

**Consejo de Normas
Internacionales de Auditoría
y Aseguramiento®**

**Suplemento al Manual de
Pronunciamientos
Internacionales sobre Gestión
de Calidad, Auditoría, Revisión,
Otros Aseguramientos y
Servicios Relacionados**

Edición 2023-2024

Volumen IV

La Fundación Internacional de Ética y Auditoría™ (IFEATM), el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB®) y la Federación Internacional de Contadores® (IFAC®) no aceptan responsabilidad alguna por pérdidas causadas a cualquier persona que actúe o se abstenga de actuar basándose en el material contenido en esta publicación, ya sea que dichas pérdidas se deban a negligencia u otra causa.

Las Normas Internacionales de Auditoría, la Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas, las Normas Internacionales sobre Encargos de Aseguramiento, las Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión, las Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados, las Normas Internacionales sobre Gestión de la Calidad, las Notas de Práctica de Auditoría Internacional, los Borradores de Exposición, los Documentos de Consulta y otras publicaciones del IAASB son propiedad intelectual de la IFAC.

Derecho de autor© septiembre de 2024 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Esta publicación puede descargarse para uso personal y no comercial (es decir, referencia profesional o investigación) de www.iaasb.org. Se requiere autorización por escrito para traducir, reproducir, almacenar o transmitir, o para hacer otros usos similares de este documento.

«Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento», «Normas Internacionales de Auditoría», «Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas», «Normas Internacionales sobre Encargos de Aseguramiento», «Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión», «Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados», Normas Internacionales de Gestión de la Calidad», “Notas sobre Prácticas Internacionales de Auditoría”, “IAASB”, “ISA”, “ISA for LCE”, “ISAE”, “ISRE”, “ISRS”, “ISQM”, “IAPN”, y el logotipo de IAASB son marcas comerciales de IFAC, o marcas registradas y marcas de servicio de IFAC en los EE.UU. y otros países. La «Fundación Internacional de Ética y Auditoría» e «IFEATM» son marcas comerciales de IFEATM, o marcas registradas y marcas de servicio de IFEATM en EE.UU. y otros países.

Las estructuras y procesos que respaldan las operaciones del IAASB son facilitados por la Fundación Internacional para la Ética y la Auditoría™ (IFEATM). Para obtener información sobre derechos de autor, marcas comerciales y permisos, visite [permisos](https://www.iaasb.org/permissions) o póngase en contacto con permissions@ifac.org.



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

ISBN: 978-1-60815-573-6

**Marcas comerciales y Marcas Registradas y Marcas de
Servicio** Junta de Normas Internacionales de Auditoría y
Aseguramiento® IAASB®



Normas Internacionales de Auditoría®
Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados
Financieros de Entidades Menos Complejas™
Normas Internacionales sobre Encargos de Aseguramiento™
Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión™
Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados™
Normas Internacionales sobre Gestión de Calidad™
Notas sobre Prácticas Internacionales de Auditoría™

NIA®

NIA para EMC™

NIEA™

NIER™

NISR™

NIGC™

NPIA™

**SUPLEMENTO AL MANUAL DE PRONUNCIAMIENTOS INTERNACIONALES SOBRE
GESTIÓN DE CALIDAD, AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ASEGURAMIENTOS Y SERVICIOS
RELACIONADOS**

CONTENIDO DE LA PARTE IV

Página

CALIDAD DE LA AUDITORÍA

Un marco para la calidad de la Auditoría: Elementos Clave que Crean Un Entorno Propicio para la Calidad de la Auditoría ... 1-41

MARCO DE ASEGURAMIENTO

Marco Internacional para los Encargos de Aseguramiento42- 61

UN MARCO PARA LA CALIDAD DE LA AUDITORÍA: ELEMENTOS CLAVES QUE CREAN UN ENTORNO PARA LA CALIDAD DE LA AUDITORÍA

(Emitido en febrero de 2014)

(Este marco no ha sido actualizado posteriormente)

La visión del IAASB para el Marco de Calidad de la Auditoría

Los objetivos del Marco de Calidad de la Auditoría incluyen:

- Concientizar sobre los elementos clave de la calidad de la auditoría.
- Incentivar a las partes claves interesadas a explorar formas de mejorar la calidad de la auditoría.
- Facilitar un mayor diálogo sobre el tema entre las principales partes interesadas.

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

Los auditores deben cumplir con las normas de auditoría pertinentes y las normas de control de calidad dentro de las firmas de auditoría, así como con los requisitos éticos y otros requisitos reglamentarios. El Marco no sustituye a dichas normas, ni establece normas adicionales ni proporciona requisitos para el desempeño de los encargos de auditoría.

Prólogo

La información financiera debe ser relevante, oportuna y confiable para satisfacer las necesidades de los usuarios. Las leyes y regulaciones nacionales, así como las partes interesadas de una entidad, suelen exigir una auditoría externa de algunos elementos de la información financiera para dar a los usuarios la confianza de que la información es confiable. Para que una auditoría externa cumpla su objetivo, los usuarios de los estados financieros auditados deben tener confianza en que el auditor ha trabajado con un estándar adecuado y que se ha realizado una “auditoría de calidad”.

El término “calidad de la auditoría” se utiliza con frecuencia en los debates entre las partes interesadas, en las comunicaciones de los reguladores, los emisores de normas, las firmas de auditoría y otros, y en la investigación y el establecimiento de políticas. La calidad de la auditoría es un tema complejo y, como se describe en el Anexo 1, no existe una definición o análisis de la misma 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 de entrada, proceso y salida que contribuyen a la calidad de la auditoría a nivel de encargo, de firma de auditoría y nacional, para las auditorías de estados financieros. El Marco también demuestra la importancia de las interacciones apropiadas entre las partes interesadas y la importancia de varios factores contextuales.

El IAASB considera que un Marco de este tipo es de interés público, ya que permitirá:

- Alentar a las firmas de auditoría nacionales, las redes internacionales de firmas de auditoría y las organizaciones profesionales de contabilidad a reflexionar sobre cómo mejorar la calidad de la auditoría y comunicar mejor la información sobre la calidad de la auditoría;
- Incrementar el nivel de concienciación y comprensión entre las partes interesadas de los elementos importantes de la calidad de la auditoría;
- Permitir a las partes interesadas reconocer los factores que pueden merecer una atención prioritaria para mejorar la calidad de la auditoría. Por ejemplo, el Marco podría utilizarse para informar a los responsables del gobierno corporativo sobre la calidad de la auditoría y alentarlos a considerar sus funciones para mejorarla;
- Ayudar a establecer normas, tanto a nivel internacional como nacional. Por ejemplo, el IAASB utilizará el Marco cuando revise la Norma Internacional de Control de Calidad (NIGC) ¹ y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). También puede ayudar al Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) y al Consejo de Normas Internacionales de Educación Contable (IAESB) a considerar mejoras en sus pronunciamientos autorizados;
- Facilitar el diálogo y las relaciones de encargos más estrechas entre el IAASB y las partes interesadas clave, así como entre estas mismas partes interesadas clave;
- Estimular la investigación académica sobre el tema; y
- Ayudar a los estudiantes de auditoría a comprender mejor los fundamentos de la profesión a la que aspiran a incorporarse.

¹ Norma Internacional de Control de Calidad 1, *Control de Calidad para Firmas que realizan Auditorías y Revisiones de Estados Financieros y Otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*

CONTENIDO

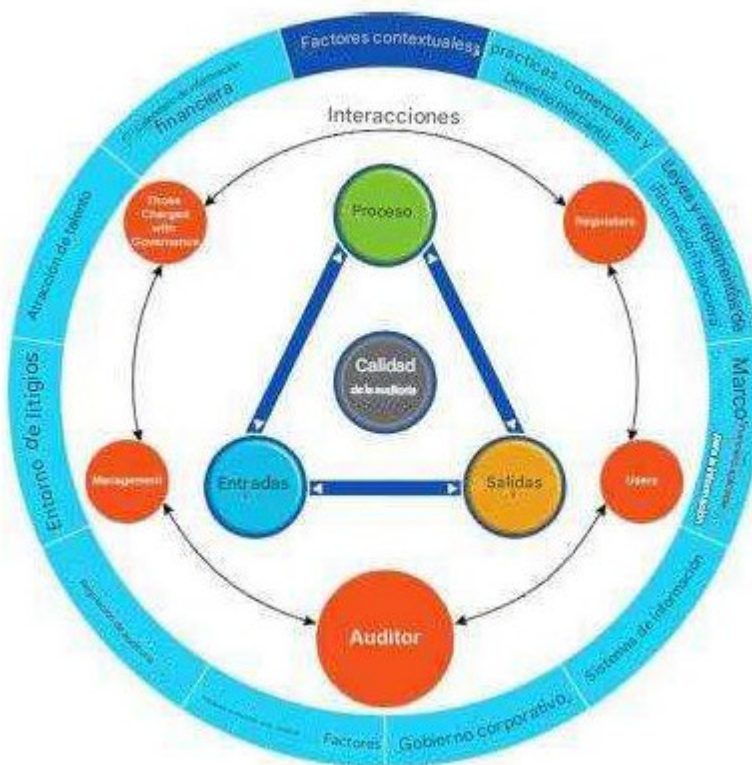
	Página
Descripción General	
.....	4
1 Factores de Entrada	7
2 Factores de Proceso.....	8
3 Factores de Resultados.....	9
4 Interacciones Claves dentro de la Cadena de Suministro de Información Financiera	13
5 Factores contextuales.....	17
Anexo 1 La Complejidad de Definir la Calidad de la Auditoría	
Anexo 2 Atributos de Calidad de los Factores de Entrada y de Proceso	

Descripción general

1. El término calidad de auditoría abarca los elementos clave que crean un entorno que maximiza la probabilidad de que se realicen auditorías de calidad de manera consistente.
2. El objetivo de una auditoría de estados financieros es que el auditor forme una opinión sobre los estados financieros basándose en haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre si los estados financieros están libres de errores materiales y que se informe de acuerdo con los hallazgos del auditor. Es probable que **una auditoría de calidad** haya sido lograda por un equipo de que:
 - Demostró valores, ética y actitudes apropiados;
 - Contaba con conocimiento, competencia y experiencia suficiente y disponía de tiempo suficiente para realizar el encargo de auditoría;
 - Aplicó un proceso de auditoría riguroso y procedimientos de control de calidad conformes con la legislación, la reglamentación y las normas aplicables;
 - Proporcionó informes útiles y oportunos; e
 - Interactuó adecuadamente con las partes interesadas relevantes.
3. La responsabilidad de realizar auditorías de calidad de estados financieros recae en los auditores. Sin embargo, la calidad de la auditoría se logra mejor en un entorno donde existe el apoyo de los participantes en la cadena de suministro de informes financieros y las interacciones adecuadas entre ellos.
4. El Marco tiene como objetivo concienciar sobre los elementos clave de la calidad de la auditoría, alentando así a los auditores, las firmas de auditoría y otras partes interesadas a cuestionarse si pueden hacer algo para aumentar la calidad de la auditoría en sus entornos particulares.
5. El Marco se aplica a las auditorías de todas las entidades, independientemente de su tamaño, naturaleza y complejidad. También se aplica a todas las firmas de auditoría, independientemente de su tamaño, incluidas las firmas de auditoría que forman 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 a la calidad de la auditoría de diferentes maneras.
6. Los auditores deben cumplir con las normas de auditoría pertinentes y las normas de control de calidad para las firmas de auditoría, así como con los requisitos éticos y otros requisitos reglamentarios. En particular, NICC 1² aborda las responsabilidades de una firma por su sistema de control de calidad para las auditorías. El Marco no sustituye a dichas normas, ni establece normas adicionales ni proporciona requisitos para el desempeño de los encargos de auditoría.
7. Si bien la calidad de una auditoría individual se verá influenciada por las entradas, procesos, resultados e interacciones descritos en este Marco, el Marco para la Calidad de la Auditoría, por sí solo, no es suficiente para evaluar la calidad de una auditoría individual. Esto se debe a que será necesario considerar en detalle cuestiones como la naturaleza, el momento y el alcance de la evidencia de auditoría obtenida en respuesta a los riesgos de incorrección material en una entidad en particular, la idoneidad de los juicios de auditoría pertinentes realizados y el cumplimiento de las normas pertinentes.
8. El Marco distingue los siguientes elementos:
 - a. Entradas
 - b. Procesos
 - c. Resultados
 - d. Interacciones claves dentro de la cadena de suministro de información financiera
 - e. Factores contextuales

² La NIGC 1 requiere que las firmas de auditoría establezcan y mantengan un sistema de control de calidad que les proporcione una seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen con los estándares profesionales y los requisitos legales y reglamentarios aplicables; y que los informes emitidos por la firma o los socios del encargo son apropiados en las circunstancias.

