas adicionales o proporciona requerimientos de sobre procedimientos para la ejecución de los encargos de auditoría.
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. Proceso
  - c. Resultados
  - d. Interacciones clave en la cadena de suministro de información financiera
  - e. Factores contextuales

---

<sup>2</sup> 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.

El Marco puede representarse como sigue:



## Inputs

9. Los inputs se agrupan en los siguientes factores:

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

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 juega 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)<sup>3</sup>. 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 auditoría<sup>4</sup> 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.

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<sup>5</sup>.
- 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.

### 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. 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:
  - 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 como los requerimientos específicos aplicables.

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> 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

<sup>5</sup> El *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del 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.

- 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.: Apartados 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.
8. Los atributos clave son:
  - 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 hacen 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 del 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.: Apartados 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 cabo el trabajo de auditoría necesario. 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".
  - Se da suficiente capacitación a los socios de auditoría y al personal sobre auditoría, contabilidad y, cuando sea aplicable, sobre sectores especializados.

#### **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:
  - 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 actualizar a los auditores en temas actuales y proporcionarles capacitación sobre nuevos requerimientos de contabilidad, de auditoría y normativos.
  - La profesión de auditoría está bien posicionada para atraer y retener a personas con las cualidades adecuadas.

## **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: Apartados 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.

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:
- 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: Apartados 94-111 Anexo 2)**

14. Las políticas y procedimientos de la firma afectarán al proceso de auditoría. Los atributos clave que contribuyen a la calidad de la auditoría son:
- 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 a cada miembro del equipo a aplicar el escepticismo profesional y a ejercer un juicio profesional apropiado.
  - 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 (RCCE) eficaces.

## **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. 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:
- 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 proceso**

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
  - afecte 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
<p>3.1 <b>Encargo</b></p>	<p><b>Del auditor</b></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><b>De la Entidad</b></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><b>De los reguladores de la auditoría</b></p> <p>3.1.7 Reguladores que proporcionan información sobre auditorías individuales.</p>
<p>3.2 <b>En la firma y el país</b></p>	<p><b>De la firma de auditoría</b></p> <p>3.2.1 Informes de transparencia</p> <p>3.2.2 Informes anuales y otros</p> <p><b>De los reguladores de la auditoría</b></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 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 firma<sup>6</sup> 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.

<sup>6</sup> 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 *Informes 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 NIA<sup>7</sup> requieren comunicar acerca de:
- Las responsabilidades del auditor.
  - El alcance y momento de realización de la auditoría planificados.
  - 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 *Informes 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.
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 *Informes 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:
- Proporcionar un grado de seguridad sobre aspectos del proceso de información financiera, por ejemplo, sobre el control interno.
  - Informar sobre asuntos que los reguladores creen que pueden ser de importancia significativa para ellos
  - Informar 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

---

<sup>7</sup> La NIA 260, *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*

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 crean que ha habido un fallo de auditoría.

#### 3.1.6 *Informes de 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 calidad<sup>8</sup>. 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.

#### 3.2.3 *Proporcionar una visión agregada sobre los resultados de las inspecciones sobre 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 jugar un papel importante en relación con

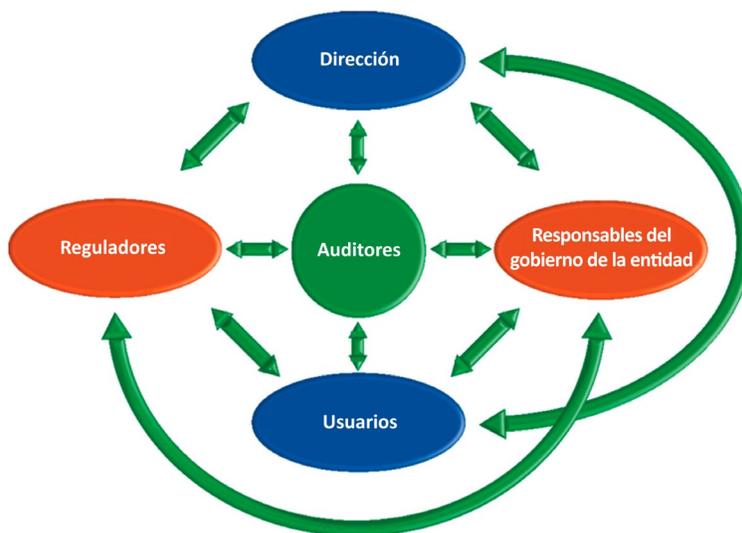
---

<sup>8</sup> En los Estados Miembro 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.

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",<sup>9</sup> 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 juega 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 importantes<sup>10</sup> referentes a la calidad de la auditoría se describen a continuación.



##### 4.1 Interacciones entre los auditores y la dirección<sup>11</sup>

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

<sup>9</sup> Se puede acceder al informe en el sitio: [web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf](http://web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf).

<sup>10</sup> 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.

<sup>11</sup> 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.

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 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<sup>12</sup>*

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

---

<sup>12</sup> 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.

de inspección, potencialmente fortalecerá la calidad de la auditoría global.<sup>13</sup>

#### **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 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

---

<sup>13</sup> 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](http://www.ifiar.org)

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

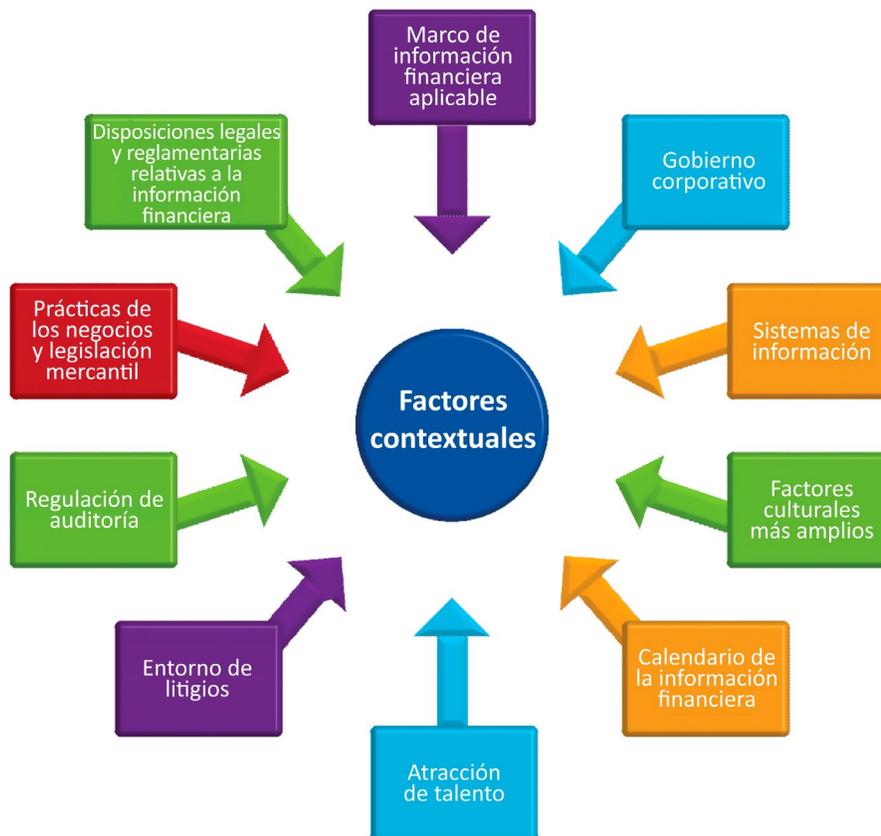
79. La inspección externa de la calidad de la auditoría se lleva a cabo en un creciente número de países como parte de las medidas de supervisión de auditorías independientes. Los reguladores de la auditoría generalmente informan públicamente sobre sus actividades en términos generales lo que puede dar 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 segregarse 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.
- Confirmación de 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 involucran 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 entre beneficio y efectivo bastante cercana. 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, especialmente 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:
  - a. 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.
  - b. 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.
  - c. Comportamiento colectivo - el grado en el que la sociedad espera que un individuo actúe colectiva o independientemente.
  - d. 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 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 de 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 talento**

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 auditor<sup>14</sup> 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:
  - 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 qué 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

<sup>14</sup> 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.

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 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

1. 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

2. 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.

1.1.1 *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.*

3. 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.

1.1.2 *El equipo del encargo muestra objetividad e integridad.*

4. 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.<sup>15</sup>
5. 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 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.

<sup>15</sup> Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) apartado 120.1.

- 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 del 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 periodo 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 ayuda 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 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.

1.2.1 *Existen medidas de gobierno que establecen el "tono de la alta dirección", los 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 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 la toma de decisiones acerca de la aceptación de clientes se comparte entre las firmas de auditoría.
- 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 del 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 del 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, a través de formación o capacitación en el trabajo, y observando en acción al personal más experimentado.
36. El Código de ética del IESBA establece y requiere que los auditores cumplan con los siguientes principios fundamentales de ética profesional:<sup>16</sup>
- Integridad – ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y empresariales. La integridad implica también justicia en el trato y sinceridad.<sup>17</sup>
  - 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 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 del 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 del 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.<sup>18</sup> En algunas situaciones, el Código de ética del 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 la toma de decisiones acerca de la aceptación de clientes 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.

---

<sup>16</sup> Código de ética del IESBA, apartado 100.5

<sup>17</sup> Código de ética del IESBA, apartado 110.1

<sup>18</sup> Código de ética del IESBA, apartado 290.7. Los organismos de auditoría del sector público, sin embargo, generalmente no pueden renunciar a los encargos de auditoría

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

41. Los atributos clave son:

- 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 hacen 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 del 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.

### 1.4.1 *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.<sup>19</sup> 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 cliente y del público.<sup>20</sup>

### 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

---

<sup>19</sup> 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*.

<sup>20</sup> 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.

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;
- 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.<sup>21</sup>

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

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

---

<sup>21</sup> 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.

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.<sup>22</sup> 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.

## **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 actualizar a los auditores en temas actuales y proporcionarles capacitación sobre nuevos requerimientos de contabilidad, de auditoría y normativos.
    - La profesión de auditoría está bien posicionada para atraer y retener a personas con las cualidades adecuadas.
- 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

---

<sup>22</sup> La NIF 8, en sus apartados 54 y 59, establece los requerimientos de experiencia práctica para los profesionales de auditoría.

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 medidas 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 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.
- 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:

- 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<sup>23</sup>.

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.

## **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 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 (RCCE) eficaces.
- 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.

---

<sup>23</sup> Referirse a la NIA 600, *Consideraciones especiales—Auditoría de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado A57.