El Marco puede describirse de la siguiente manera:



Entradas

9. Las entradas se agrupan en los siguientes factores de entradas:
 - a. Los valores, la ética y las actitudes de los auditores, que a su vez están influidos por la cultura que prevalece en la firma de auditoría; y
 - b. Los conocimientos, las habilidades y la experiencia de los auditores y el tiempo que se les asigna para realizar la auditoría.
10. Dentro de estos factores de entradas, los atributos de calidad se organizan a su vez entre aquellos que se aplican directamente a:
 - a. El nivel del encargo de auditoría;
 - b. El nivel de una firma de auditoría y, por lo tanto, indirectamente a todas las auditorías realizadas por esa firma de auditoría; y
 - c. El nivel nacional (o jurisdiccional) y, por lo tanto, indirectamente a todas las firmas de auditoría que operan en ese país y las auditorías que realizan.
11. El Anexo 2 describe, con más detalle, los atributos de calidad de los factores de entradas para los niveles de encargo, la firma y los niveles nacionales.
12. Las entradas para la calidad de la auditoría estarán influidas por el contexto en el que se realiza una auditoría, las interacciones con las partes interesadas clave y los resultados. Por ejemplo, las leyes y regulaciones (contexto) pueden requerir informes específicos (resultado) que influyen en las habilidades (entradas) utilizadas.

Procesos

13. El rigor del proceso de auditoría y los procedimientos de control de calidad afectan la calidad de la auditoría. El Anexo 2 describe con más detalle los atributos de calidad de este factor de proceso para los niveles de compromiso, de firma y nacional.

Resultados

14. Los resultados incluyen informes e información que se preparan y presentan formalmente por una parte a otra, así como los resultados que surgen del proceso de auditoría que generalmente no son visibles para quienes están fuera de la organización auditada. Por ejemplo, estos pueden incluir mejoras en las prácticas de información financiera de la entidad y el control interno sobre la información financiera, que pueden resultar de los hallazgos del auditor.
15. Los resultados de la auditoría a menudo están determinados por el contexto, incluidos los requisitos legislativos. Si bien algunas partes interesadas pueden influir en la naturaleza de los resultados, otras tienen menos influencia. De hecho, para algunas partes interesadas, como los inversores en empresas que cotizan en bolsa, el informe del auditor es el resultado principal.

Interacciones claves dentro de la cadena de suministro de información financiera

16. Si bien cada una de las partes interesadas en la cadena de suministro de información financiera desempeña un papel importante en el apoyo a la elaboración de informes financieros de alta calidad, la forma en que interactúan las partes interesadas puede tener un impacto particular en la calidad de la auditoría. Estas interacciones, incluidas las comunicaciones formales e informales, se verán influenciadas por el contexto en el que se realiza la auditoría y permitirán que exista una relación dinámica entre las entradas y los resultados. Por ejemplo, las conversaciones entre el auditor y el comité de auditoría de una empresa que cotiza en bolsa en la etapa de planificación pueden influir en el uso de habilidades especializadas (entradas) y en la forma y el contenido del informe del auditor a los encargados de la gobernanza (resultados). Por el contrario, en el caso de las empresas privadas, puede haber una proximidad estrecha con los propietarios durante el curso de la auditoría. En estas circunstancias, puede haber comunicaciones informales frecuentes, que contribuyen a la calidad de la auditoría.

Factores contextuales

17. Existen diversos factores ambientales o contextuales, como las leyes y regulaciones y la gobernanza corporativa, que pueden afectar la naturaleza y calidad de los informes financieros y, directa o indirectamente, la calidad de la auditoría. Cuando corresponde, los auditores responden a estos factores al determinar cuál es la mejor manera de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

1. Factores de Entrada

1. Las auditorías de calidad implican que los auditores:
 - Demuestren valores, ética y actitudes apropiados; y
 - Tengan los conocimientos, las habilidades y la experiencia suficientes y dispongan del tiempo suficiente para realizar el encargo de auditoría.
2. A continuación, se describen los atributos claves que influyen en la calidad de la auditoría. Estos atributos se aplican a nivel de compromiso de auditoría, a nivel de firma de auditoría y a nivel nacional (o jurisdiccional).³ Cada atributo y nivel se describe en secciones separadas.

1.1 Valores, ética y actitudes: nivel de compromiso (ref.: Párrafo 2-16 Anexo 2)

3. El socio encargado del encargo de auditoría⁴ es responsable de un trabajo de auditoría y, por lo tanto, es directamente responsable de la calidad de la auditoría. Además de asumir la responsabilidad por el desempeño de la auditoría, el socio a cargo del encargo de auditoría tiene un papel fundamental para garantizar que el equipo del encargo exhiba los valores, la ética y las actitudes necesarias para respaldar una auditoría de calidad.

Los atributos claves son:

- El equipo del encargo reconoce: que la auditoría se realiza en beneficio del interés público más amplio; y la importancia de cumplir con los requisitos éticos.⁵
- El equipo del encargo muestra objetividad e integridad.
- El equipo del encargo es independiente.
- El equipo del encargo muestra competencia profesional y el debido cuidado.
- El equipo del encargo muestra escepticismo profesional.

1.2 Valores, ética y actitudes: nivel de la firma (Ref.: Párrafo 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 de encargo, porque el entorno en el que trabaja el equipo de encargo puede afectar materialmente la mentalidad de los socios y el personal y, en consecuencia, la forma en que cumplen con sus responsabilidades. Si bien la auditoría está diseñada para proteger el interés público, las firmas de auditoría a menudo son entidades comerciales. La cultura de cada firma será un factor importante para determinar cómo sus socios y personal funcionan en interés público y al mismo tiempo logran los objetivos comerciales de la firma.
5. Los atributos clave en relación con la creación de una cultura donde se valora la calidad de la auditoría son:
 - Existen mecanismos de gobernanza que establecen el “tono apropiado desde arriba” y que apuntan a salvaguardar la independencia de la firma.
 - Se promueven las características personales necesarias a través de sistemas de evaluación y recompensa que respaldan la calidad de la auditoría.
 - Las consideraciones financieras no impulsan acciones y decisiones que perjudiquen la calidad de la auditoría.
 - La firma enfatiza la importancia de brindarles 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 consulta sobre temas difíciles.
 - Existen sistemas sólidos para tomar decisiones de aceptación y continuidad del cliente.

1.3 Valores, ética y actitudes: nivel nacional (Ref.: Párrafo 33-40 Anexo 2)

6. Las actividades regulatorias de auditoría nacional tienen una influencia importante en la cultura dentro de las firmas y los valores, la ética y las actitudes de los socios de auditoría y otros miembros del equipo de encargo. Los atributos claves son:
 - Se promulgan requisitos de ética que aclaran tanto los principios éticos subyacentes como los requisitos específicos que se apliquen.

³ Una jurisdicción puede ser más grande o más pequeña que un país. En algunas áreas del mundo, algunos aspectos de la regulación de auditoría abarcan varios países. En algunos países, algunos aspectos de la regulación de auditoría son realizados por unidades más pequeñas, como estados o provincias.

⁴ En el entorno del sector público, los términos "cliente", "encargo", "socio del encargo" y "firma" deben, cuando sea relevante, interpretarse como una referencia a sus equivalentes del sector público según se define en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 40, Control de Calidad para las Entidades Fiscalizadoras Superiores, Sección 7

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

- Los reguladores, los emisores de normas nacionales y las organizaciones profesionales de contabilidad participan activamente en asegurar que se comprendan los principios éticos y que los requisitos se apliquen de manera uniforme.
- La información relevante para las decisiones de aceptación de clientes se comparte entre las firmas de auditoría.

1.4 **Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo: nivel de compromiso (Ref.: Párrafo 41-58 Anexo 2)**

7. El socio del compromiso de auditoría es responsable de estar satisfecho de que el equipo del compromiso colectivamente tiene las competencias apropiadas y de que el equipo tiene tiempo suficiente para poder obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada antes de emitir la opinión de auditoría.
8. Los atributos claves son:
 - Los socios y el personal tienen las competencias necesarias
 - Los socios y el personal entienden el negocio de la entidad.
 - Los socios y el personal hacen juicios razonables.
 - El socio del compromiso de auditoría participa activamente en la evaluación de riesgos, la planificación, la supervisión y la revisión del encargo realizado.
 - El personal que realiza un trabajo de auditoría detallado "in situ" tiene suficiente experiencia, su trabajo está dirigido, supervisado y revisado adecuadamente, y existe un grado razonable de continuidad del personal.
 - Los socios y el personal tienen tiempo suficiente para realizar la auditoría de manera eficaz.
 - El socio del encargo de auditoría y otros miembros experimentados del equipo del encargo son accesibles para la gerencia y los encargados del gobierno corporativo.

1.5 **Conocimientos, habilidades, experiencia y tiempo: nivel de la firma (Ref.: Párrafo 59-70 Anexo 2)**

9. Las políticas y procedimientos de la firma de auditoría afectarán los conocimientos y la experiencia requeridos por los socios del encargo de auditoría y otros miembros del equipo del encargo, y el tiempo disponible para que realicen el encargo de auditoría necesario. Los atributos claves son:
 - Los socios y el personal tienen tiempo suficiente para tratar los problemas difíciles a medida que surgen.
 - Los equipos del encargo están adecuadamente estructurados.
 - Los socios y el personal de mayor jerarquía proporcionan al personal menos experimentado evaluaciones oportunas y entrenamiento adecuado o capacitación "en el encargo".
 - Se brinda suficiente capacitación a los socios y al personal de auditoría sobre auditoría, contabilidad y, cuando corresponde, sobre temas especializados de la industria.

1.6 **Conocimientos, habilidades, experiencia y tiempo – Nivel nacional (Ref.: Párrafo 71-80 Anexo 2)**

10. Las actividades nacionales pueden afectar las competencias de los auditores. Los atributos claves son:
 - Existen mecanismos sólidos para la concesión de licencias a las firmas de auditoría o a los auditores individuales.
 - Los requisitos de formación están claramente definidos y la formación cuenta con los recursos adecuados y es eficaz.
 - Existen mecanismos para actualizar a los auditores sobre cuestiones actuales y para proporcionarles formación sobre nuevos requisitos contables, de auditoría o reglamentarios.
 - La profesión de auditoría está bien posicionada para atraer y retener a personas con las cualidades adecuadas.

2. **Factores de proceso**

11. Las auditorías de calidad implican que los auditores apliquen un proceso de auditoría riguroso y procedimientos de control de calidad que cumplan con las leyes, regulaciones y estándares aplicables.

2.1 **Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – Nivel de compromiso (Ref.: Párrafo 81-93 Anexo 2)**

12. Las auditorías deben realizarse de acuerdo con las normas de auditoría y están sujetas a los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría, que cumplen con la norma NICC 1. Estos proporcionan la base para un enfoque disciplinado de la evaluación de riesgos, la planificación, la realización de procedimientos de auditoría y, en última instancia, la formación y expresión de una opinión. A veces las firmas de auditoría

y las políticas y procedimientos internos de las firmas de auditoría proporcionan una orientación más específica sobre cuestiones como quién lleva a cabo actividades específicas, requisitos de consulta interna y formatos de documentación.

13. Si bien las normas de auditoría y la metodología de la firma de auditoría darán forma al proceso de auditoría, la forma en que se aplica ese proceso en la práctica se adaptará a una auditoría en particular. Los atributos claves son:

- El equipo del encargo cumple con las normas de auditoría, las leyes y regulaciones pertinentes y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.
- El equipo del encargo hace un uso adecuado de la tecnología de la información.
- Existe una eficaz interacción con otras personas involucradas en la auditoría.
- Existen acuerdos adecuados con la gerencia para lograr un proceso de auditoría eficaz y eficiente.

2.2 **Proceso de Auditoría y Procedimientos de Control de Calidad – Nivel de la Firma (Ref.: Párrafo 94-111 Anexo 2)**

14. Las políticas y procedimientos de la firma de auditoría impactarán el proceso de auditoría. Los atributos claves que contribuyen a la calidad de la auditoría son:

- La metodología de auditoría se adapta a los desarrollos de normas profesionales y a los hallazgos de revisiones de control de calidad internas e inspecciones externas.
- La metodología de auditoría alienta a los miembros individuales del equipo a aplicar escepticismo profesional y ejercer un juicio profesional apropiado.
- La metodología requiere una supervisión y revisión efectivas del encargo de auditoría.
- La metodología requiere una documentación de auditoría apropiada.
- Se establecen procedimientos rigurosos de control de calidad y se monitorea la calidad de la auditoría y se toman las medidas consecuentes apropiadas.
- Cuando es necesario, se realizan revisiones de control de calidad del encargo efectivas (EQCR).

2.3 **Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – Nivel nacional (Ref.: Párrafo 112-119 Anexo 2)**

15. Las actividades regulatorias de auditoría nacionales pueden impactar el proceso de auditoría.

16. Las NIA son emitidas por el IAASB. El Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA, por sus siglas en inglés) establece normas éticas de alta calidad para los contadores profesionales mediante el desarrollo de un Código de Ética para Contadores Profesionales sólido y adecuado a nivel internacional. El Consejo de Normas Internacionales de Educación Contable (IAESB, por sus siglas en inglés) desarrolla y mejora la educación contable profesional (que abarca la competencia técnica, así como las habilidades, valores, ética y actitudes profesionales para los contadores profesionales) mediante la promulgación de Normas Internacionales de Educación (IES, por sus siglas en inglés). Existe una adopción generalizada de estas normas a nivel nacional. Los atributos claves son:

- Se promulgan normas de auditoría y otras normas que aclaran los objetivos subyacentes, así como los requisitos específicos que se aplican.
- 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 individuales.
- Existen sistemas efectivos para investigar las denuncias de fallas de auditoría y tomar medidas disciplinarias cuando corresponda.

3. Factores de resultados

17. Los distintos interesados reciben distintos resultados de una auditoría. Es probable que estos resultados se evalúen en términos de su utilidad y oportunidad, y se consideren aspectos de la calidad de la auditoría. También pueden:

- Brindar una visión más amplia de la calidad de la auditoría. Por ejemplo, es probable que los informes de los reguladores de auditoría describan las debilidades que se han identificado a partir de las actividades de inspección; y
- Afectar directamente a la calidad de la auditoría. Por ejemplo, tener una responsabilidad específica de informar sobre un asunto, como la eficacia de los controles internos, puede dar como resultado un encargo más sólido en esa área.

18. Algunos interesados, especialmente la gerencia, los encargados de la gobernanza y algunos reguladores, tienen una visión más directa de algunos de las entradas para la calidad de la auditoría y, por lo tanto, están mejor preparados para evaluarlos, al menos en parte. Los resultados 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:

Nivel	Resultados
3.1 Nivel de compromiso	Del auditor 3.1.1 Informes del auditor a los usuarios de los estados financieros auditados 3.1.2 Informes del auditor a los encargados del gobierno corporativo 3.1.3 Informes del auditor a la gerencia 3.1.4 Informes del auditor a los reguladores financieros y prudenciales De la Entidad 3.1.5 Los estados financieros auditados 3.1.6 Informes de los encargados de la gobernanza, incluidos los comités de auditoría De los reguladores de auditoría 3.1.7 Reguladores que proporcionan información sobre auditorías individuales
3.2 La Firma y Niveles Nacionales	De la Firma de Auditoría 3.2.1 Informes de Transparencia 3.2.2 Informes Anuales y Otros Informes De los Reguladores de Auditoría 3.2.3 Proporción de una Visión Agregada de los Resultados de las Inspecciones de la Firma de Auditoría

3.1 Resultados: Nivel de Compromiso

3.1.1 *Informes del Auditor a los Usuarios de los Estados Financieros Auditados*

20. El principal resultado de una auditoría es la opinión del auditor, que proporciona a los usuarios confianza en cuanto a 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 verse influido por diversos factores, entre ellos la reputación de la firma de auditoría⁶ que realizó la auditoría y una suposición sobre la eficacia del proceso de auditoría empleado.
21. El informe del auditor brinda una oportunidad para que el auditor proporcione información que permita a los usuarios tener una idea de su encargo y sus hallazgos y, por lo tanto, de la calidad de la auditoría realizada. Sin embargo, los auditores no siempre aprovechan esta oportunidad y, con el paso de los años, el informe del auditor se ha estandarizado. Salvo en circunstancias en las que la opinión del auditor es modificada, normalmente no se proporciona información sobre su encargo y sus hallazgos.
22. Además de ampliar la información contenida en el informe del auditor, su utilidad también puede aumentar si contiene aseguramientos adicionales sobre cuestiones específicas, tal como lo exige la ley o los reglamentos. En algunos casos, se puede proporcionar ese aseguramiento sin ampliar el alcance de la auditoría (por ejemplo, la confirmación de que la gerencia ha proporcionado al auditor toda la información y las explicaciones necesarias). En otros casos, es necesario ampliar el alcance de la auditoría (por ejemplo, para proporcionar garantías sobre la eficacia de los controles internos sobre la presentación de informes financieros).
23. Los auditores del sector público suelen proporcionar más información sobre la auditoría, ya sea en el informe principal del auditor o en un informe complementario de acceso público. Además, los auditores del sector público a veces realizan su trabajo en un entorno que da acceso a los ciudadanos a los documentos oficiales. Esta libertad de información puede dar lugar a que el auditor del sector público revele información más detallada sobre sus auditorías, por ejemplo, sobre los riesgos comerciales y los controles internos de una entidad.

⁶ La reputación de la empresa de auditoría no se aborda específicamente en el Marco, ya que no es un elemento de la calidad de la auditoría, sino algo que puede surgir de la realización sostenida de auditorías de calidad. Hay una serie de factores que afectan a la reputación de una empresa, entre ellos su tamaño, sus actividades de marketing y el grado en que puede verse afectada negativamente por litigios o medidas regulatorias.

3.1.2 *Informes del Auditor a los Encargados del Gobierno Corporativo*

24. Las normas de auditoría generalmente requieren que el auditor se comunique con los encargados del gobierno corporativo sobre asuntos específicos de manera oportuna. Por ejemplo, NIAs⁷ requieren comunicación acerca de:
- Las responsabilidades del auditor.
 - El alcance y el calendario previstos de la auditoría
 - Información sobre las amenazas a la objetividad del auditor y las salvaguardas relacionadas que se han aplicado.
 - Los hallazgos significativos de la auditoría.
25. Estos asuntos suelen tratarse en informes escritos a los responsables del gobierno corporativo. Sin embargo, se espera que los requisitos de las normas de auditoría sustenten debates más amplios y extensos entre el auditor y los responsables del gobierno corporativo. Es probable que los responsables del gobierno corporativo evalúen el valor y la oportunidad tanto de los informes escritos como de las comunicaciones menos formales al considerar la calidad general de la auditoría.
26. En relación con la calidad y utilidad de las comunicaciones, los responsables del gobierno corporativo pueden valorar especialmente las comunicaciones del auditor que proporcionan:
- Perspectivas imparciales sobre el desempeño de la gerencia en el cumplimiento de sus responsabilidades para la preparación de los estados financieros;
 - Perspectivas sobre las prácticas de información financiera de la entidad, incluido 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 corporativo.

3.1.3 *Informes del Auditor a la Gerencia*

27. Durante el curso de la auditoría, el auditor también tendrá una amplia comunicación con la gerencia. Muchas de estas comunicaciones son informales, pero a veces el auditor puede decidir, o la gerencia puede solicitarle, que formalice las observaciones en un informe escrito. En tales circunstancias, es probable que la gerencia haga hincapié en el valor percibido y el momento oportuno de dichos informes al considerar la calidad general de la auditoría.
28. Además de las comunicaciones sobre cuestiones de información financiera, la gerencia puede valorar especialmente:
- Perspectivas y recomendaciones para mejorar áreas particulares del negocio y los sistemas de la entidad;
 - Observaciones sobre cuestiones regulatorias; y
 - Perspectivas globales sobre temas o tendencias importantes de la industria.
29. La gerencia, en particular de entidades más pequeñas donde los recursos pueden ser limitados, puede valorar el asesoramiento comercial del auditor. En tales circunstancias, el auditor debe ser consciente de las amenazas a la independencia que pueden surgir.

3.1.4 *Informes del auditor a los reguladores financieros y prudenciales*

30. Las leyes o regulaciones nacionales pueden requerir que el auditor se comunique con los reguladores financieros o prudenciales, ya sea de manera rutinaria o en circunstancias específicas. Los requisitos nacionales varían, pero pueden incluir:
- Proporcionar garantías sobre aspectos del proceso de información financiera, por ejemplo, sobre el control interno.
 - Informar sobre asuntos que los reguladores consideran que pueden ser de importancia material para ellos.
 - Informar sobre actos ilegales, incluidas sospechas de lavado de dinero.
31. En tales circunstancias, es probable que los reguladores den énfasis al valor percibido y al momento oportuno de dichos informes al considerar la calidad general de la auditoría.

3.1.5 *Los estados financieros auditados*

32. El aseguramiento mejora la credibilidad de los informes financieros y potencialmente conduce a una mejora en la calidad de los mismos. Por ejemplo, la auditoría puede dar como resultado que la gerencia realice cambios en los borradores de los estados financieros. Estos cambios pueden ser de naturaleza cuantitativa o cualitativa, como la aclaración de las revelaciones en las notas a los estados financieros.

⁷ NIA 260, *Comunicación con los Encargados de Gobierno*

Aunque estos cambios no suelen ser transparentes para los usuarios, ante lo que perciben como estados financieros de alta calidad, pueden atribuir la conclusión de que se ha realizado una auditoría de calidad. Es muy probable que ocurra lo contrario, es decir, ante estados financieros que contienen errores aritméticos, inconsistencias y revelaciones que son difíciles de entender, en ausencia de un informe de auditoría con salvedades, los usuarios pueden concluir que se ha realizado una auditoría de mala calidad.

33. En algunas jurisdicciones, se exige a las entidades que reformulen los estados financieros auditados que se ha detectado que contienen incorrecciones materiales. La necesidad de que una entidad reformule sus estados financieros puede, dependiendo de las razones de la reformulación, hacer que los usuarios crean que ha habido una falla de auditoría.

3.1.6 *Informes de los Encargados del Gobierno Corporativo, incluidos los Comités de Auditoría*

34. En varios países, los encargados del gobierno corporativo, en particular los comités de auditoría de las empresas que cotizan en bolsa, tienen responsabilidades específicas en cuanto a un grado de supervisión del auditor o de aspectos del proceso de auditoría. Si bien es probable que los usuarios concluyan que la participación activa de un comité de auditoría de alta calidad tendrá un impacto positivo en la calidad de la auditoría, existe una variabilidad considerable en el grado en que los comités de auditoría comunican a los usuarios la forma en que han cumplido con estas responsabilidades.
35. Existe la posibilidad de que una revelación más completa de las actividades de los comités de auditoría beneficie tanto la calidad real de la auditoría como la percepción de los usuarios de la misma. 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 auditoría ponen los resultados de las inspecciones sobre auditorías individuales a disposición de los comités de auditoría pertinentes, aunque dicha información no suele hacerse pública.

3.2 **Resultados: Nivel de la Firma y Nivel Nacional**

3.2.1 *Informes de Transparencia*

37. Las firmas de auditoría pueden proporcionar información genérica sobre la calidad de la auditoría. Varios países han introducido requisitos para que las firmas de auditoría proporcionen informes de transparencia que proporcionen información sobre la gobernanza de las firmas de auditoría y los sistemas de control de calidad.⁸ Poner esa información a disposición del público puede ayudar a los usuarios de los estados financieros auditados que no tienen proximidad con el proceso de auditoría a comprender las características de las firmas de auditoría individuales y los impulsores de la calidad de la auditoría en esas firmas. Cuando las partes interesadas 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 brindan una oportunidad para que las firmas de auditoría se distingan destacando aspectos particulares de sus políticas y enfoque de las auditorías y, por lo tanto, compitan en aspectos de la calidad de la auditoría. La publicación de información sobre, por ejemplo, los procesos y prácticas de la firma para el control de calidad, para garantizar la independencia y sobre su gobernanza proporciona un incentivo claro para que todos dentro de la firma de auditoría cumplan tanto el espíritu como la letra de los compromisos de la firma.