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 eficaz 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, incluyendo:
- Ayudar al equipo del encargo a planificar y realizar la auditoría.
  - Ayudar a los miembros del equipo del encargo responsables 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<sup>24</sup>.
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.
  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.
- 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 del IESBA y las NIF en sus jurisdicciones y ayudar a su implementación en función de las responsabilidades de los organismos miembros en los entornos

<sup>24</sup> 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.

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.

# MARCO INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

## CONTENIDO

---

	Apartado
Introducción.....	1–4
Principios de ética y normas de control de calidad.....	5–9
Descripción de los encargos de aseguramiento.....	10–11
Encargos de constatación y encargos consistentes en un informe directo.....	12–13
Encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada.....	14–16
Alcance del Marco.....	17–19
Informes sobre encargos que no son encargos de aseguramiento.....	20–21
Condiciones previas para un encargo de aseguramiento.....	22–25
Elementos de un encargo de aseguramiento.....	26
Relación entre tres partes.....	27–38
Materia subyacente objeto de análisis.....	39–41
Criterios.....	42–49
Evidencia.....	50–82
El informe de aseguramiento.....	83–92
Otras cuestiones.....	93–95
Uso inadecuado del nombre del profesional ejerciente.....	96
Anexo 1: Pronunciamientos emitidos por el IAASB, su interrelación y su relación con el Código de Ética del IESBA	
Anexo 2: Encargos de constatación y encargos consistentes en un informe directo	
Anexo 3: Las partes que intervienen en un encargo de aseguramiento	
Anexo 4: Clasificación de las materias subyacentes objeto de análisis	

---

## Introducción

- 1 Este Marco se emite únicamente para facilitar la comprensión de los elementos y objetivos de los encargos de aseguramiento, y de los encargos a los cuales les son de aplicación las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER) y las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) (denominadas en lo sucesivo Normas de Aseguramiento).
- 2 Este Marco no es una norma y, en consecuencia, no establece requerimientos (principios básicos o procedimientos esenciales) para la realización de auditorías, revisiones u otros encargos de aseguramiento<sup>1</sup>. En un informe de aseguramiento no se puede afirmar, por lo tanto, que un encargo se ha realizado de conformidad con este Marco, sino que se debería hacer referencia a las Normas de Aseguramiento aplicables. Las Normas de Aseguramiento contienen objetivos, requerimientos, guías de aplicación y otras anotaciones explicativas, una introducción y definiciones que son congruentes con este Marco y que han de ser aplicados en encargos de auditoría, de revisión y otros encargos de aseguramiento. El Anexo 1 ilustra el ámbito de los pronunciamientos emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) y la relación que tienen entre ellos y con el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA).
- 3 Este Marco proporciona un marco de referencia para:
  - (a) los profesionales que realizan encargos de aseguramiento;
  - (b) otros terceros relacionados con encargos de aseguramiento, incluidos los usuarios a quienes se destina el informe y los que contratan a un profesional (la "parte contratante"); y
  - (c) el IAASB para el desarrollo de Normas de Aseguramiento, Notas Prácticas y otros documentos.
- 4 Lo que sigue es una descripción general de este Marco:
  - *Introducción* Este Marco trata de los encargos de aseguramiento realizados por profesionales ejercientes.
  - *Descripción de los encargos de aseguramiento* Esta sección describe los encargos de aseguramiento y diferencia entre encargos consistentes en un informe directo y encargos de constatación, y entre encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada.
  - *Alcance del Marco*: En esta sección se diferencian los encargos de aseguramiento de otros tipos de encargos, tales como los encargos de consultoría.
  - *Condiciones previas para un encargo de aseguramiento* En esta sección se establecen las condiciones previas para que un profesional acepte un encargo de aseguramiento.
  - *Elementos de un encargo de aseguramiento*: En esta sección se identifican y exponen cinco elementos que están presentes en los encargos de aseguramiento: una relación entre tres partes, una materia subyacente objeto de análisis, criterios, evidencia y un informe de aseguramiento. Proporciona explicaciones más detalladas de las diferencias importantes entre encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada. En esta sección se tratan también, por ejemplo, la gran variedad de materias subyacentes objeto de análisis de los encargos de aseguramiento, las características que deben tener unos criterios adecuados, el papel que desempeñan el riesgo y la materialidad en los encargos de aseguramiento y el modo en que se expresan las conclusiones en los encargos de seguridad razonable y en los encargos de seguridad limitada.
  - *Otras cuestiones*: En esta sección se tratan las responsabilidades de comunicación distintas del informe de aseguramiento del profesional ejerciente, la documentación y las implicaciones de la vinculación de un profesional con una materia subyacente objeto de análisis o con la información sobre la materia objeto de análisis.

## Principios de ética y normas de control de calidad

- 5 Se reconoce de manera generalizada que el control de calidad en las firmas que realizan encargos de aseguramiento y el cumplimiento de los principios de ética, así como de los requerimientos de independencia, son de interés público y forman parte integrante de los encargos de aseguramiento de alta calidad. Esos encargos se realizan de conformidad con Normas de Aseguramiento que se basan en las siguientes premisas:
  - (a) los miembros del equipo del encargo y el revisor de control de calidad del encargo (para aquellos encargos en los que se ha nombrado un revisor) están sujetos a las disposiciones del Código de ética del IESBA relativas a los encargos de aseguramiento, otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes; y

---

<sup>1</sup> Véase el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión y Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*.

- (b) el profesional ejerciente que realiza el encargo es miembro de una firma que está sujeta a la NICC 1<sup>2</sup>, o a otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1.

### *El Código de Ética del IESBA*

6 El Código de ética del IESBA establece los principios fundamentales de ética, que son:

- (a) integridad;
- (b) objetividad;
- (c) competencia y diligencia profesionales;
- (d) confidencialidad y
- (e) comportamiento profesional.

Estos principios fundamentales de ética establecen el estándar de comportamiento que se espera de un profesional de la contabilidad.

7 El Código de ética del IESBA incluye un marco conceptual que el profesional de la contabilidad ha de aplicar para identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales.

8 El Código de ética contiene requerimientos y guía de aplicación sobre varias materias Según el Código de ética del IESBA la independencia comprende tanto una actitud mental independiente como una apariencia de independencia. La independencia salvaguarda la capacidad de alcanzar una conclusión de aseguramiento no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha conclusión. La independencia mejora la capacidad de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional.

### *NICC 1*

9 La NICC 1 trata de las responsabilidades de la firma de establecer y mantener su propio sistema de control de calidad para los encargos de aseguramiento. El cumplimiento de la NICC1 requiere que la firma establezca y mantenga un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que contemplen cada uno de los siguientes elementos, y que documente sus políticas y procedimientos y los comunique a su personal:

- (a) responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma;
- (b) requerimientos de ética aplicables;
- (c) aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos;
- (d) recursos humanos;
- (e) realización de los encargos y
- (f) seguimiento.

### **Descripción de los encargos de aseguramiento**

10 Un encargo de aseguramiento es un encargo en el que un profesional ejerciente tiene como objetivo obtener evidencia suficiente y adecuada que le permita expresar una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, acerca del resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios.

11 El resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis es la información que se obtiene al aplicar dichos criterios a la materia subyacente objeto de análisis. Por ejemplo:

- Los estados financieros (resultado) son el resultado de la medida de la situación financiera de una entidad, de su resultado y de sus flujos de efectivo (materia subyacente objeto de análisis) mediante la aplicación de un marco de información financiera (criterios).
- Una declaración sobre la eficacia del control interno (resultado) es el resultado de la evaluación de la eficacia del proceso de control interno de una entidad (materia subyacente objeto de análisis) mediante la aplicación de criterios relevantes.
- Las medidas del rendimiento específicas de la entidad (resultado) son el resultado de medir varios aspectos del rendimiento (materia subyacente objeto de análisis) mediante la aplicación de las correspondientes metodologías de medición (criterios).

---

<sup>2</sup> Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*

- Un informe de gas de efecto invernadero (resultado) es el resultado de medir las emisiones de gas de efecto invernadero (materia subyacente objeto de análisis) mediante la aplicación de protocolos de reconocimiento, medida y presentación (criterios).
- Una declaración de cumplimiento (resultado) es el resultado de la evaluación del cumplimiento por una entidad (materia subyacente objeto de análisis) de, por ejemplo, disposiciones legales y reglamentarias (criterios).

El término "información sobre la materia objeto de análisis" se utiliza para referirse al resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios. Es la información sobre la materia objeto de análisis acerca de la que el profesional obtiene evidencia suficiente y adecuada como base para su conclusión.

### **Encargos de constatación y encargos consistentes en un informe directo**

- 12 En un encargo de constatación una parte distinta del profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. A menudo una parte distinta del profesional ejerciente también presenta la información sobre la materia objeto de análisis en un informe o en una declaración. En algunos casos, sin embargo, la información sobre la materia objeto de análisis también se puede presentar en el informe de aseguramiento. La conclusión del profesional ejerciente trata de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material (véase también el apartado 85).
- 13 En un encargo consistente en un informe directo, el profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios. Además, el profesional aplica conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento con el fin de obtener evidencia suficiente y adecuada acerca del resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios. El profesional puede obtener esa evidencia de forma simultánea a la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis, pero también puede obtenerla antes o después de esa medida o evaluación. En un encargo consistente en un informe directo, la conclusión del profesional ejerciente se refiere al resultado que se ha obtenido de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios y se redacta en los términos de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios. En algunos encargos consistentes en un informe directo, la conclusión del profesional constituye la información sobre la materia objeto de análisis o es parte de ella (véase también el Anexo 2).

### **Encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada**

- 14 En un encargo de seguridad razonable el profesional ejerciente reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, como base para expresar una conclusión. La conclusión del profesional ejerciente se expresa de un modo que informa de su opinión con respecto al resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios.
- 15 En un encargo de seguridad limitada el profesional ejerciente reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptable, en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al de un encargo de seguridad razonable, como base para la expresión de una conclusión de un modo que informa si, sobre la base de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida, ha llegado a conocimiento del profesional ejerciente alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada son limitados en comparación con los que se requieren en un encargo de seguridad razonable pero se planifican con el fin de obtener un grado de seguridad significativo según su juicio profesional. El grado de seguridad obtenido por el profesional ejerciente es significativo si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe en relación con la información sobre la materia objeto de análisis en un grado que sea claramente más que intrascendente.
- 16 Considerando toda la gama de encargos de seguridad limitada, lo que se entiende por seguridad significativa puede variar desde una seguridad que puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis en un grado algo mayor que claramente más que intrascendente hasta un grado justo por debajo de una seguridad razonable. Lo que se considera significativo en un determinado encargo representa un juicio dentro de ese rango que depende de las circunstancias del encargo, incluyendo las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto, los criterios y la materia subyacente objeto de análisis del encargo. En algunos casos, las consecuencias para los usuarios a quienes se destina el informe de recibir una conclusión inadecuada pueden ser tan importantes que resulta necesario un encargo de seguridad razonable para que el profesional obtenga un grado de seguridad que resulte significativo en esas circunstancias.