3.2.2 *Informes Anuales y Otros Informes*

39. Algunas firmas de auditoría emiten informes anuales. Los informes anuales brindan una oportunidad para que estos organismos describan los indicadores clave de desempeño en relación con la calidad de la auditoría y las iniciativas adoptadas para aumentarla. Esta información puede ayudarlos a diferenciarse en la calidad de la auditoría.
40. Además, los organismos de auditoría del sector público pueden emitir otros informes que extraigan conclusiones generales sobre la gama de auditorías que realizan, identificando debilidades comunes en gobernanza, contabilidad y presentación de informes. Estos informes pueden incluir recomendaciones para cambios en leyes y regulaciones generales relativas a entidades gubernamentales.

3.2.3 *Proporción de una visión agregada de los resultados de las inspecciones de la empresa de auditoría*

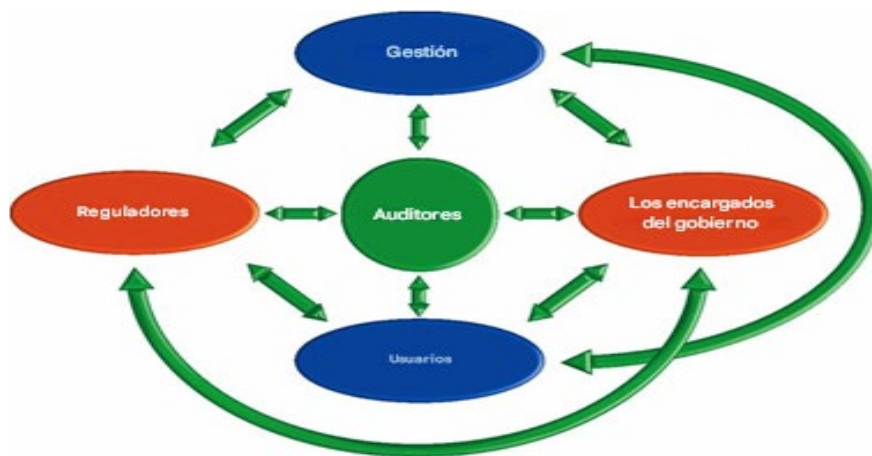
41. En muchos países, los reguladores de auditoría informan anualmente sobre el resultado de las actividades de inspección de auditoría. El nivel de detalle proporcionado en dichos informes varía. En algunos países, los informes agregan los resultados de las inspecciones de todas las firmas de auditoría; en otros países, se publican informes para firmas de auditoría separadas.
42. La publicación de informes de inspección de firmas de auditoría individuales puede desempeñar un papel importante en relación con la mejora de la calidad de la auditoría, incluida la percepción de la calidad de la auditoría por las partes interesadas clave (especialmente los inversores y los usuarios de los informes de auditoría). El debate sobre si es beneficioso para los reguladores de auditoría informar públicamente sobre firmas de auditoría individuales está finamente equilibrado. Algunos creen que

⁸ En el caso de los Estados Miembros de la Unión Europea, por ejemplo, la Directiva sobre auditoría legal exige a las empresas que auditan entidades de interés público que revelen anualmente información específica sobre la estructura jurídica de las firmas de auditoría, cualquier red de la que formen parte, los sistemas de gobierno corporativo y control de calidad, la información financiera y la información sobre la base de la remuneración de los socios.

la transparencia de los resultados de las inspecciones realizadas a firmas de auditoría individuales ayudará a los responsables de la gobernanza a cumplir con sus responsabilidades y tendrá un impacto positivo en la calidad de la auditoría al ofrecer a las empresas el incentivo para mostrar mejoras año tras año en la calidad de su encargo. Otros creen que la información pública sobre hallazgos específicos de las firmas de auditoría puede hacer que estas adopten un enfoque más defensivo para responder a los hallazgos de las inspecciones, en detrimento de la calidad de la auditoría.

4. Interacciones claves dentro de la cadena de suministro de información financiera

- 43. En su informe de 2008 sobre *la cadena de suministro de información financiera: En Perspectivas y direcciones actuales*,⁹ la Federación Internacional de Contadores (IFAC) describe la cadena de suministro de informes financieros como “las personas y los procesos involucrados en la preparación, aprobación, auditoría, análisis y uso de informes financieros”.
- 44. La IFAC observó que todos los eslabones de la cadena deben ser de alta calidad y estar estrechamente conectados para proporcionar información financiera de alta calidad. Si bien cada eslabón de la cadena de suministro desempeña un papel importante en el apoyo a la información financiera de alta calidad, la naturaleza de las conexiones o interacciones entre los eslabones puede tener un impacto particular en la calidad de la 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 ese modo, contribuir a mejorar la calidad de la auditoría. La naturaleza y el alcance de las interacciones estarán influenciados tanto por los objetivos de las personas involucradas como por el contexto en el que tienen lugar.
- 46. Las interacciones descritas en las siguientes secciones son interacciones uno a uno. Sin embargo, la calidad de la auditoría puede resultar beneficiosa cuando los auditores y las partes interesadas clave se reúnen para analizar cuestiones relacionadas con la calidad de la auditoría.
- 47. A continuación, se describen algunas de las interacciones más importantes¹⁰ con respecto a la calidad de la auditoría.



4.1 Interacciones entre Auditores y la Gerencia ¹¹

- 48. La gerencia es responsable de la preparación de los estados financieros y del control interno necesario para garantizar que la información para preparar los estados financieros sea fiable y esté disponible en el momento oportuno. La gerencia también es responsable de garantizar que los estados financieros cumplan con el marco de información financiera aplicable y, cuando sea pertinente, representen las transacciones y los hechos subyacentes de una manera que logre una presentación justa.
- 49. El acceso pleno y oportuno a la información y a las personas pertinentes, tanto dentro como fuera de la entidad, ayuda al auditor a reunir evidencia de auditoría. Una relación abierta y constructiva ayuda al auditor a identificar, evaluar y responder a los riesgos de incorrección material, en particular en relación con transacciones complejas o inusuales, o cuestiones que impliquen un juicio o una incertidumbre significativos. En ausencia de cooperación y diálogo abierto, es poco probable que se pueda realizar una auditoría de calidad de manera eficiente.

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

¹⁰ Esta sección trata únicamente de las interacciones externas, es decir, fuera del equipo de auditoría. Las interacciones dentro del equipo de auditoría se analizan en la Sección 1: Entradas

¹¹ En muchas entidades más pequeñas, hay poca distinción entre la gerencia y los encargados del gobierno corporativo. Un propietario-gerente normalmente desempeñará ambas funciones.

50. Para contribuir a la eficiencia de la auditoría, en una etapa temprana de la auditoría es probable que el auditor discuta las necesidades de información con la gerencia y acuerde un cronograma apropiado. También es probable que el auditor discuta los hallazgos de la auditoría con la gerencia a medida que surjan, de modo que la gerencia pueda proporcionar explicaciones de manera oportuna o realizar análisis adicionales cuando sea necesario.

51. Una relación abierta y constructiva entre los auditores y la gerencia también ayuda a crear un entorno en el que la gerencia puede beneficiarse de las observaciones de los auditores sobre cuestiones como:

- Posibles mejoras en las prácticas de información financiera de la entidad.
- Posibles mejoras en el control interno sobre la información financiera.
- Nuevos requisitos de información financiera.
- Perspectivas sobre cuestiones del sector.
- Observaciones sobre cuestiones legales y reglamentarias.

52. Es necesario distinguir una relación abierta y constructiva entre el auditor y la gerencia de una relación de excesiva familiaridad, que puede producirse cuando los auditores pasan largos períodos durante el año con el mismo cliente de auditoría. Es vital para la calidad de la auditoría que los auditores se mantengan escépticos y objetivos y estén preparados para cuestionar la fiabilidad de la información que se les proporciona.

4.2 Interacciones entre los auditores y los encargados del gobierno corporativo

53. Los encargados del gobierno corporativo son responsables de supervisar la gerencia estratégica de la entidad y sus obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas. Esto incluye la supervisión del proceso de información financiera de la entidad. En las empresas que cotizan en bolsa y otras entidades de gran tamaño, gran parte del trabajo relacionado con la supervisión del proceso de información financiera de la entidad suele estar a cargo de un comité de auditoría.

54. Una comunicación bidireccional eficaz con los auditores puede ayudar a los encargados del gobierno corporativo a cumplir con estas responsabilidades.

En particular, los responsables del gobierno corporativo pueden beneficiarse de las opiniones del auditor sobre cuestiones como los riesgos de información financiera que enfrenta la entidad, las principales áreas de juicio de la gerencia en los estados financieros y conocimientos sobre la calidad del proceso de información financiera de la entidad, incluidas las debilidades en sus controles financieros internos. Esta información puede ayudar a los responsables del gobierno de la empresa a llegar a una conclusión sobre la presentación justa de los estados financieros, especialmente si el auditor tiene inquietudes que no han sido atendidas por la gerencia.

55. El auditor debe comunicarse con los responsables del gobierno de la empresa (incluido el comité de auditoría, si lo hay) sobre cuestiones de planificación y los hallazgos significativos. A veces, la comunicación eficaz se facilita si al menos una reunión, o parte de una reunión, se lleva a cabo sin la presencia de la gerencia. En el caso de entidades más pequeñas, la comunicación entre el auditor y los responsables del gobierno de la empresa suele ser más frecuente y menos formal.

56. Los responsables del gobierno de la empresa también están en condiciones de influir en la calidad de la auditoría mediante:

- Proporcionar opiniones sobre los riesgos de información financiera y las áreas del negocio que justifican una atención particular en la auditoría;
- Considerar si se asignarán suficientes recursos de auditoría para que la auditoría se realice de manera eficaz y si los honorarios de auditoría reflejan esto de manera justa;
- Considerar cuestiones de independencia y evaluar su resolución;
- Evaluar cómo el auditor cuestionó a la gerencia durante la auditoría, en particular con respecto a la evaluación del riesgo de fraude, las estimaciones y suposiciones de la gerencia y las opciones de políticas contables; y
- Crear un entorno en el que la gerencia no se resista a ser cuestionada por los auditores y no se muestre excesivamente defensiva al discutir asuntos difíciles o polémicos.

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

57. En algunos países, el marco regulatorio brinda a los usuarios la oportunidad de interactuar, hasta cierto punto, con los auditores.

Por ejemplo, en varias jurisdicciones, las propuestas para el nombramiento, la reelección o el reemplazo del auditor de una entidad deben ser aprobadas por los accionistas de la entidad en la junta general. Los accionistas también pueden tener el derecho de interrogar al auditor sobre cualquier asunto significativo relacionado con la auditoría en la junta general. Estas interacciones pueden proporcionar una motivación adicional para que los auditores realicen auditorías de calidad.

58. Los usuarios también pueden desear investigar la razón para un cambio de auditor. Esto se facilitará cuando la información relacionada con las razones de los cambios se haga pública de manera oportuna.

59. Los auditores del sector público suelen tener contacto directo con los principales usuarios de los estados financieros. No es inusual que los auditores hagan presentaciones sobre sus hallazgos a la legislatura o ministerios (en relación con agencias gubernamentales de empresas propiedad del gobierno), así como también les brinden:
- Perspectivas imparciales y políticamente neutrales sobre las operaciones y prácticas de información financiera de la entidad; y
 - Recomendaciones constructivas y oportunas en áreas de desempeño (incluida la relación calidad-precio) y cumplimiento de los mandatos pertinentes.

Estas presentaciones pueden mejorar el conocimiento de los auditores sobre las expectativas de los principales usuarios de los estados financieros y brindarles una oportunidad de evaluar la calidad de la auditoría.

60. La profesión de auditoría, en particular las organizaciones profesionales de contabilidad, puede en ocasiones organizar foros, conferencias y otras reuniones y debates de alto nivel, donde los auditores pueden interactuar con grupos de usuarios de los estados financieros para discutir asuntos relevantes para la calidad de la auditoría.