### **Alcance del Marco**

- 17 No todos los encargos realizados por profesionales ejercientes son encargos de aseguramiento. Otros encargos que se realizan con frecuencia que no son congruentes con la descripción del apartado 10 anterior (y que, por lo tanto, no están cubiertos por este Marco) incluyen:
  - Encargos cubiertos por las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR), tal como encargos de procedimientos

acordados y de compilación<sup>3</sup>;

- La preparación de declaraciones de impuestos en las que no se exprese ninguna conclusión de aseguramiento.
- Encargos de consultoría (o de asesoría)<sup>4</sup> tales como consultoría de gestión o asesoramiento fiscal.

18 Un encargo de aseguramiento puede ser parte de un encargo más amplio. Por ejemplo, cuando un encargo de consultoría de adquisición de una empresa incluye el requerimiento de obtener un grado de seguridad sobre información financiera histórica o prospectiva. En dichas circunstancias, este Marco es aplicable solo a la parte del encargo relativa al aseguramiento.

19 Los siguientes tipos de encargos, que pueden ser congruentes con la descripción del apartado 10, no se consideran encargos de aseguramiento a efectos de este Marco:

- (a) encargos para atestar en procesos legales sobre contabilidad, auditoría, fiscalidad u otras cuestiones y
- (b) encargos que incluyen opiniones profesionales, puntos de vista o una redacción de los cuales un lector pudiera obtener un cierto grado de seguridad, si se cumplen todas las condiciones siguientes:
  - (i) dichas opiniones, puntos de vista o redacción son meramente secundarios con respecto al conjunto del encargo;
  - (ii) la utilización de cualquier informe escrito que se emita se restringe a los usuarios especificados en el informe;
  - (iii) el encargo no tiene como finalidad ser un encargo de aseguramiento según un acuerdo escrito con los usuarios especificados en el informe y
  - (iv) el encargo no se presenta como un encargo de aseguramiento en el informe del profesional ejerciente.

### **Informes sobre encargos que no son encargos de aseguramiento**

20 Un profesional ejerciente que emite un informe como resultado de un encargo que no es un encargo de aseguramiento en el ámbito de este Marco diferencia claramente dicho informe de otro informe que sí sea un informe de aseguramiento. Con el fin de no confundir a los usuarios, un informe que no es un informe de aseguramiento evita, por ejemplo:

- Dar a entender que es conforme con este Marco o con las Normas de Aseguramiento.
- El uso inadecuado de los términos “aseguramiento/grado de seguridad”, “auditoría” o “revisión”.
- Incluir una declaración que pudiera razonablemente confundirse con una conclusión basada en evidencia suficiente y adecuada cuyo fin sea incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe sobre el resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios.

21 El profesional ejerciente y la parte responsable pueden acordar aplicar los principios incluidos en este Marco a un encargo cuando el único usuario sea la parte responsable pero cuando se cumplen todos los demás requerimientos de las Normas de Aseguramiento aplicables. En estos casos, el informe del profesional ejerciente incluye una declaración que restringe la utilización del informe a la parte responsable.

### **Condiciones previas para un encargo de aseguramiento**

22 Las siguientes condiciones previas para un encargo de aseguramiento son aplicables cuando se considera si se debe aceptar o continuar un encargo de aseguramiento:

- (a) las funciones y responsabilidades de las partes apropiadas (es decir, la parte responsable, el medidor o evaluador, y la parte contratante, según corresponda) son adecuadas teniendo en cuenta las circunstancias y
- (b) el encargo contiene todas las siguientes características:
  - (i) la materia subyacente objeto de análisis es adecuada;
  - (ii) los criterios que el profesional ejerciente espera que se apliquen en la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis son adecuados en función de las circunstancias del encargo, además de reunir las características descritas en el apartado 44;
  - (iii) los criterios que el profesional ejerciente espera que se apliquen en la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis estarán disponibles para los usuarios a quienes se destina el informe;

<sup>3</sup> NISR 4400, *Encargos para aplicar procedimientos acordados a información financiera* y NISR 4410 (Revisada), *Encargos de compilación*.

<sup>4</sup> En un encargo de consultoría, el profesional utiliza habilidades técnicas, formación, observaciones, experiencias y conocimiento del proceso de consultoría. Los encargos de consultoría implican un proceso analítico que, por lo general, supone una combinación de actividades relativas a: establecimiento de objetivos, detección de hechos, definición de problemas u oportunidades, evaluación de alternativas, desarrollo de recomendaciones, así como acciones a tomar, comunicación de resultados y, en ocasiones, implementación y seguimiento. Los informes (si son emitidos) generalmente se escriben en un estilo narrativo (o “informe largo”). Por lo general el trabajo realizado es únicamente para el uso y beneficio del cliente. La naturaleza y el alcance del trabajo se determinan por acuerdo entre el profesional ejerciente y el cliente. Un servicio que cumpla la definición de encargo de aseguramiento no es un encargo de consultoría sino un encargo de aseguramiento.

- (iv) el profesional ejerciente espera poder obtener la evidencia necesaria para sustentar su conclusión;
  - (v) la conclusión del profesional ejerciente, en la forma adecuada a un encargo de seguridad razonable o a un encargo de seguridad limitada, se reflejará en un informe escrito; y
  - (vi) un propósito racional incluyendo, en el caso de un encargo de seguridad limitada, que el profesional ejerciente espera poder obtener un grado de seguridad significativo.
- 23 Las materias subyacentes objeto de análisis de diferentes encargos de aseguramiento pueden variar ampliamente. Algunas materias subyacentes objeto de análisis pueden requerir habilidades y conocimientos especializados que quedan fuera de los que habitualmente posee un profesional individual. Es importante, no obstante, que el profesional ejerciente esté satisfecho de que las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia y capacidad adecuadas (véase también el apartado 31).
- 24 Cuando un posible encargo no puede aceptarse como encargo de aseguramiento, es posible que la parte contratante pueda identificar un encargo diferente que satisfaga las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe. Por ejemplo:
- (a) si los criterios que el profesional ejerciente espera aplicar no son adecuados, aún se puede realizar un encargo de aseguramiento que cumpla las demás condiciones previas del apartado 22 si:
    - (i) El profesional ejerciente puede identificar uno o varios aspectos de la materia subyacente objeto de análisis para los que son adecuados esos criterios. En estos casos, el profesional ejerciente puede realizar un encargo de aseguramiento con respecto a ese aspecto de la materia subyacente objeto de análisis por separado. En estos casos, puede resultar necesario que el informe de aseguramiento establezca claramente que no se refiere a la materia subyacente objeto de análisis inicial en su totalidad o
    - (ii) existen criterios alternativos adecuados para la materia subyacente objeto de análisis que se pueden utilizar o desarrollar.
  - (b) La parte contratante puede solicitar un encargo que no sea un encargo de aseguramiento como, por ejemplo, un encargo de consultoría o un encargo de procedimientos acordados.
- 25 Una vez aceptado el encargo de aseguramiento, no es adecuado que el profesional lo convierta en un encargo que no es de aseguramiento, ni convertir un encargo de seguridad razonable en un encargo de seguridad limitada sin una justificación razonable. Un cambio en las circunstancias que afecte a las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe, o un malentendido relativo a la naturaleza del encargo, pueden justificar una solicitud de cambio en el encargo. Si dicho cambio se realiza, no se ignorará la evidencia que se obtuvo antes del cambio. La imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada para formular una conclusión de seguridad razonable no es un motivo aceptable para cambiar de un encargo de seguridad razonable a un encargo de seguridad limitada.

### **Elementos de un encargo de aseguramiento**

- 26 Los siguientes elementos de un encargo de aseguramiento se analizan en esta sección:
- (a) una relación entre tres partes en la que intervienen un profesional ejerciente, una parte responsable y unos usuarios a quienes se destina el informe;
  - (b) una materia subyacente objeto de análisis adecuada;
  - (c) criterios adecuados;
  - (d) evidencia suficiente y adecuada; y
  - (e) un informe de aseguramiento por escrito, en la forma adecuada para un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada.

### **Relación entre tres partes**

- 27 En todos los encargos de aseguramiento existen por lo menos tres partes distintas: el profesional ejerciente, la parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe. Según las circunstancias del encargo, también puede existir una función separada de medidor o evaluador o de una parte contratante (véase también el Anexo 3).
- 28 La parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe pueden pertenecer a entidades distintas o a la misma entidad. Como ejemplo de este último caso, en una estructura de dos niveles, el comité de supervisión puede desear obtener un grado de seguridad sobre la información que le facilita el comité ejecutivo de la entidad. La relación entre la parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe se ha de contemplar en el contexto de un encargo específico y puede diferir de las líneas tradicionales de responsabilidad. Por ejemplo, la alta dirección de una entidad (el usuario a quien se destina el informe) puede contratar a un profesional ejerciente para que realice un encargo de aseguramiento sobre un aspecto concreto de las actividades de la entidad, el cual es responsabilidad directa de un nivel inferior de la dirección (la parte responsable), pero del cual la alta dirección es responsable en última instancia.