4.4 Interacciones entre auditores y reguladores

61. Existen varios tipos diferentes de reguladores que impactan la auditoría: reguladores de los mercados financieros, de los participantes del mercado financiero y de la información financiera ("reguladores financieros"); reguladores de ciertos tipos de entidades, como bancos y compañías de seguros ("reguladores prudenciales"); y reguladores con supervisión directa sobre algunas firmas de auditoría ("reguladores de auditoría"). En algunos países, hay varios reguladores financieros y prudenciales y es beneficioso para ellos 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 foco de sus preocupaciones puede ser diferente. Por lo tanto, el intercambio adecuado de información entre estas partes puede mejorar el proceso regulatorio y contribuir a la calidad de la auditoría.
63. Una auditoría es importante para los reguladores financieros y prudenciales. Estos reguladores generalmente requieren que se auditen los estados financieros de las entidades relevantes y, a veces, amplían el alcance de la auditoría para incluir cuestiones como la eficacia del sistema de control financiero interno de la empresa. Además, estos reguladores a veces solicitan a los auditores que obtengan garantías sobre cuestiones específicas.
64. Además de las responsabilidades formales de presentación de informes, los reguladores financieros y prudenciales pueden desear estar informados sobre asuntos que lleguen a la atención del auditor durante el curso de la realización de la auditoría. En el caso de los reguladores bancarios, esto puede implicar asuntos como:
- Información que indique un incumplimiento de uno de los requisitos de una licencia bancaria.
 - Información que pueda indicar un incumplimiento material de las leyes y regulaciones.
 - Cambios adversos materiales en los riesgos del negocio de los bancos y problemas de continuidad de la actividad.
65. Los reguladores financieros y prudenciales a veces tienen información que, de ser conocida por el auditor, afectaría el alcance de la auditoría y potencialmente las conclusiones y la opinión del auditor.

4.4.2 Reguladores de auditoría¹²

66. La creación de organismos reguladores de auditoría independientes en muchos países encargados de inspeccionar las firmas de auditoría y las auditorías individuales ofrece una oportunidad tanto para aumentar la calidad de las auditorías como para hacer que la calidad de las auditorías sea más transparente para los usuarios.
67. La comunicación abierta entre las firmas de auditoría y los organismos reguladores de auditoría ayudará a los reguladores a realizar sus actividades de manera eficaz. Además, la comunicación clara de los resultados de las inspecciones de auditoría permitirá a las firmas de auditoría comprender mejor las causas profundas de las deficiencias identificadas y responder a ellas de manera positiva.
68. El diálogo entre los organismos reguladores de auditoría de diferentes países, con el objetivo de promover la coherencia de los enfoques de inspección, fortalecerá potencialmente la calidad de las auditorías globales.¹³

¹² En el sector público, los organismos de auditoría del sector público no suelen estar subordinados a la supervisión regulatoria externa. Responden ante el parlamento, las legislaturas o su equivalente, que de vez en cuando pueden cuestionar la calidad de las actividades de auditoría.

¹³ En un contexto internacional, las actividades del Foro Internacional de Reguladores Independientes de Auditoría (IFIAR) facilitan el intercambio de conocimientos y promueven una mayor coordinación entre los organismos reguladores de auditoría. *Los Principios Básicos del IFIAR para Reguladores de Auditoría Independientes incluyen que "los Principios tienen como objetivo apoyar la cooperación entre reguladores y promover una mayor consistencia en la supervisión de auditoría"*. Puede encontrar más información sobre sus actividades en su sitio web: www.ifiar.org

4.5 Interacciones entre la gerencia y los encargados del gobierno

69. Un fuerte compromiso con la honestidad y la integridad dentro de una entidad tiene un efecto positivo en la calidad y confiabilidad de su proceso de información financiera. Esta cultura, que se establece y fomenta por parte de los responsables del gobierno corporativo trabajando en conjunto con los miembros superiores de la gerencia, promueve el desarrollo y el mantenimiento de políticas y procesos contables adecuados, así como el intercambio abierto de información que es necesaria para la presentación de informes financieros de alta calidad.
70. Para lograr esto, los responsables del gobierno corporativo dependen de una relación transparente y constructiva con la gerencia que los ayude a cumplir con su responsabilidad de supervisar el proceso de presentación de informes financieros. Esto requiere la voluntad de la gerencia de presentarse para discutir con los responsables del gobierno corporativo asuntos tales como:
- Cuestiones identificadas y potencialmente significativas relacionadas con la presentación de informes financieros y la regulación.
 - Suposiciones detrás de juicios contables significativos involucrados en el proceso de presentación de informes financieros.
 - Áreas en las que se puede fortalecer el proceso de presentación de informes financieros.
71. Si el auditor tiene inquietudes sobre la relación entre la gerencia y los responsables del gobierno corporativo, el auditor está especialmente alerta a deficiencias significativas en el control interno, errores en el proceso de presentación de informes financieros y riesgos de fraude. También será importante que el auditor trate de comprender las razones detrás 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 en la que los responsables del gobierno corporativo dudan de la integridad de la gerencia será diferente de una en la que la gerencia alberga reservas sobre la competencia de los responsables del gobierno corporativo.
72. En casos extremos, cuando el auditor tiene serias preocupaciones sobre la relación entre la gerencia y los responsables del gobierno corporativo, el auditor considera si se puede realizar una auditoría eficaz y eficiente y, por lo tanto, si se debe continuar la relación con el cliente.

4.6 Interacciones entre la Gerencia y los Reguladores

73. El grado en que los reguladores financieros interactúan con la gerencia en relación con la información financiera varía entre países y sectores industriales. Algunos reguladores financieros establecen y hacen cumplir los marcos de información financiera y pueden plantear preguntas a la gerencia sobre aspectos de los estados financieros. Esto, a su vez, puede hacer que la gerencia plantee cuestiones al auditor, lo que puede afectar la calidad de la auditoría en años futuros. Además, en algunos sectores como la banca, los reguladores prudenciales pueden emprender actividades de supervisión directa que implican la interacción con la gerencia. El auditor obtiene una comprensión de estas interacciones, ya que son una fuente de información y percepciones relevantes.

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

74. Además de emitir los estados financieros, la gerencia puede interactuar con los usuarios, en particular los inversores, de otras maneras, como por ejemplo mediante la emisión de comunicados de prensa que anuncien transacciones o eventos significativos y la celebración de reuniones con analistas y otros encuentros con inversores. Las interacciones entre la gerencia y los usuarios brindan oportunidades para mejorar la comprensión de los estados financieros por parte de los usuarios. Además, las interacciones bidireccionales, como las reuniones entre la gerencia y los inversores, pueden proporcionar una motivación adicional para que la gerencia logre informes financieros de alta calidad.
75. En términos más generales, los usuarios, como los inversores institucionales, pueden reforzar la importancia de la calidad de la auditoría al mostrar un interés activo en explorar con la gerencia asuntos sobre los cuales el auditor ha adoptado una posición pública, como por ejemplo modificando la opinión de auditoría o emitiendo una declaración a los accionistas explicando asuntos relevantes.

4.8 Interacciones entre los responsables de la gobernanza y los reguladores

76. Al igual que con la gerencia, el grado en que los reguladores financieros interactúan con los encargados del gobierno corporativo varía entre países e industrias.
77. Si bien hasta la fecha ha habido relativamente poca interacción entre los reguladores de auditoría y los encargados de la gobernanza, existe la posibilidad de que esto ocurra. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, los reguladores de auditoría comunican, o exigen que los auditores comuniquen, los hallazgos de las inspecciones de auditorías individuales a los encargados de la gobernanza de las entidades pertinentes. Además, los inspectores de auditoría pueden solicitar las opiniones de los encargados de la gobernanza sobre la calidad de las auditorías individuales como parte de sus actividades de inspección.

4.9 Interacciones entre los Responsables de la Gobernanza y los Usuarios de los Estados Financieros

78. En varios países, los encargados de la gobernanza, incluidos los comités de auditoría cuando existen, tienen responsabilidades específicas en cuanto a un grado de supervisión de los auditores o de aspectos del proceso de auditoría. Es probable que las percepciones de los usuarios sobre la calidad de la auditoría mejoren con la participación activa de un comité de auditoría transparente y de alta calidad. Sin embargo, existe

una variabilidad considerable en el grado en que los encargados de la gobernanza comunican a los usuarios la forma en que han cumplido con sus responsabilidades.

4.10 Interacciones entre los Reguladores y los Usuarios de los Estados Financieros

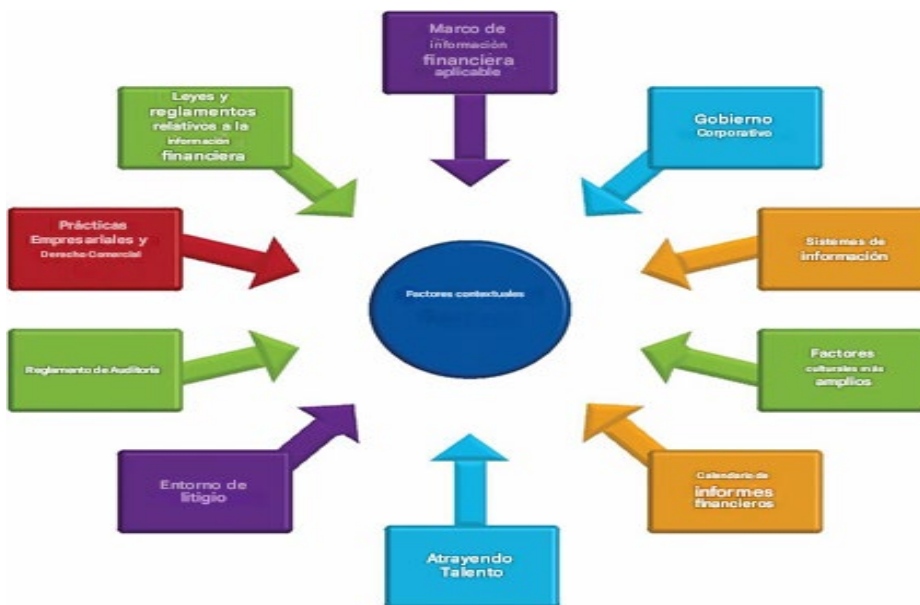
79. La inspección externa de la calidad de la auditoría se lleva a cabo en un número cada vez mayor de países como parte de los acuerdos de supervisión de auditoría independientes. Los reguladores de auditoría generalmente informan públicamente sobre sus actividades en términos generales y esto puede dar a los usuarios una impresión de la calidad de la auditoría en general. Algunos organismos de supervisión informan públicamente sobre sus hallazgos relacionados con firmas de auditoría individuales y esto proporcionará a los usuarios información más específica.

5. Factores contextuales

80. El entorno en el que se lleva a cabo la presentación de informes financieros y la auditoría varía entre países. En algunos países, las prácticas comerciales pueden ser relativamente informales y el derecho comercial relativamente menos desarrollado. En esos países, la información financiera externa puede ser limitada y las expectativas de los usuarios con respecto a ella, bajas. A medida que un país se desarrolla y, en particular, a medida que las empresas crecen en tamaño y necesitan 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 velocidad y fiabilidad aumentan continuamente. En respuesta a ello, la ley, los requisitos de información financiera y los procesos de gobierno corporativo evolucionan.

81. En conjunto, estos factores ambientales –o factores contextuales– tienen el potencial de afectar la naturaleza y la calidad de la información financiera y, directa o indirectamente, la calidad de la auditoría. Cuando corresponde, los auditores responden a estos factores al determinar cuál es la mejor manera de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

82. Los factores contextuales incluyen:



5.1 Prácticas comerciales y derecho comercial

83. La formalidad de la forma en que se realizan los negocios estará influenciada por las costumbres y el derecho comercial nacionales. En algunos entornos nacionales, por ejemplo, puede ser habitual que las entidades celebren transacciones con otras partes de manera informal, basándose en relaciones de confianza. Existen entornos en los que las partes comerciales involucran principalmente a partes relacionadas, como entidades propiedad de miembros de la familia de la gerencia o entidades controladas por el gobierno.

84. El derecho comercial afectará la formalidad con la que las empresas realizan transacciones. En particular, el derecho contractual determina cuándo se establecen los derechos y se crean las obligaciones a medida que se completan las transacciones. Cuando las leyes comerciales están menos desarrolladas, puede ser un desafío para la gerencia hacer valer los derechos de propiedad y evaluar la suficiencia de las provisiones para pasivos.

85. En algunas circunstancias, los términos y condiciones de las transacciones pueden ser vagos o no estar registrados y los acuerdos pueden estar sujetos a enmiendas orales. En tales circunstancias, será difícil segregarse responsabilidades y se reducirá la eficacia de los sistemas de control interno, lo que creará oportunidades para el fraude y la corrupción. La falta de documentación adecuada en estas circunstancias presentará desafíos significativos para los encargados de la gobernanza a la hora de comprender la sustancia económica de las transacciones y determinar si se han contabilizado de manera completa y apropiada.
86. Las actitudes hacia el cumplimiento tributario también varían. En algunos entornos, la gerencia puede tratar de minimizar las obligaciones tributarias mediante medidas tales como diferir la emisión de facturas incluso cuando se hayan cumplido las obligaciones de desempeño. En otros entornos, se puede conservar más de un conjunto de registros contables (uno que muestre la posición "económica" y otro la posición "fiscal"), lo que puede generar cierta confusión. Es probable que estas circunstancias generen complejidad y hagan necesario constituir reservas para un pasivo fiscal contingente, que suele estar sujeto a una considerable incertidumbre en su medición.

5.2 Leyes y Reglamentos Relativos a la Información Financiera

87. Las leyes y reglamentos relacionados con la información financiera generalmente se desarrollan en respuesta a la responsabilidad que tienen las empresas ante las partes interesadas. En el caso de las entidades que cotizan en bolsa en las que no hay proximidad entre los propietarios y la gerencia, los reglamentos y las divulgaciones de información financiera están diseñados para proteger los intereses de los accionistas que no tienen acceso a la información financiera interna. En cambio, es probable que el alcance de la regulación y las divulgaciones de información financiera en otras entidades se establezca en un nivel inferior, dado que las partes interesadas pueden estar involucradas en la gestión de la empresa y, por lo tanto, tener acceso a la información interna.
88. Además de proporcionar un marco general para la forma en que se llevan a cabo los negocios, las leyes y reglamentos pueden afectar directamente la naturaleza y el alcance de la información de información financiera proporcionada a grupos de partes interesadas particulares, especialmente si se aplican rigurosamente. En estas circunstancias, las leyes y reglamentos pueden resultar útiles para:
- Definir las responsabilidades de la gerencia en relación con la información financiera;
 - Considerar la adopción de medidas punitivas contra la gerencia que cometan informes financieros fraudulentos;
 - Fomentar el cumplimiento de los requisitos de información financiera mediante mecanismos de vigilancia y cumplimiento;
 - Imponer obligaciones a la gerencia para que coopere plenamente con los auditores, incluyendo proporcionarles toda la información y el acceso necesarios; y
 - Considerar acciones punitivas contra la gerencia por proporcionar información engañosa a los auditores.
89. Sin embargo, ni siquiera las leyes y regulaciones más estrictas eliminarán por completo las actitudes negativas hacia el cumplimiento o las prácticas comerciales poco éticas. En consecuencia, existen limitaciones en cuanto a la medida en que el marco legal y regulatorio puede influir en el comportamiento de la gerencia.

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 claro ayuda a la gerencia con las decisiones contables y proporciona coherencia en la aplicación. Sin embargo, un marco de información financiera excesivamente complejo puede dificultar que la gerencia comprenda los requisitos contables y que los encargados del gobierno proporcionen una supervisión eficaz del proceso de información financiera.
91. Estas dificultades se ven exacerbadas por los cambios frecuentes en los requisitos de información financiera y revelación que pueden, al menos en el corto plazo, aumentar el potencial de una mayor incoherencia en la forma en que las diferentes entidades aplican las normas.
92. La naturaleza y la complejidad del marco de información financiera también pueden influir en las percepciones de la calidad de la auditoría. Algunos creen que un marco de información financiera que se basa excesivamente en principios permite a la gerencia demasiada libertad para contabilizar las transacciones de una manera que se ajuste a los objetivos de la gerencia y dificulta que los auditores las cuestionen. Por otro lado, otros creen que el énfasis excesivo en las reglas alienta un enfoque de cumplimiento estricto para la información financiera, lo que puede significar que es difícil para los auditores centrarse en la sustancia de las transacciones y cuestionar la presentación justa de los estados financieros.
93. En los últimos años, los avances en la información financiera se han centrado cada vez más en satisfacer las necesidades de los usuarios de información financiera que sea más "relevante", incluso si dicha información puede ser más subjetiva y menos "fiable". Esto ha llevado en particular a una tendencia hacia un mayor uso de mediciones de valor razonable y otras estimaciones, que pueden tener una incertidumbre de medición significativa. Las revelaciones sobre los supuestos subyacentes realizados y la incertidumbre de medición (por ejemplo, análisis de sensibilidad) son una parte integral de la representación fiel de dichos montos de los estados financieros. Pero algunas de esas

revelaciones son de naturaleza cualitativa, como las estrategias de cobertura y gestión de riesgos. Como resultado, algunos cuestionan la “audibilidad” de dicha información financiera, ya que es menos verificable objetivamente que los elementos de los estados financieros, como el efectivo. Los desafíos de auditoría incluyen los siguientes:

- Asegurar que se asigne una cantidad apropiada de tiempo de los miembros superiores del equipo de encargo a la gerencia, supervisión y revisión del encargo de auditoría, en lugar de dedicar una cantidad desproporcionada a lidiar con complejidades contables.
- Recopilar la información necesaria y hacer juicios apropiados cuando las decisiones de reconocimiento, medición y revelación pueden depender en gran medida del ejercicio del juicio por parte de la gerencia al aplicar los requisitos de información financiera relevantes, particularmente cuando involucran suposiciones, probabilidades, expectativas prospectivas o el uso de modelos complejos.
- Confirmar la intención de la gerencia, particularmente si la gerencia no se ha enfrentado a circunstancias idénticas en el pasado, cuando el marco de información financiera aplicable prevé tratamientos contables alternativos dependiendo de las acciones previstas de la entidad (por ejemplo, si una inversión se mantiene para negociar o se pretende mantener hasta el vencimiento).
- Verificar los valores razonables de los instrumentos financieros cuando no hay un mercado activo y las mediciones se basan en datos no observables. En tales circunstancias, los cálculos del valor razonable pueden implicar modelos complejos y suposiciones que requieren un alto nivel de juicio, que a menudo requieren conocimientos especializados.
- Los marcos de información financiera no suelen establecer requisitos ni orientación para que la gerencia obtenga pruebas adecuadas que sustenten sus juicios contables y los documenten.

94. El grado en que se requieren estimaciones contables que impliquen una incertidumbre de medición significativa es probable que varíe según la industria en la que opera la entidad y el entorno económico general:

- Algunas empresas tienen un ciclo económico relativamente corto y los bienes o servicios se producen y venden con relativa rapidez. En estas empresas, existe una correlación bastante estrecha entre las ganancias y el efectivo. En otras, el ciclo económico es mucho más largo y es necesario aumentar las estimaciones.
- Algunas empresas, como los bancos, comercian activamente con instrumentos financieros, mientras que otras los utilizan con moderación.
- Es probable que los períodos de condiciones económicas adversas requieran estimaciones de valores realizables y reservas por deterioro. En estas circunstancias, también es probable que haya mayores riesgos con respecto a si los socios comerciales, así como la propia entidad, son empresas en marcha.

5.4 Sistemas de información

95. Se necesitan sistemas de información sólidos para respaldar la presentación de informes financieros de alta calidad. Algunas jurisdicciones tienen requisitos legales y normas específicos relacionados con la contabilidad y otros sistemas de la entidad y los controles internos sobre ellos. Sin embargo, muchas no los tienen. También puede haber leyes o reglamentos específicos relacionados con la consideración por parte del auditor de los sistemas de información, pero, incluso si no, la naturaleza y calidad de los sistemas de información de una entidad afectarán la naturaleza, el momento y el alcance de la evidencia de auditoría obtenida.

96. El negocio que realizan las entidades más pequeñas a veces es menos complejo, con pocas fuentes de ingresos y actividades. En tales casos, los sistemas de contabilidad suelen ser simples y utilizan tecnología relativamente menos complicada, y a veces los controles internos formales pueden ser limitados.

97. Si bien los sistemas contables básicos de muchas entidades pueden estar bien controlados y ser confiables, los requisitos de información financiera exigen cada vez más información adicional, especialmente para las notas a los estados financieros. La información sobre cuestiones como los valores razonables de los activos y los indicadores claves de desempeño no financieros a menudo deberá obtenerse como una actividad discreta o de sistemas que normalmente no son parte del sistema contable. Dicha información puede no estar tan bien controlada como la información de los sistemas contables, y esto puede afectar la calidad general de la información financiera.

98. Los sistemas de información suelen estar informatizados. Si bien los sistemas informáticos suelen procesar la información con precisión, pueden estar sujetos a debilidades sistémicas, problemas de seguridad y de continuidad. Los mecanismos eficaces de gobernanza corporativa suelen exigir que los auditores internos proporcionen garantías a los responsables de la gobernanza o la gestión, según corresponda, sobre la fiabilidad de los sistemas de información de la entidad.

99. La importancia de los sistemas de información se extiende más allá de la presentación de informes financieros y, cada vez más, las empresas dependen de sistemas complejos y de la tecnología que los sustenta. Por ejemplo:

- Muchos fabricantes dependen de procesos automatizados para gestionar los procesos de producción “justo a tiempo”.

- Muchos minoristas dependen de sistemas automatizados de distribución y almacenamiento.
 - Algunos minoristas realizan negocios únicamente en línea.
 - La mayoría de las instituciones financieras y empresas de telecomunicaciones y muchas entidades importantes del sector público dependen de sistemas automatizados para realizar y procesar grandes volúmenes de transacciones con rapidez y precisión, a menudo a nivel mundial.
100. La falla de los sistemas automatizados dentro de las entidades dependientes de TI puede resultar en costos significativos para la empresa y, en casos extremos, en la quiebra de la misma.
- 5.5 Gobierno corporativo**
101. A pesar de los requisitos detallados del marco de información financiera aplicable, la calidad de la información financiera se sustenta en que la gerencia esté motivada a revelar información financiera precisa y confiable y tenga los conocimientos y las habilidades para hacerlo.
102. La supervisión de la gerencia por parte de los encargados del gobierno establece expectativas de comportamiento y proporciona motivación a la gerencia para cumplir con sus responsabilidades. Las prácticas sólidas de gobierno corporativo pueden tener un impacto positivo en la confiabilidad de la información financiera que prepara una entidad.
103. En muchas entidades, especialmente en las más grandes, existen comités de auditoría que pueden contribuir a fortalecer el gobierno corporativo, especialmente cuando los miembros son independientes de la gerencia y tienen un grado adecuado de conocimientos financieros. Las diferencias en la solidez de los mecanismos de gobierno corporativo pueden afectar el enfoque que se adopte para la auditoría y las interacciones con la gerencia y los encargados del gobierno.
104. Un gobierno efectivo es igualmente importante para las entidades más pequeñas, aunque los perfiles de propiedad pueden significar que las estructuras formales de gobierno corporativo no sean tan relevantes y los comités de auditoría sean menos comunes. En muchas entidades más pequeñas hay poca distinción entre la gerencia y los encargados del gobierno; un propietario-gerente cumplirá ambas funciones.
105. La percepción de los usuarios sobre la calidad de los informes financieros de una entidad probablemente aumentará si creen que el comité de auditoría está compuesto por miembros que son independientes de la gerencia y tienen un grado adecuado de conocimientos financieros. También es probable que aumente la confianza si se informa a los usuarios, tal vez en forma de un informe anual, de las actividades que ha realizado el comité de auditoría, los principales problemas que ha abordado y las razones de sus conclusiones.
106. Como parte de sus estructuras de gobernanza y control interno, muchas entidades de gran tamaño establecen una función de auditoría interna. Si bien los objetivos y el alcance de una función de auditoría interna varían ampliamente, por lo general incluyen actividades de aseguramiento y consultoría diseñadas para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobernanza, la gestión de riesgos y el control interno de la entidad. Los encargados de la gobernanza pueden tener la supervisión de la función de auditoría interna y es probable que estén interesados en establecer 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, por lo general los directores de una empresa, es de fundamental importancia. Algunos pueden considerar la auditoría externa como una mera necesidad regulatoria, cuyo costo debe minimizarse. Otros pueden valorar la auditoría como un proceso riguroso que les da la confianza de que la información financiera publicada es confiable, así como una oportunidad para obtener comentarios perspicaces de un observador independiente con conocimientos en relación con los riesgos que enfrenta la entidad, su entorno de control y su proceso de información financiera. Los responsables del gobierno de una entidad pueden ejercer una influencia positiva sobre la calidad de una auditoría demostrando un interés activo en el trabajo del auditor y tomando medidas cuando consideren que no se ha proporcionado la calidad adecuada.
108. En las entidades más grandes, especialmente las que cotizan en bolsa, los comités de auditoría suelen existir para supervisar la relación entre la entidad y el auditor. Esto puede incluir el nombramiento del auditor, la evaluación de la independencia del auditor (incluida la prestación de servicios no relacionados con la auditoría) y la aprobación de los honorarios de auditoría. Siempre que estén motivados para maximizar la calidad de una auditoría en lugar de minimizar los costos, los comités de auditoría proporcionan una forma de ayudar a garantizar que se asignen recursos suficientes y apropiados a la auditoría.
109. Algunos comités de auditoría también tienen la responsabilidad de considerar la calidad de la auditoría directamente y lo hacen como parte del proceso de renovación del nombramiento de auditores o al considerar los honorarios de auditoría. Esto puede ser facilitado si el comité de auditoría tiene un proceso formal y criterios para describir los atributos de la calidad de la auditoría. La consideración de la calidad de la auditoría por parte del comité de auditoría estará influida por las interacciones con el auditor (véanse los párrafos 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 utilizados en su realización; esto normalmente se reflejará en los honorarios de auditoría. Sin embargo, unos honorarios de auditoría bajos nunca pueden ser una justificación para no contar con los recursos adecuados para una auditoría ni obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