### *Profesional ejerciente*

- 29 El "profesional ejerciente" es la persona o las personas que realizan el encargo (normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, de la firma) mediante la aplicación de conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento con el fin de obtener una seguridad razonable o una seguridad limitada, según corresponda, de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material<sup>5</sup>. En un encargo consistente en un informe directo el profesional mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios y aplica conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento con el fin de obtener una seguridad razonable o una seguridad limitada, según corresponda, de si el resultado de esa medida o evaluación está libre de incorrección material.
- 30 Si un profesional ejerciente competente, distinto de un profesional de la contabilidad ejerciente que presta servicios en una firma, elige manifestar que ha cumplido una Norma de Aseguramiento, es importante que reconozca que esas normas incluyen requerimientos que reflejan la premisa del apartado 5 referentes al Código de Ética del IESBA y a la NICC 1 u otros requerimientos profesionales o requerimientos contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes.
- 31 No se acepta un encargo si un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo indica que los requerimientos de ética relativos a la competencia no se cumplirán. En algunos casos, esos requerimientos se pueden cumplir si el profesional ejerciente utiliza el trabajo de un experto del profesional.
- 32 Además, es necesario que el profesional ejerciente pueda participar en el trabajo del experto del profesional y de otros profesionales de aseguramiento en la medida suficiente para responsabilizarse de la conclusión de aseguramiento sobre la información relativa a la materia objeto de análisis, y pueda obtener la evidencia necesaria para concluir sobre si el trabajo de dicho experto o de otro profesional es adecuado para sus propósitos.
- 33 El profesional ejerciente es el único responsable de la conclusión de aseguramiento expresada y la utilización por el profesional del trabajo de un experto del profesional ejerciente o de otros profesionales no reduce dicha responsabilidad. No obstante, si el profesional ejerciente que utiliza el trabajo de un experto del profesional ejerciente, habiéndose atendido a lo dispuesto en las Normas de Aseguramiento aplicables, concluye que el trabajo de dicho experto es adecuado para los fines del profesional ejerciente, puede aceptar los hallazgos o las conclusiones del experto en su campo de especialización como evidencia adecuada.

### *Parte responsable*

- 34 La parte responsable es la parte que es responsable de la materia subyacente objeto de análisis. En un encargo de constatación, la parte responsable también es con frecuencia el medidor o evaluador. La parte responsable puede o no ser la parte que contrata al profesional ejerciente para realizar el encargo de aseguramiento (la parte contratante)

### *Usuarios a quienes se destina el informe*

- 35 Los usuarios a quienes se destina el informe son la persona o personas, organizaciones o grupos de personas o de organizaciones que el profesional ejerciente prevé que van a utilizar el informe de aseguramiento. La parte responsable puede ser uno de los usuarios a quienes se destina el informe, pero no el único.
- 36 En algunos casos pueden existir usuarios a quienes se destina el informe distintos de aquellos a los que va dirigido el informe de aseguramiento. Puede ocurrir que el profesional ejerciente no pueda identificar a todos aquellos que vayan a leer el informe de aseguramiento, en especial cuando un gran número de personas tiene acceso a él. En estos casos y, en especial, cuando es probable que los posibles usuarios tengan una amplia gama de intereses en la materia subyacente objeto de análisis, los usuarios a quienes se destina el informe pueden limitarse a los principales interesados con intereses significativos y comunes. Los usuarios a quienes se destina el informe pueden ser identificados de diferentes maneras, por ejemplo, por acuerdo entre el profesional ejerciente y la parte responsable o la contratante, o por disposiciones legales o reglamentarias.
- 37 Los usuarios a quienes se destina el informe o sus representantes pueden participar directamente con el profesional ejerciente y con la parte responsable (y con la parte contratante si es diferente) en la determinación de los requisitos del encargo. Sin embargo, con independencia de la participación de terceros, y a diferencia de un encargo de procedimientos acordados (que implica informar sobre hallazgos realizados en base a los procedimientos acordados con la parte contratante y con cualquier tercero apropiado, más que una conclusión):
- (a) el profesional ejerciente es responsable de la determinación de la naturaleza, del momento de realización y de la extensión de los procedimientos; y
  - (b) el profesional ejerciente puede tener que aplicar procedimientos adicionales si llega a su conocimiento información que difiere significativamente de la información en la que se basó la determinación de los procedimientos planificados.
- 38 En algunos casos, los usuarios a quienes se destina el informe (por ejemplo, bancos y reguladores) obligan o solicitan a la parte

<sup>5</sup> En su caso, los términos "socio del encargo" y "firma" se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

o partes apropiadas que tomen las medidas necesarias para que se efectúe un encargo de aseguramiento con un fin específico. Cuando en determinados encargos utilizan criterios diseñados con un fin específico, el informe de aseguramiento incluye una declaración alertando a los lectores de este hecho. Además, el profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que el informe de aseguramiento está destinado únicamente a unos usuarios específicos. Según las circunstancias del encargo, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe de aseguramiento. Mientras que la utilización de un informe de aseguramiento puede estar restringida cuando se destina a unos usuarios especificados o para un propósito específico, la ausencia de una restricción en relación con un determinado usuario o propósito no indica en sí misma que el profesional ejerciente tenga responsabilidad legal en relación con dicho usuario o propósito. La existencia de responsabilidad legal dependerá de las circunstancias de cada caso y de la jurisdicción aplicable.

### **Materia subyacente objeto de análisis**

39 La materia subyacente objeto de análisis de un encargo de aseguramiento puede adoptar muchas formas, por ejemplo:

- Condiciones o resultados financieros históricos (por ejemplo, situación financiera, resultados y flujos de efectivo históricos) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser su reconocimiento, medida, presentación y revelación manifestada en unos estados financieros.
- Condiciones o resultados financieros futuros (por ejemplo, situación financiera, resultados y flujos de efectivo prospectivos) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser su reconocimiento, medida, presentación y revelación manifestada en un pronóstico o proyección financieros.
- Condiciones o resultados no financieros (por ejemplo, rendimiento de la entidad) donde la información sobre la materia objeto de análisis pueden ser indicadores clave de eficiencia y eficacia.
- Características físicas (por ejemplo, capacidad de una instalación) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser un documento de especificaciones.
- Sistemas y procesos (por ejemplo, el sistema de control interno o de TI de una entidad) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser una declaración sobre su eficacia.
- Comportamientos (por ejemplo, gobierno corporativo, cumplimiento de normativa, prácticas de la entidad en relación con los recursos humanos) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser una declaración de cumplimiento o una declaración de efectividad.

En el Anexo 4 se puede ver una clasificación de la gama de posibles materias subyacentes objeto de análisis con algunos ejemplos.

40 Distintas materias subyacentes objeto de análisis pueden tener características diferentes, incluido el grado en el cual la información sobre ellas es cuantitativa o cualitativa, objetiva o subjetiva, histórica o prospectiva y si se refiere a un punto en el tiempo o cubre un período. Dichas características afectan a:

- (a) la precisión con la cual la materia subyacente objeto de análisis puede ser medida o evaluada sobre la base de ciertos criterios y
- (b) lo convincente que es la evidencia disponible.

El informe de aseguramiento puede resaltar características especialmente relevantes para los usuarios a quienes se destina.

41 Lo adecuado de una materia subyacente objeto de análisis no se ve afectado por el grado de seguridad, es decir, si una materia subyacente objeto de análisis no es adecuada para un encargo de seguridad razonable, tampoco es adecuada para un encargo de seguridad limitada y viceversa. Para ser adecuada, una materia subyacente objeto de análisis debe ser identificable y poder ser evaluada o medida de manera consistente sobre la base de los criterios identificados de tal forma que la información sobre la materia objeto de análisis resultante pueda ser sometida a procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y adecuada que sustente una conclusión de seguridad razonable o de seguridad limitada, según corresponda.

### **Criterios**

42 Los criterios son referencias utilizadas para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis. Los criterios pueden ser formales; por ejemplo, en la preparación de estados financieros, los criterios pueden ser las Normas Internacionales sobre Información Financiera o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público; cuando se informa sobre la eficacia operativa de los controles internos, los criterios pueden tener como base un marco de control interno predeterminado o bien objetivos individuales de control específicamente diseñados para ese propósito; y cuando se informa sobre cumplimiento, los criterios pueden ser la normativa o el contrato aplicables. Ejemplos de criterios menos formales son un código de conducta desarrollado internamente o un nivel de desempeño acordado (por ejemplo, el número de veces que está previsto que un determinado comité se reúna a lo largo del año).

43 En el ejercicio del juicio profesional, para que la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sea

razonablemente congruente se requiere la aplicación de criterios adecuados. Sin un marco de referencia proporcionado por unos criterios adecuados, cualquier conclusión queda abierta a la interpretación individual y a malentendidos. Unos criterios adecuados dependen del contexto, es decir, guardan relación con las circunstancias del encargo. Incluso para la misma materia subyacente objeto de análisis pueden existir distintos criterios, los cuales producirán diferentes medidas o evaluaciones. Por ejemplo, uno de los criterios que un medidor o evaluador puede seleccionar para medir la materia subyacente objeto de análisis "satisfacción de los clientes" es el número de quejas de clientes resueltas de modo satisfactorio confirmado por el cliente mientras que otro medidor o evaluador puede seleccionar el número de repeticiones de compras en los tres meses siguientes a la compra inicial. Además, unos criterios pueden ser adecuados en unas determinadas circunstancias de un encargo, pero pueden no ser adecuados en otras circunstancias. Por ejemplo, cuando el informe se destina a un organismo gubernamental o a un regulador puede ser necesario utilizar un conjunto de criterios determinado, pero esos criterios pueden no ser adecuados para un grupo más amplio de usuarios.

- 44 Unos criterios adecuados poseen las siguientes características:
- (a) Relevancia: Unos criterios relevantes dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis que facilita la toma de decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe.
  - (b) Integridad: Unos criterios son completos cuando la información sobre la materia objeto de análisis, preparada de conformidad con ellos, no omite factores relevantes de los que razonablemente se podría esperar que afecten a las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe tomadas basándose esa información sobre la materia objeto de análisis. Unos criterios completos incluyen, si es necesario, referencias para la presentación y revelación de información.
  - (c) Fiabilidad: Unos criterios fiables permiten una medida o evaluación razonablemente congruentes de la materia subyacente objeto de análisis incluyendo, cuando fuere relevante, su presentación y revelación, cuando son utilizados en circunstancias similares por distintos profesionales ejercientes.
  - (d) Neutralidad: Unos criterios neutrales dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis libre de sesgo, según corresponda en función de las circunstancias del encargo.
  - (e) Comprensibilidad: Unos criterios comprensibles dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis que los usuarios a quienes se destina el informe pueden comprender.
- 45 Unas descripciones imprecisas de las expectativas o de los juicios sobre las experiencias de una persona no constituyen criterios adecuados.
- 46 La importancia relativa de cada una de las características antes mencionadas para evaluar la adecuación de los criterios para un encargo concreto es cuestión de juicio profesional. Lo adecuado de los criterios no se ve afectado por el grado de seguridad, es decir, si los criterios no son adecuados para un encargo de seguridad razonable, tampoco son adecuados para un encargo de seguridad limitada y viceversa. Los criterios pueden ser prescritos por disposiciones legales o reglamentarias, o haber sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos que siguen un proceso establecido y transparente (criterios predeterminados). Otros criterios se pueden haber desarrollado de manera específica con el propósito de preparar la información sobre la materia objeto de análisis en las circunstancias concretas del encargo. Que los criterios sean predeterminados o se desarrollen de manera específica influye en el trabajo que realiza el profesional para evaluar su idoneidad para un encargo concreto, por ejemplo, salvo indicación en contrario, se presume que los criterios predeterminados son adecuados si son pertinentes para las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe.
- 47 Los criterios deben estar a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe con el fin de permitirles entender el modo en que ha sido medida o evaluada la materia subyacente objeto de análisis. Los criterios pueden ponerse a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe a través de una o varias de las siguientes vías:
- (a) Publicación.
  - (b) Mediante su inclusión, con claridad, en la presentación de la información sobre la materia objeto de análisis.
  - (c) Mediante su inclusión, con claridad, en el informe de aseguramiento.
  - (d) Por conocimiento general, por ejemplo, el criterio para medir el tiempo en horas y minutos.
- 48 Los criterios también pueden estar disponibles sólo para determinados usuarios a quienes se destina el informe, por ejemplo, los términos de un contrato o los criterios emitidos por una asociación sectorial que sólo están a disposición de los que pertenecen a dicho sector porque sólo son aplicables a un fin específico (véase también el apartado 38).
- 49 Como parte del encargo, el profesional determina si los criterios son adecuados.