. Es importante que los comités de auditoría consideren si se ha planificado suficiente tiempo para la auditoría. Esto es especialmente importante cuando los honorarios de auditoría se negocian directamente con la gerencia. La gerencia suele tener una gran influencia en la determinación de los honorarios de auditoría y puede tener una perspectiva diferente sobre la calidad de la auditoría de la del comité de auditoría.

5.6 Factores Culturales más Amplios

111. Las culturas nacionales podrían afectar directamente las actitudes y acciones de todas las partes interesadas involucradas en la cadena de suministro de informes financieros e indirectamente afectar la naturaleza y el alcance de los requisitos contables y las leyes y regulaciones aplicables.
112. Las dimensiones culturales incluyen:
- Actitudes hacia la autoridad: el grado de desigualdad dentro de las sociedades (la "distancia de poder") varía y esto puede afectar la forma en que las personas más jóvenes interactúan con las personas más experimentadas, y viceversa.
 - Evitar la incertidumbre: la forma en que las personas afrontan la incertidumbre varía y esto puede afectar su deseo de estructura y su respuesta a situaciones no estructuradas.
 - Comportamiento colectivo: el grado en que una sociedad espera que las personas actúen colectivamente o de forma independiente.
 - Transparencia: el valor que una sociedad le da al equilibrio adecuado entre transparencia y confidencialidad.
113. Estas dimensiones culturales pueden afectar la objetividad y el escepticismo profesional, así como la forma en que las personas trabajan juntas, toman decisiones y se comunican con los demás.
114. Las diferencias en las prácticas comerciales y los factores culturales pueden presentar desafíos prácticos tanto para las entidades multinacionales como para sus auditores. La gerencia del grupo puede decidir tomar medidas específicas para mitigar los efectos de estos desafíos mediante la implementación y el mantenimiento de controles efectivos para todo el grupo sobre los informes financieros. Estas acciones pueden incluir, por ejemplo:
- Políticas y procedimientos consistentes en todos los países donde opera el grupo.
 - Programas para todo el grupo, como códigos de conducta y programas de prevención del fraude.
 - Auditores internos que evalúan la precisión y la integridad de la información financiera recibida de los componentes.
 - Supervisión central de las operaciones de los componentes y sus resultados financieros.
 - Visitas de enlace periódicas de la gerencia del grupo.
 - Desplazamientos de personal.

Entender las diferencias en las prácticas comerciales y los factores culturales más amplios ayuda al auditor del grupo a planificar y llevar a cabo la auditoría del grupo en diferentes jurisdicciones.

5.6.1 *Actitudes hacia la Autoridad*

115. En algunas culturas existe una amplia gama en la distribución del poder entre las personas en una jerarquía, lo que probablemente afecte el comportamiento y las comunicaciones. Por ejemplo, en algunas culturas puede considerarse una falta de respeto que el personal con menos experiencia cuestione las opiniones de personas de mayor jerarquía. Una deferencia indebida hacia la autoridad puede afectar tanto a la disposición de los contadores con menos experiencia de la entidad a plantear sus preocupaciones a sus supervisores como a la relación de trabajo dentro de un equipo de encargo.
116. La auditoría es un proceso que implica que un equipo de encargo trabaje en conjunto y se comunique claramente tanto hacia arriba como hacia abajo en la estructura del equipo. También requiere una mentalidad escéptica. En culturas con una amplia gama en la distribución del poder, puede ser difícil para los auditores con menos experiencia cuestionar directamente a las autoridades. En tales situaciones, los auditores pueden decidir ampliar su examen de la documentación en lugar de cuestionar directamente a la gerencia mediante una 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 toma de riesgos y su inverso, el conservadurismo. Es probable que el conservadurismo influya en las estrategias comerciales y la conducta interna de la gerencia, así como en los juicios contables inherentes a la información financiera.
118. La evitación de la incertidumbre también puede afectar la evaluación de riesgos de los auditores y la cantidad de evidencia que ellos determinen como suficiente y apropiada.

5.6.3 *Comportamientos colectivos*

119. Algunas culturas asignan un alto valor social al comportamiento colectivo, como la lealtad al estado, al empleador o a la familia. En tales circunstancias, es más probable que los individuos se adhieran a las normas y procesos grupales. En otras sociedades, se valoran las opiniones y los enfoques individuales y, si bien esto puede alentar el escepticismo profesional, también es probable que resulte en una mayor variación en el comportamiento y los resultados.

5.6.4 *Transparencia*

120. Otro aspecto de la cultura que puede tener influencia en los informes financieros y en la efectividad de las interacciones del auditor con la gerencia es el grado en que se espera secreto o confidencialidad en los asuntos comerciales. La falta de apertura o transparencia por parte de la gerencia puede dificultar que los auditores obtengan el conocimiento necesario de la entidad para identificar y evaluar adecuadamente los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros.

5.7 **Regulación de Auditoría**

121. La regulación implica la concesión de licencias a empresas e individuos para realizar auditorías, la designación de normas, la inspección de las auditorías en cuanto a calidad y las medidas disciplinarias en caso de incumplimiento de las normas y fallos de auditoría. Estas funciones suelen ser llevadas a cabo a nivel nacional por reguladores independientes, organizaciones profesionales de contabilidad o una combinación de ambos.
122. La ley y las normas de auditoría y ética proporcionan la base para muchos aspectos de la regulación. Si bien las normas de auditoría y ética se prescriben a nivel nacional, cada vez más las normas nacionales se basan en las normas internacionales establecidas por el IAASB y el IESBA.
123. Los requisitos de auditoría y otras normas pertinentes son más eficaces si se aplican correctamente. Esto implica el estatus legal de las normas, la inspección de las auditorías, la investigación de las denuncias de fallos de auditoría y, cuando corresponda, la adopción de medidas disciplinarias.
124. La inspección de las auditorías suele ser realizada a nivel nacional por una empresa de auditoría independiente (una revisión por pares), una organización profesional de contabilidad (a la que a veces un regulador ha delegado la responsabilidad) o por reguladores de auditoría independientes. Cada vez más, las leyes y reglamentos establecen que las inspecciones de las auditorías de las empresas que cotizan en bolsa, y a veces las de otras entidades de interés público, las lleve a cabo un regulador de auditoría independiente.
125. Las inspecciones de auditoría proporcionan un mecanismo importante para evaluar el cumplimiento de las normas de auditoría por parte de los auditores y, según el mandato, otros aspectos de la calidad de la auditoría. Las medidas adoptadas por las firmas de auditoría para abordar las deficiencias identificadas por los inspectores de auditoría pueden conducir a mejoras en la calidad de la auditoría. Con el tiempo, es necesario recopilar los hallazgos pertinentes de las inspecciones de auditoría y transmitirlos a los encargados de establecer las normas.
126. Los resultados de las inspecciones de auditoría suelen publicarse. La publicación de los resultados de las inspecciones de auditoría generará una mayor conciencia entre las partes interesadas sobre las cuestiones de calidad de la auditoría.
127. Además de actuar como incentivo para que las firmas de auditoría cumplan con las normas aplicables, los acuerdos disciplinarios eficaces dan a otras partes interesadas confianza en la calidad de la auditoría. Los acuerdos disciplinarios eficaces implican que los responsables de las funciones de investigación y disciplina tengan un mandato claro y recursos suficientes para llevar a cabo su trabajo.

5.8 **Entorno de Litigios**

128. Además de los costos directos que se generan al realizar una auditoría, existe la posibilidad de que la firma de auditoría deba compensar al litigante por las consecuencias de un fracaso de la auditoría. El riesgo de litigio y su impacto en la calidad de la auditoría varía entre los distintos países.
129. Algunos creen que el riesgo de litigio mejorará la calidad de la auditoría, ya que hará que el auditor minimice la posibilidad de un fracaso de la auditoría. Otros creen que el riesgo de litigio tendrá un impacto adverso en la calidad de la auditoría, ya que dará lugar a una mentalidad de “lista de verificación” en lugar de una voluntad de pensar en formas de abordar el riesgo de auditoría de una manera innovadora, y actuará como un desincentivo para que las personas talentosas se unan o permanezcan en la profesión de auditoría.

5.9 **Atracción de Talentos**

130. La auditoría es una actividad intelectual exigente que requiere la aplicación de un buen juicio, una mente inquisitiva y una cantidad considerable de conocimientos específicos de negocios, informes financieros y auditoría. Si bien la profesión se esfuerza por dotar a los auditores de la competencia necesaria, la eficacia de esto inevitablemente se verá influenciada por el calibre de los reclutas.
131. En muchos países, los graduados universitarios son una fuente importante de contratación y muchos de ellos se han especializado en contabilidad y gerencia de empresas. Esta formación puede proporcionar tanto conocimientos relevantes como actitudes éticas adecuadas.

132. La contratación de personal del calibre adecuado para la profesión de auditoría es esencial para la calidad de la misma. El atractivo de la profesión contable debe comunicarse a los posibles candidatos lo antes posible. Sin embargo, el atractivo de la profesión de auditoría varía de un país a otro y estará influido por factores como la reputación y el estatus de la profesión, así como por factores más directos como los niveles de remuneración comparativos y las percepciones sobre el esfuerzo laboral probable. Si hay escasez de candidatos con la formación adecuada, puede resultar difícil contratar a candidatos de la calidad adecuada.

5.10 Calendario de presentación de informes financieros

133. El plazo en el que debe completarse la auditoría puede influir en los procesos de presentación de informes financieros y en la forma en que la gerencia y los responsables del gobierno aprueban los estados financieros. La aparición de regímenes de presentación acelerada de informes en muchas jurisdicciones también limita el grado en que el auditor puede realizar un trabajo detallado una vez finalizado el período de presentación de informes. Como resultado, se ha vuelto cada vez más necesario que el auditor confíe en los sistemas de control interno y realice procedimientos de auditoría antes de que finalice el período.

134. El momento de la preparación de la información financiera también se ve influido por la necesidad de las empresas que cotizan en bolsa de publicar estimaciones de ganancias o resultados preliminares en una etapa temprana. En algunas jurisdicciones, se exige a los auditores que aprueben dichas publicaciones o realicen un trabajo específico sobre ellas. Esto tiene la ventaja de que el auditor se sentirá cómodo con los resultados financieros antes de que se publique la información, pero añade más presión de tiempo.