## **Evidencia**

- 50 Los encargos de aseguramiento se planifican y realizan con una actitud de escepticismo profesional con el fin de obtener evidencia suficiente y adecuada en el contexto del encargo para informar sobre el resultado de la medida o evaluación de la materia

subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. Es necesario aplicar el juicio profesional al considerar la importancia relativa, el riesgo del encargo, y la cantidad y calidad de evidencia disponible cuando se planifica y realiza el encargo, más concretamente, cuando se determina la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos.

### *Escepticismo profesional*

- 51 El escepticismo profesional es una actitud que implica una atención especial, por ejemplo, a:
- La evidencia incongruente con otra evidencia obtenida;
  - la información que cuestione la fiabilidad de los documentos y de las respuestas a las indagaciones que se vayan a utilizar como evidencia;
  - las circunstancias que sugieran la necesidad de aplicar procedimientos adicionales a los requeridos por las Normas de Aseguramiento; y
  - las condiciones que puedan indicar una posible incorrección.
- 52 El mantenimiento del escepticismo profesional durante todo el encargo es necesario para, por ejemplo, reducir el riesgo de:
- pasar por alto circunstancias inusuales;
  - generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de los hechos observados; y
  - utilizar hipótesis inadecuadas en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos y en la evaluación de sus resultados.
- 53 El escepticismo profesional es necesario para la valoración crítica de la evidencia. Esto incluye cuestionar la evidencia incongruente y la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones. También incluye considerar la suficiencia y la adecuación de la evidencia obtenida teniendo en cuenta las circunstancias.
- 54 Salvo si el encargo implica proporcionar un grado de seguridad sobre si unos documentos son auténticos, se pueden aceptar los registros y los documentos como auténticos a menos que el profesional tenga motivos para pensar lo contrario. No obstante, el profesional se plantea la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia,
- 55 No puede esperarse que el profesional ejerciente no tenga en cuenta su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de los que proporcionan evidencia. No obstante, la convicción de que los que proporcionan evidencia son honestos e íntegros no exime al profesional ejerciente de la necesidad de mantener un escepticismo profesional.

### *Juicio Profesional*

- 56 El juicio profesional es esencial para realizar un encargo de aseguramiento adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética y de las Normas de Aseguramiento aplicables, así como las decisiones informadas que son necesarias durante todo el encargo no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia pertinentes. El juicio profesional es necesario, en especial, en relación con las decisiones a tomar sobre:
- La importancia relativa y el riesgo del encargo.
  - La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos utilizados para cumplir los requerimientos de las Normas de Aseguramiento y obtener evidencia.
  - La evaluación de si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada y de si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos de las Normas de Aseguramiento aplicables. En especial, en el caso de un encargo de seguridad limitada, se requiere juicio profesional en la evaluación de si se ha alcanzado un grado de seguridad significativo.
  - En el caso de un encargo consistente en un informe directo, para la aplicación de los criterios a la materia subyacente objeto de análisis, y en el caso de que el profesional seleccione o desarrolle los criterios, para su selección o desarrollo. En el caso de un encargo de constatación, para evaluar los juicios realizados por otros.
  - Las conclusiones adecuadas que se extraen de la evidencia obtenida.
- 57 Lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un profesional ejerciente es el hecho de que sea aplicado por un profesional ejerciente cuya formación práctica, conocimientos y experiencia facilitan el desarrollo de las competencias necesarias para alcanzar juicios razonables.
- 58 La aplicación del juicio profesional en un caso concreto se basa en los hechos y en las circunstancias que el profesional ejerciente conoce. La realización de consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas en el transcurso del encargo, tanto dentro del propio equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otros al nivel adecuado, dentro o fuera de la firma, facilita al profesional la formación de juicios razonables y fundados.
- 59 El juicio profesional se puede evaluar considerando si refleja una aplicación competente de los principios de encargos de

aseguramiento y de medida y evaluación y si, por una parte, es adecuado teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias conocidos por el profesional ejerciente hasta la fecha de su informe de aseguramiento y, por otra, es congruente con dichos hechos y circunstancias.

- 60 El juicio profesional debe ser aplicado durante todo el encargo. El juicio profesional no debe ser aplicado como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos y circunstancias del encargo o por evidencia suficiente y adecuada.

#### *Suficiencia y adecuación de la evidencia*

- 61 La suficiencia y adecuación de la evidencia están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia. La cantidad necesaria de evidencia depende del riesgo de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales (cuanto mayor sea el riesgo, mayor evidencia podrá ser requerida) así como de la calidad de dicha evidencia (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). Sin embargo, la obtención de más evidencia puede no compensar su baja calidad (véanse también los apartados 81-82).

- 62 La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia, es decir, su relevancia y fiabilidad para fundamentar las conclusiones en las que se basa la conclusión del profesional ejerciente.

- 63 La procedencia y naturaleza de la evidencia influyen en la fiabilidad de la misma, la cual depende también de las circunstancias concretas en las cuales se obtiene. Se puede generalizar sobre la fiabilidad de varios tipos de evidencia; sin embargo, dichas generalizaciones están sujetas a numerosas excepciones. Incluso cuando la evidencia se obtiene de fuentes externas, pueden existir circunstancias que afecten a su fiabilidad. Por ejemplo, la evidencia obtenida de una fuente externa puede no ser fiable si dicha fuente no tiene los conocimientos necesarios o si no es objetiva. Teniendo en cuenta que puede haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia:

- La evidencia es más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes y externas a la parte o partes apropiadas.
- La evidencia que se genera internamente es más fiable cuando los controles internos relacionados con la misma son efectivos.
- La evidencia que obtiene directamente el profesional ejerciente (por ejemplo, mediante la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la que obtiene indirectamente o por inferencia (por ejemplo, preguntando sobre la aplicación de un control).
- La evidencia es más fiable cuando existe en forma documental, bien sea en papel, en soporte electrónico o en otro medio (por ejemplo, un informe escrito directamente en el transcurso de una reunión por lo general es más fiable que una declaración oral posterior sobre lo que se debatió en dicha reunión).

- 64 Normalmente, se obtiene más seguridad a partir de evidencia congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia considerados de forma individual. Adicionalmente, la obtención de evidencia de diferentes fuentes o de diferente naturaleza puede corroborar otra evidencia o indicar que un determinado elemento de evidencia no es fiable. Cuando la evidencia que se obtiene de una fuente es incongruente con respecto a la que se obtiene de otra, es preciso determinar los procedimientos adicionales necesarios para resolver dicha incongruencia.

- 65 En cuanto a la obtención de evidencia suficiente y adecuada, generalmente es más difícil obtener un grado de seguridad en relación con información sobre una materia objeto de análisis que abarca más de un período que sobre la que se refiere a una determinada fecha. Adicionalmente, las conclusiones sobre procesos se limitan normalmente al período cubierto por el encargo; el profesional ejerciente no concluye sobre si el proceso va a seguir funcionando de la misma manera en el futuro.

- 66 La determinación de si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para sustentar la conclusión expresada en el informe de aseguramiento es una cuestión de juicio profesional que implica considerar la relación que existe entre el coste de obtener evidencia y la utilidad de la información obtenida. El profesional ejerciente utiliza su juicio y aplica escepticismo profesional al evaluar la cantidad y calidad de la evidencia y, por consiguiente, su suficiencia y adecuación para sustentar el informe de aseguramiento.

#### *Materialidad o importancia relativa*

- 67 La materialidad es relevante en la planificación y realización del encargo de aseguramiento, así como al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos y cuando se evalúa si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrecciones. Los juicios profesionales sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren, pero no se ven afectados por el grado de seguridad, es decir, para unos mismos usuarios a quienes se destina el informe y propósito, la importancia relativa para un encargo de seguridad razonable es la misma que para un encargo de seguridad limitada porque la importancia relativa se basa en las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe.

- 68 Las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones relevantes que toman los usuarios a quienes se destina el informe basándose en la

información sobre la materia objeto de análisis. La consideración por el profesional ejerciente de la importancia relativa viene dada por la aplicación de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades comunes de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto. Salvo si el encargo se ha diseñado para satisfacer las necesidades de información concretas de usuarios específicos, por lo general no se considera el posible efecto de incorrecciones en usuarios específicos, cuyas necesidades de información pueden variar ampliamente.

- 69 La importancia relativa se considera en el contexto de factores cualitativos y, en su caso, de factores cuantitativos. En un encargo específico, el peso relativo de los factores cualitativos y cuantitativos cuando se está considerando la importancia relativa, es una cuestión de juicio profesional.
- 70 La importancia relativa está relacionada con la información cubierta por el informe de aseguramiento emitido por el profesional. En consecuencia, cuando el encargo cubre algunos, pero no todos los aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis, la importancia relativa se considera en relación sólo con la parte de la información sobre la materia objeto de análisis cubierta por el encargo.

#### *Riesgo del encargo*

- 71 Puede ocurrir que, en el contexto de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios, la información sobre la materia objeto de análisis no esté adecuadamente expresada y, en consecuencia, sea incorrecta hasta un grado que puede llegar a ser material o de importancia relativa. Esto ocurre cuando la información sobre la materia objeto de análisis no refleja adecuadamente la aplicación de los criterios en la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis.
- 72 El riesgo del encargo es el riesgo de que el profesional exprese una conclusión inadecuada cuando la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. El riesgo del encargo no se refiere ni incluye el riesgo de la actividad del profesional ejerciente, como pérdidas por litigios, publicidad desfavorable u otros hechos que puedan surgir relacionados con determinada información sobre la materia objeto de análisis.
- 73 Reducir el riesgo de un encargo a cero es muy raramente alcanzable o práctico, teniendo en cuenta la relación coste-beneficio y, en consecuencia, "seguridad razonable" es menos que seguridad absoluta debido a factores como los siguientes:
- La utilización de pruebas selectivas.
  - Las limitaciones inherentes al control interno.
  - El hecho de que mucha de la evidencia que está al alcance del profesional ejerciente es más convincente que concluyente.
  - El uso de juicio profesional en la obtención y en la evaluación de evidencia y en la formación de conclusiones basadas en dicha evidencia.
  - En algunos casos, las características de la materia subyacente objeto de análisis cuando se mide o evalúa sobre la base de ciertos criterios.
- 74 En general, el riesgo del encargo puede ser representado por los siguientes componentes, aunque no todos estarán necesariamente presentes o serán significativos en todos los encargos de aseguramiento:
- (a) Riesgos en los que no influye directamente el profesional ejerciente, los cuales, a su vez, consisten en:
- (i) la susceptibilidad de la información sobre la materia objeto de análisis a una incorrección material antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes aplicados por la parte o partes apropiadas (riesgo inherente); y
  - (ii) el riesgo de que una incorrección material que exista en la información sobre la materia objeto de análisis no sea prevenida o detectada y corregida oportunamente por el sistema de control interno de la parte o partes apropiadas (riesgo de control); y
- (b) riesgos en los que influye directamente el profesional ejerciente los cuales, a su vez, consisten en:
- (i) El riesgo de que el profesional no detecte una incorrección material existente (riesgo de detección); y
  - (ii) en el caso de un encargo consistente en un informe directo, el riesgo asociado con la medición o evaluación por el profesional de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios (riesgo de medición o evaluación).
- 75 El grado en el que cada uno de estos componentes es relevante para el encargo se ve afectado por las circunstancias del encargo, en especial:
- La naturaleza de la materia subyacente objeto de análisis y de la información sobre la materia objeto de análisis. Por ejemplo, el concepto de riesgo de control puede ser de mayor utilidad cuando la materia subyacente objeto de análisis está relacionada con la preparación de información sobre los resultados de una entidad que cuando se refiere a información sobre la eficacia de un control o la existencia de un estado físico.

- Si se está realizando un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada. Por ejemplo, en encargos de seguridad limitada el profesional ejerciente puede a menudo decidir obtener evidencia a través de medios distintos a la prueba de controles, en cuyo caso la consideración del riesgo de control puede ser menos pertinente que en un encargo de seguridad razonable referente a la misma información sobre la materia objeto de análisis.
- Si se trata de un encargo consistente en un informe directo o de un encargo de constatación. Mientras que el concepto de riesgo de control es pertinente en el caso de encargos de constatación, el concepto más amplio de riesgo de medición o evaluación es más pertinente en el caso de encargos consistentes en un informe directo.

La consideración de riesgos es una cuestión de juicio profesional, más que una cuestión que pueda medirse con precisión.

#### *Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos*

76 Por lo general se utiliza una combinación de procedimientos para la obtención de una seguridad razonable o de una seguridad limitada. Los procedimientos pueden incluir:

- inspección;
- observación;
- confirmación;
- recálculo;
- reejecución;
- procedimientos analíticos e
- indagación.

La naturaleza, el momento de realización y la extensión precisos de los procedimientos variarán de un encargo al siguiente. En teoría, para muchos encargos de aseguramiento, son posibles infinitas variaciones de los procedimientos. En la práctica, sin embargo, son difíciles de comunicar de forma clara y sin ambigüedades.

77 Tanto los encargos de seguridad razonable como los encargos de seguridad limitada requieren la aplicación de habilidades y de técnicas para la realización de encargos de aseguramiento y la obtención de evidencia suficiente y adecuada como parte de un proceso continuo y sistemático que incluye la obtención de conocimiento acerca de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo.

78 Un encargo de seguridad razonable implica:

- basándose en el conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, la identificación y valoración del riesgo de incorrección material en la información sobre la materia objeto de análisis;
- el diseño y aplicación de procedimientos para responder a los riesgos valorados y la obtención de una seguridad razonable para sustentar la conclusión del profesional; y
- la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida en el contexto del encargo y, si resulta necesario en función de las circunstancias, intentar obtener evidencia adicional.

79 La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de obtención de evidencia suficiente y adecuada en un encargo de seguridad limitada son limitados en comparación con los de un encargo de seguridad razonable. Una Norma de Aseguramiento específica para una materia subyacente objeto de análisis puede establecer, por ejemplo, que la evidencia suficiente y adecuada para un determinado tipo de encargo de seguridad limitada se obtenga principalmente mediante procedimientos analíticos e indagaciones. No obstante, en ausencia de Normas de Aseguramiento específicas para una materia subyacente objeto de análisis para otros tipos de encargos de seguridad limitada, los procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y adecuada pueden o no consistir primordialmente en procedimientos analíticos e indagaciones y variarán con las circunstancias del encargo, en especial, con la materia subyacente objeto de análisis y con las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe y de la parte contratante, así como con las restricciones de tiempo y coste. La determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos es una cuestión que requiere aplicar el juicio profesional y variará de un encargo a otro.

80 Un encargo de seguridad limitada implica:

- basándose en el conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, la identificación de las áreas en las que es probable que se produzca una incorrección material en la información sobre la materia objeto de análisis;
- el diseño y aplicación de procedimientos para tratar esas áreas y la obtención de una seguridad limitada para sustentar la conclusión del profesional; y
- si llega a conocimiento del profesional alguna cuestión o cuestiones que le llevan a pensar que la información sobre la

materia objeto de análisis puede contener incorrecciones materiales, el diseño y aplicación de procedimientos adicionales con el fin de obtener evidencia adicional.

### *Cantidad y calidad de la evidencia disponible*

81 La cantidad y la calidad de la evidencia disponible se ven afectadas por:

- (a) las características de la materia subyacente objeto de análisis y de la información sobre la materia objeto de análisis. Por ejemplo, es de esperar que la evidencia sea menos objetiva cuando la información sobre la materia objeto de análisis está orientada hacia el futuro en vez de tratarse de información histórica (véase el apartado 40); y
- (b) otras circunstancias del encargo, como cuando la evidencia que razonablemente podría esperarse que existiera no está disponible debido, por ejemplo, al momento en que se nombra al profesional ejerciente, a la política de retención de documentos de la entidad, a la existencia de unos sistemas de información inadecuados o a una restricción impuesta por la parte responsable.

Por lo general, la evidencia disponible será más convincente que concluyente.

82 No es adecuada una conclusión no modificada ni en un encargo de seguridad razonable ni en un encargo de seguridad limitada cuando:

- (a) existen circunstancias que impiden que el profesional ejerciente obtenga la evidencia necesaria para reducir el riesgo del encargo al nivel adecuado; o
- (b) una de las partes del encargo impone una restricción que impide que el profesional ejerciente obtenga la evidencia necesaria para reducir el riesgo del encargo al nivel adecuado.

### **El informe de aseguramiento**

83 El profesional ejerciente alcanza una conclusión basándose en la evidencia obtenida y proporciona un informe escrito que expresa claramente esa conclusión de aseguramiento sobre la información sobre la materia objeto de análisis. Las Normas de Aseguramiento establecen los elementos básicos de los informes de aseguramiento.

84 En un encargo de seguridad razonable, la conclusión del profesional ejerciente se expresa de un modo positivo que informa de su opinión con respecto al resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis.

85 Como ejemplos de conclusiones expresadas en la forma adecuada para un encargo de seguridad razonable están:

- cuando se expresa en términos de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios aplicables, "En nuestra opinión, la entidad ha cumplido, en todos los aspectos materiales, la ley XYZ";
- cuando se expresa en términos de la información sobre la materia objeto de análisis y de los criterios aplicables, "En nuestra opinión, los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la entidad a [fecha], así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha de conformidad con el marco XYZ", o
- cuando se expresa en términos de una declaración de la parte apropiada, "En nuestra opinión, la declaración de [parte apropiada] de que la entidad ha cumplido la ley XYZ es, en todos los aspectos materiales, una declaración fiel", o "En nuestra opinión, la declaración de [parte apropiada] de que los indicadores de resultados clave se presentan de conformidad con los criterios XYZ es, en todos los aspectos materiales, una declaración fiel."

En un encargo de informe directo, las conclusiones del profesional ejerciente se expresan haciendo referencia a la materia subyacente objeto de análisis y a los criterios.

86 En un encargo de seguridad limitada, la conclusión del profesional se expresa de un modo que informa si, sobre la base del encargo realizado, ha llegado a conocimiento del profesional alguna o varias cuestiones que lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales, por ejemplo, "Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la entidad no ha cumplido, en todos los aspectos materiales, la ley XYZ."

87 El profesional ejerciente puede elegir un formato de "informe corto" o de un "informe largo" para facilitar la comunicación eficaz a los usuarios a quienes se destina el informe. El "informe corto" incluye normalmente sólo los elementos básicos. El "informe largo" incluye otra información y explicaciones cuya finalidad no es afectar la conclusión del profesional ejerciente. Además de los elementos básicos, el informe largo puede describir detalladamente los términos del encargo, los criterios utilizados, los hallazgos relativos a determinados aspectos del encargo, detalles sobre la cualificación y experiencia del profesional ejerciente y de otros que intervienen en el encargo, la revelación de los niveles de importancia relativa y, en algunos casos, recomendaciones. Incluir o no esta información depende de su significatividad en relación con las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe.

- 88 La conclusión del profesional ejerciente se distingue claramente de la información o de las explicaciones que no afectan a su conclusión, así como de cualquier párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones, hallazgos relativos a determinados aspectos del encargo, recomendaciones u otra información incluida en el informe de aseguramiento. La redacción utilizada deja claro que un párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones, hallazgos, recomendaciones u otra información no intentan desviar la atención de la conclusión del profesional ejerciente.
- 89 El profesional ejerciente expresa una conclusión modificada en las siguientes circunstancias:
- (a) cuando, a juicio del profesional ejerciente, existe una limitación al alcance y el efecto de la cuestión puede ser material. En esos casos, el profesional ejerciente expresa una opinión con salvedades o una denegación (abstención) de conclusión. En algunos casos el profesional ejerciente considera renunciar al encargo.
  - (b) Cuando, a juicio del profesional ejerciente, la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. En esos casos, el profesional ejerciente expresa una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa). En los encargos consistentes en un informe directo en los que la información sobre la materia objeto de análisis es la conclusión del profesional ejerciente y este concluye que todo o parte de la materia subyacente objeto de análisis no es conforme a los criterios en todos los aspectos materiales, dicha conclusión se consideraría con salvedades (o desfavorable (adversa) según corresponda).
- 90 Se expresa una conclusión con salvedades cuando los efectos, o los posibles efectos, de una cuestión no sean tan materiales o generalizados como para requerir una conclusión desfavorable (adversa) o una denegación (abstención) de conclusión.
- 91 Si después de que haya sido aceptado el encargo se descubre que no se cumple alguna de las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente discute la cuestión con la parte o partes apropiadas determina:
- (a) si la cuestión se puede resolver de manera satisfactoria para el profesional ejerciente;
  - (b) si es adecuado continuar con el encargo; y
  - (c) si se debe comunicar la cuestión en el informe de aseguramiento y, en su caso, el modo en que se debe comunicar.
- 92 Si después de haber aceptado el encargo se descubre que alguno de los criterios o todos ellos no son adecuados o que la materia subyacente objeto de análisis no es adecuada para un encargo de aseguramiento, el profesional considera si renuncia al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. Si el profesional continúa el encargo, expresa:
- (a) Una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa), según lo material y generalizada que sea la cuestión cuando, a juicio del profesional, es probable que unos criterios inadecuados o que una materia subyacente objeto de análisis inadecuada induzcan a error a los usuarios a quienes se destina el informe; o
  - (b) una conclusión con salvedades o una denegación (abstención) de la conclusión, según, a juicio del profesional, lo material y generalizada que sea la cuestión en otros casos.

## Otras cuestiones

### *Otras responsabilidades de comunicación*

- 93 El profesional ejerciente considera si, de conformidad con los términos del encargo o con otras circunstancias del encargo, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que deba ser comunicada a la parte responsable, al medidor o evaluador, a la parte contratante, a los responsables del gobierno de la entidad o a otros.

### *Documentación*

- 94 La documentación del encargo proporciona un registro del fundamento del informe de aseguramiento cuando se prepara de manera oportuna y es suficiente y adecuado para permitir a un profesional experimentado, que no haya tenido contacto previo con el encargo, la comprensión de:
- (a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con las Normas de Aseguramiento aplicables y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
  - (b) los resultados de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida y
  - (c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización del encargo, las conclusiones alcanzadas sobre ellas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones.
- 95 La documentación del encargo incluye el modo en el que el profesional ejerciente trató cualquier incongruencia que haya identificado en la información y su conclusión final con respecto a una cuestión material.

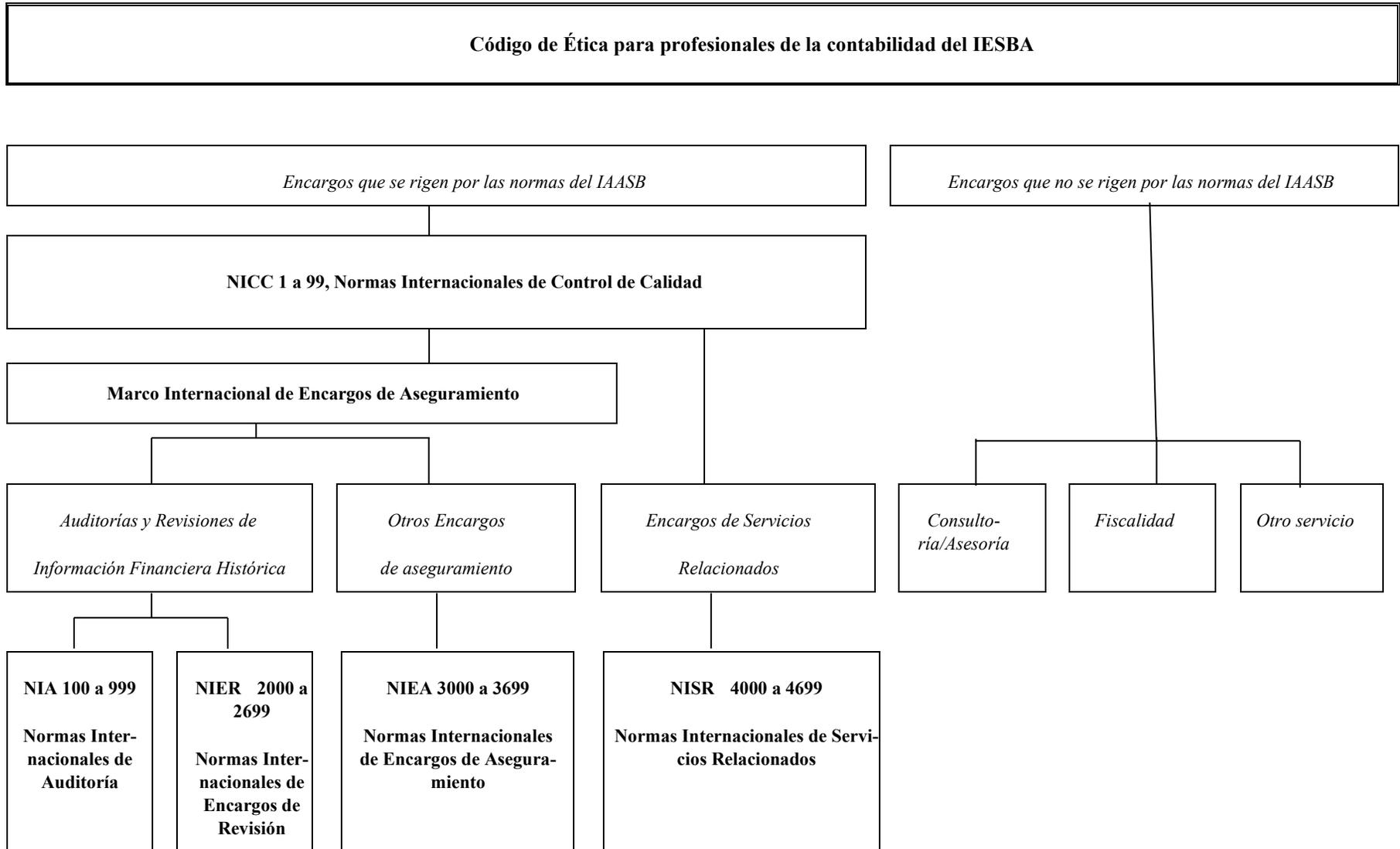
## Uso inadecuado del nombre del profesional ejerciente

- 96 El profesional se vincula con una materia subyacente objeto de análisis, o con la correspondiente información sobre la materia

objeto de análisis, cuando emite un informe sobre dicha materia objeto de análisis o cuando consiente que se utilice su nombre relacionándole profesionalmente con dicha materia subyacente objeto de análisis o con la correspondiente información sobre dicha materia objeto de análisis. Si el profesional ejerciente no está vinculado de esta forma, los terceros no pueden presuponer responsabilidad alguna del profesional ejerciente. Si llega a conocimiento del profesional que un tercero está utilizando su nombre inadecuadamente en relación con una materia subyacente objeto de análisis o con la correspondiente información sobre la materia objeto de análisis, el profesional ejerciente solicita a dicho tercero que deje de hacerlo. El profesional ejerciente toma en consideración también otras medidas que pueden ser necesarias, tales como informar a cualquier otro usuario conocido del uso inadecuado del nombre del profesional u obtener asesoramiento jurídico.

**Pronunciamientos emitidos por el IAASB, su interrelación y su relación con el Código de Ética del IESBA**

Este Anexo ilustra el ámbito de los pronunciamientos emitidos por el IAASB, su interrelación y su relación con el *Código de Ética para profesionales de la contabilidad del IESBA*.

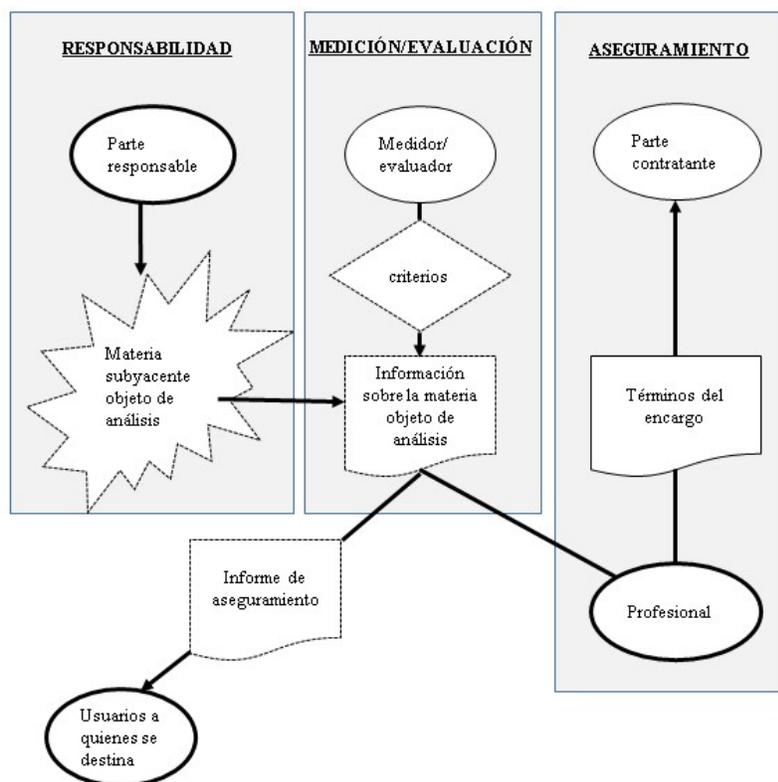


## Encargos de constatación y encargos consistentes en un informe directo

Este Anexo muestra las diferencias entre un encargo de constatación y un encargo consistente en un informe directo.

- 1 En un encargo de constatación, el medidor o evaluador, distinto del profesional, mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, obteniendo como resultado la información sobre la materia objeto de análisis. Puede ocurrir que, en el contexto de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios, la información sobre la materia objeto de análisis no esté adecuadamente expresada y, en consecuencia, sea incorrecta hasta un grado que puede llegar a ser material o de importancia relativa. El papel del profesional en un informe de constatación es obtener evidencia suficiente y adecuada con el fin de expresar una conclusión sobre si la información sobre la materia objeto de análisis, preparada por el medidor o evaluador, está libre de incorrecciones materiales.
- 2 En un encargo consistente en un informe directo el profesional mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios y presenta la información sobre la materia objeto de análisis resultante como parte del informe de aseguramiento o como anexo al mismo. La conclusión del profesional en un encargo consistente en un informe directo se refiere al resultado que se ha obtenido de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios. En algunos encargos consistentes en un informe directo, la conclusión del profesional constituye la información sobre la materia objeto de análisis o es parte de la misma. Según la materia subyacente objeto de análisis:
  - (a) el resultado de la medida o evaluación en un encargo consistente en un informe directo puede ser similar a un informe o declaración preparada por el medidor o evaluador en un encargo de constatación. En otras circunstancias, sin embargo, el resultado, es decir, la información sobre la materia objeto de análisis se puede reflejar en la descripción de los hallazgos y en el fundamento de la conclusión del profesional en un informe de aseguramiento largo; y
  - (b) el profesional puede utilizar datos obtenidos o compilados por otros. Por ejemplo, los datos pueden provenir de un sistema de información mantenido por la parte responsable.
- 3 Además de medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis, en un encargo consistente en un informe directo el profesional también aplica conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento para obtener evidencia suficiente y adecuada con el fin de expresar una conclusión sobre si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material. El profesional puede obtener esa evidencia de forma simultánea a la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis, pero también puede obtenerla antes o después de esa medida o evaluación.
- 4 El valor de un encargo consistente en un informe directo reside en la combinación de:
  - (a) la independencia del profesional con respecto a la materia subyacente objeto de análisis, a la parte contratante, a los usuarios y a la parte responsable, a pesar de no ser independiente de la información sobre la materia objeto de análisis ya que ha sido preparada por él y
  - (b) los conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento aplicados en la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis que tienen como resultado la obtención de evidencia similar en cantidad y calidad a la de un encargo de constatación. La obtención de evidencia suficiente y adecuada diferencia un encargo consistente en un informe directo de una simple compilación. Para ilustrar este aspecto, si un profesional estuviera compilando el informe de gas de efecto invernadero de una entidad, no comprobaría, por ejemplo, el calibrado de los instrumentos de medición. En un encargo consistente en un informe directo, sin embargo, cuando fuera aplicable, el profesional calibraría los instrumentos de medición como parte del proceso de medición, o comprobaría el calibrado de los instrumentos de medición realizado por otros como haría si se tratara de un encargo de constatación.

## Las partes que intervienen en un encargo de aseguramiento



- 1 En todos los encargos de aseguramiento existen por lo menos tres partes: la parte responsable, el profesional ejerciente y los usuarios a quienes se destina el informe. Según las circunstancias del encargo, también puede existir una función separada de medidor o evaluador o de una parte contratante.
- 2 El diagrama anterior muestra el modo en que cada una de estas funciones se relacionan con un encargo de aseguramiento.
  - (a) La parte responsable es responsable de la materia subyacente objeto de análisis.
  - (b) El medidor o evaluador utiliza los criterios para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis obteniendo como resultado la información sobre la materia objeto de análisis.
  - (c) La parte contratante acuerda los términos del encargo con el profesional ejerciente.
  - (d) El profesional ejerciente obtiene evidencia suficiente y adecuada que le permita expresar una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, sobre la información relativa a la materia objeto de análisis
  - (e) Los usuarios a quienes se destina el informe toman decisiones basándose en la información sobre la materia objeto de análisis. Los usuarios a quienes se destina el informe son la persona o personas, organizaciones o grupos de personas o de organizaciones que el profesional ejerciente prevé que van a utilizar el informe de aseguramiento. En algunos casos pueden existir usuarios a quienes se destina el informe distintos de aquellos a los que va dirigido el informe de aseguramiento.
- 3 En relación con estas funciones se indica lo siguiente:
  - Cada encargo de aseguramiento tiene por lo menos una parte responsable y usuarios a quienes se destina el informe, además del profesional ejerciente.
  - El profesional ejerciente no puede ser la parte responsable, ni la parte contratante, ni un usuario a quien se destina el informe.
  - En el marco de un encargo consistente en un informe directo, el profesional ejerciente también es el medidor o evaluador.

- En el marco de un encargo de constatación, la parte responsable o alguna otra persona, pero no el profesional ejerciente, pueden ser el medidor o evaluador.
  - Cuando el profesional ha medido o evaluado la materia subyacente objeto de análisis aplicando los criterios, el encargo es un encargo consistente en un informe directo. Ese encargo no se puede convertir en un encargo de constatación, aunque otra parte se responsabilice de la medida o evaluación, por ejemplo, anexando a la información sobre la materia objeto de análisis una declaración de la parte responsable en la que se responsabiliza de dicha información.
  - La parte responsable puede ser la parte contratante.
  - En muchos encargos de constatación, la parte responsable puede también ser el medidor o evaluador y la parte contratante. Un ejemplo es cuando una entidad contrata a un profesional ejerciente para realizar un encargo de aseguramiento relativo a un informe que ha preparado sobre sus propias prácticas de sostenibilidad. Cuando el profesional ejerciente es contratado para realizar un encargo de aseguramiento relativo a un informe preparado por un organismo gubernamental sobre las prácticas de sostenibilidad de una sociedad privada es un ejemplo de situación en la que la parte responsable es distinta del medidor o evaluador.
  - En un encargo de constatación, por lo general el medidor o evaluador proporciona al profesional ejerciente una manifestación escrita relativa a la información sobre la materia objeto de análisis. En algunos casos, puede ocurrir que el profesional ejerciente no consiga dicha manifestación, por ejemplo, cuando la parte contratante no es el medidor o evaluador.
  - La parte responsable puede ser uno de los usuarios a quienes se destina el informe, pero no el único.
  - La parte responsable, el medidor o evaluador y los usuarios a quienes se destina el informe pueden pertenecer a entidades distintas o a la misma entidad. Como ejemplo de este último caso, en una estructura de dos niveles, el comité de supervisión puede desear obtener un grado de seguridad sobre la información que le facilita el comité ejecutivo de la entidad. La relación entre la parte responsable, el medidor o evaluador y los usuarios a quienes se destina el informe se ha de contemplar en el contexto de un encargo específico y puede diferir de las líneas tradicionales de responsabilidad. Por ejemplo, la alta dirección de una entidad (el usuario a quien se destina el informe) puede contratar a un profesional ejerciente para que realice un encargo de aseguramiento sobre un aspecto concreto de las actividades de la entidad, el cual es responsabilidad directa de un nivel inferior de la dirección (la parte responsable), pero del cual la alta dirección es responsable en última instancia.
  - Una parte contratante que no sea también la parte responsable puede ser el usuario a quien se destina el informe.
- 4 La conclusión del profesional ejerciente se puede redactar en términos relativos a:
- la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables;
  - la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables o
  - una declaración realizada por la parte apropiada.
- 5 El profesional ejerciente y la parte responsable pueden acordar aplicar los principios incluidos en las Normas de Aseguramiento a un encargo cuando el único usuario sea la parte responsable, pero cuando se cumplen todos los demás requerimientos de las Normas de Aseguramiento. En estos casos, el informe del profesional ejerciente incluye una declaración que restringe la utilización del informe a la parte responsable.

## Clasificación de las materias subyacentes objeto de análisis

En la tabla de más adelante se puede ver una clasificación del abanico de posibles materias subyacentes objeto de análisis con algunos ejemplos. Para algunas categorías no se dan ejemplos ya que es poco probable que se realicen encargos con respecto a información de dichas categorías. La clasificación no es necesariamente exhaustiva, las categorías no se excluyen necesariamente entre sí, y alguna materia subyacente objeto de análisis o información sobre la materia objeto de análisis puede tener componentes en más de una categoría, por ejemplo, tanto la información integrada como la información sobre responsabilidad social corporativa probablemente contengan tanto información histórica como información orientada hacia el futuro y tanto información financiera como información no financiera. También, en algunos casos, los ejemplos son la información sobre la materia objeto de análisis, en otros, son la materia subyacente objeto de análisis o simplemente una indicación del tipo de pregunta con la que podría ser útil la información, según lo que tenga más sentido en función de las circunstancias.

Información acerca de:		Información histórica	Información orientada hacia el futuro
Financiero	Resultado económico	Estados financieros preparados de conformidad con un marco de información financiera aceptable	<ul style="list-style-type: none"> <li>Flujo de efectivo previsto/proyectado</li> </ul>
	Situación		<ul style="list-style-type: none"> <li>Situación financiera prevista/proyectada</li> </ul>
No financiero	Resultado no financiero/Utilización de recursos/relación calidad-precio	<ul style="list-style-type: none"> <li>Informe de gases de efecto invernadero</li> <li>Informe de sostenibilidad</li> <li>Indicadores clave de rendimiento</li> <li>Informe sobre el uso eficiente de recursos</li> <li>Informe sobre la relación calidad-precio</li> <li>Informe sobre la responsabilidad social corporativa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Reducciones esperadas de las emisiones atribuibles a una nueva tecnología o gases de efecto invernadero que serán capturados plantando árboles</li> <li>Declaración de que el precio de una acción propuesta generará calidad</li> </ul>
	Situación	<ul style="list-style-type: none"> <li>Descripción de un sistema/proceso tal como está implementado en un momento determinado</li> <li>Características físicas, por ejemplo, el tamaño de una propiedad alquilada</li> </ul>	
Sistema/proceso	Descripción	<ul style="list-style-type: none"> <li>Descripción de un sistema de control interno</li> </ul>	
	Diseño	<ul style="list-style-type: none"> <li>Diseño de controles en una organización de servicios</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Diseño de controles propuestos para un futuro proceso productivo</li> </ul>
	Operación/Resultado	<ul style="list-style-type: none"> <li>Eficacia operativa de los procedimientos de contratación y formación de personal</li> </ul>	
Aspectos de comportamiento	Cumplimiento	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cumplimiento de una entidad de, por ejemplo, las condiciones de un préstamo o de unos requerimientos legales o reglamentarios específicos</li> </ul>	
	Comportamiento	<ul style="list-style-type: none"> <li>Evaluación de la eficacia de un</li> </ul>	

Información acerca de:		Información histórica	Información orientada hacia el futuro
	<b>humano</b>	comité de auditoría	
	<b>Otros</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• La idoneidad para un propósito de un paquete de software</li></ul>	