135. Los plazos de presentación de informes pueden ser menos onerosos para las auditorías de entidades más pequeñas que para las entidades que cotizan en bolsa, lo que permite al auditor beneficiarse de la evidencia obtenida de eventos y transacciones posteriores a la fecha del balance. Además, es menos común que las entidades más pequeñas publiquen estimaciones de ganancias antes de completar la auditoría. Sin embargo, no es inusual que las entidades más pequeñas proporcionen estados financieros anuales, mensuales o trimestrales no auditados a los bancos y otros proveedores de capital.

La complejidad de definir la calidad de la auditoría

1. El término “calidad de la auditoría” se utiliza con frecuencia en los debates entre las partes interesadas, en las comunicaciones de los reguladores, los emisores de normas, las firmas de auditoría y otros, y en la investigación y la formulación de políticas. La calidad de la auditoría es un tema complejo y no existe una definición o análisis de la misma que haya alcanzado un reconocimiento universal.
2. El propósito de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios previstos en los estados financieros. Esto se logra mediante la recopilación de pruebas de auditoría suficientes y apropiadas para 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 se refiere a si los estados financieros “presentan fielmente, en todos los aspectos materiales” o dan “una visión verdadera y justa” de la situación financiera de la entidad al final del período y de sus resultados y flujos de efectivo para el período, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
3. Si bien las leyes nacionales y las normas contables proporcionan criterios para la “presentación fiel”, muchos aspectos del proceso de información financiera, y por lo tanto la auditoría de los estados financieros, implican juicio.
4. Las normas de auditoría proporcionan una base importante que respalda la calidad de la auditoría. En particular, las NIA emitidas por el IAASB describen los objetivos del auditor¹ establecen requisitos mínimos. Sin embargo, la mayoría de los requisitos de las NIA proporcionan un marco para los juicios realizados en una auditoría o requieren juicio para que se apliquen correctamente.
5. Por lo tanto, la auditoría es una disciplina que se basa en personas competentes que utilizan su experiencia y aplican integridad, objetividad y escepticismo profesional para permitirles emitir juicios apropiados que estén respaldados por los hechos y circunstancias del encargo. Las cualidades de perseverancia y solidez también son importantes para garantizar que se realicen los cambios necesarios en los estados financieros o, cuando no se realicen dichos cambios, para garantizar que el informe del auditor esté adecuadamente calificado.
6. Además de la naturaleza crítica de los aspectos de los estados financieros subyacentes, hay una serie de factores que dificultan la descripción y evaluación de la calidad de una auditoría, entre ellos:
 - La existencia o ausencia de incorrecciones materiales en los estados financieros auditados proporciona solo una idea parcial de la calidad de la auditoría.
 - Las auditorías varían y lo que se considera evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar una opinión de auditoría es, hasta cierto punto, un juicio de valor.
 - Las perspectivas sobre la calidad de la auditoría varían entre las partes interesadas.
 - Hay una transparencia limitada sobre el encargo realizado y los hallazgos de la auditoría.

La Existencia o Ausencia de Incorrecciones Materiales en los Estados Financieros Auditados Proporciona Sólo una Visión Parcial de la Calidad de la Auditoría

7. Teniendo en cuenta el objetivo de una auditoría, la existencia de incorrecciones significativas en los estados financieros que no fueron detectadas por la auditoría puede ser un indicador de un fracaso de la auditoría. Sin embargo, la ausencia de incorrecciones significativas en los estados financieros no puede, en sí misma, ser la única medida de la calidad de la auditoría porque puede que no haya habido incorrecciones significativas que detectar.
8. Incluso la existencia de una incorrección significativa no detectada en los estados financieros auditados puede no indicar necesariamente 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 absoluta y razonable es especialmente relevante cuando las inexactitudes resultan de fraudes que se han ocultado mediante falsificación, colusión y tergiversaciones intencionales.
9. El modelo de auditoría refleja las limitaciones inherentes de una auditoría y está diseñado para obtener una seguridad razonable, en lugar de absoluta, lo que significa que existe la posibilidad de que haya incorrecciones materiales no detectadas. Si posteriormente se detectan incorrecciones materiales

¹ Véase el párrafo 11 de la NIA 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de una auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*:

Al realizar una auditoría de estados financieros, los objetivos generales del auditor son:

- (a) Obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, ya sea por fraude o error, lo que permite 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) Informar sobre los estados financieros y comunicar según lo exijan las NIA, de conformidad con los hallazgos del auditor.

Si se identifican evidencias de auditoría suficientes y apropiadas que no fueron detectadas por la auditoría, puede resultar difícil determinar si no se detectaron como resultado del modelo de auditoría general o de fallas en la calidad de la auditoría individual en cuestión.

10. Los conceptos de “evidencia de auditoría suficiente y apropiada” y “seguridad razonable” están estrechamente relacionados. Ninguno puede definirse con precisión, pero ambos deben considerarse en el contexto de las normas aplicables y la práctica establecida.

Las auditorías varían y lo que se considera evidencia de auditoría suficiente y apropiada para respaldar una opinión de auditoría es, hasta cierto punto, una cuestión de juicio

11. No hay dos entidades exactamente iguales y, por lo tanto, el trabajo de auditoría y los juicios requeridos variarán necesariamente. Por lo tanto, lo que se considera “evidencia de auditoría suficiente y apropiada” es, hasta cierto punto, una cuestión de juicio profesional, que refleja el tamaño, la naturaleza y la complejidad de la entidad, la industria y el marco regulatorio asociado en el que opera, así como la evaluación del auditor de los riesgos de que los estados financieros preparados por la gerencia contengan errores materiales.
12. Las firmas de auditoría suelen ser entidades con fines de lucro y la rentabilidad de una firma de auditoría suele estar vinculada a la relación entre los honorarios de auditoría cobrados y el costo que implica reunir evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Esto puede generar la percepción por parte de terceros de que, a pesar de la aplicación de las normas de auditoría y los requisitos éticos, las firmas de auditoría pueden tener un incentivo a corto plazo para limitar el trabajo realizado, al tiempo que reconocen que, a largo plazo, se necesita una calidad de auditoría sostenida para proteger la reputación de la firma de auditoría y evitar acciones regulatorias o legales perjudiciales. Además, en el sector público, si bien los organismos de auditoría del sector público no son entidades con fines de lucro, las limitaciones presupuestarias pueden plantearles desafíos adicionales para garantizar que la cantidad de trabajo realizado sea adecuada.

Perspectivas de la Calidad de la Auditoría Varían Entre las Partes Interesadas

13. Las perspectivas de la calidad de la auditoría varían entre las partes interesadas. Esto, en sí mismo, no es sorprendente, ya que el nivel de su participación directa y el acceso a la información relevante para una auditoría varía enormemente; y el valor que se le asigna a una auditoría varía entre las diferentes partes interesadas.
14. Las partes interesadas de las entidades que cotizan en bolsa no tienen acceso a las comunicaciones de auditoría, salvo las que están disponibles para el público. Por el contrario, las partes interesadas de otras entidades pueden tener a menudo acceso directo a los auditores y recibir comunicaciones formales e informales, que influyen directamente en sus perspectivas sobre la calidad de la auditoría.
15. Algunos usuarios de los estados financieros pueden considerar que la calidad de la auditoría consiste en maximizar la cantidad de evidencia de auditoría obtenida y el desafío planteado a la gerencia. Considerar la calidad de la auditoría únicamente desde esta perspectiva sugeriría que la calidad de una auditoría sería mayor cuantos más recursos (tanto en términos cuantitativos como cualitativos) se asignen a una auditoría.
16. La gerencia puede tener interés en garantizar que el costo de la auditoría sea limitado, que la auditoría se complete lo más rápidamente posible y que se minimicen las interrupciones en las operaciones en curso de la entidad. Al considerar la calidad de la auditoría desde esta perspectiva, la gerencia puede sugerir que se deben minimizar los recursos asignados a una auditoría.
17. El equilibrio de estos diferentes puntos de vista sugiere que una auditoría de calidad implica una auditoría eficaz que se realiza de manera eficiente, en forma oportuna y por un honorario razonable. Sin embargo, las palabras “eficaz”, “eficiente”, “oportuno” y “razonable” tienen cierta subjetividad. Los responsables de la gobernanza, incluidos los comités de auditoría, suelen estar en condiciones de considerar estas cuestiones. Por este motivo, en muchos países los comités de auditoría tienen la responsabilidad de examinar la calidad de la auditoría y aprobar, o recomendar la aprobación, del nombramiento del auditor y de los honorarios de auditoría.

Existe una transparencia limitada sobre el trabajo de auditoría realizado y los hallazgos de auditoría

18. Muchos servicios son relativamente transparentes para aquellos a quienes se prestan y los usuarios pueden evaluar su calidad directamente. Sin embargo, muchas partes interesadas, incluidos los accionistas de empresas que cotizan en bolsa o los proveedores de financiación de cualquier negocio, no suelen tener una visión detallada del trabajo realizado en la auditoría y los problemas que se identificaron y abordaron. Por lo tanto, los usuarios de los informes financieros, que son externos a la entidad que se audita, a menudo no pueden evaluar directamente la calidad de la auditoría.
19. La información sobre el trabajo y los hallazgos del auditor podría proporcionarse en el informe del auditor. Sin embargo,

muchos informes de auditoría están estandarizados y, salvo en 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 cuestionado al IAASB sobre si se debe proporcionar más información en los informes de auditoría y el IAASB ha respondido proponiendo cambios en la estructura, la redacción y el contenido del informe del auditor, incluida, para las auditorías de empresas que cotizan en bolsa, la inclusión de cuestiones clave de auditoría. El IAASB espera que los cambios en el informe del auditor, y en particular la inclusión de cuestiones clave de auditoría, proporcionen información útil a los usuarios de los estados financieros para mejorar su comprensión de aquellas cuestiones que, a juicio profesional del auditor, fueron de mayor importancia en la auditoría.

21. El IAASB espera que su iniciativa de informes del auditor proporcione a los usuarios una idea de la calidad de la auditoría, especialmente si existe la oportunidad de que haya una discusión más a fondo sobre ella con los comités de auditoría o el auditor. Sin embargo, el IAASB reconoce que dicha información adicional inevitablemente será solo una parte relativamente pequeña de la información total 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 de entrada y de proceso

- Este Anexo contiene descripciones adicionales de los atributos de calidad de los factores de entrada y de proceso. Estos atributos de calidad se aplican a nivel de encargo de auditoría, a nivel de firma de auditoría y a nivel nacional (o jurisdiccional).

Factores de entrada

1.1 Valores, Ética y Actitudes – Nivel de Encargo

- Los atributos claves son:
 - El equipo de encargo reconoce: que la auditoría se realiza en el interés público más amplio; y la importancia de cumplir con los requisitos éticos.
 - El equipo del encargo muestra objetividad e integridad.
 - El equipo del encargo es independiente.
 - El equipo del encargo muestra competencia profesional y el debido cuidado.
 - El equipo del encargo muestra escepticismo profesional.
- El Equipo del Encargo Reconoce que la Auditoría se Realiza en Beneficio del Interés Público más Amplio y la Importancia de Cumplir con los Requisitos Éticos.*
- El equipo del encargo se compromete a realizar la auditoría en beneficio de las partes interesadas de la entidad y del interés público en general. Es probable que la naturaleza y el alcance del interés público varíen según la naturaleza de la entidad. Sin embargo, en todas las auditorías, el equipo del encargo debe plantear un grado adecuado de desafío a la gerencia, expresar con firmeza sus puntos de vista y llevar los asuntos a conclusiones adecuadas.
 - El Equipo del Encargo Muestra Objetividad e Integridad*
- El principio de objetividad impone a los auditores la obligación de no comprometer su criterio profesional o comercial debido a sesgos, conflictos de intereses o la influencia indebida de otros.¹
- La necesidad de que los auditores, en particular, sean objetivos surge del hecho de que muchas de las cuestiones importantes involucradas en la preparación de los estados financieros implican juicio. Pocas partidas incluidas en los estados financieros se pueden medir con certeza, y muchas implican estimación y, por lo tanto, juicio. Los auditores deben ser objetivos cuando evalúan los juicios de la gerencia para reducir el riesgo de que los estados financieros estén materialmente tergiversados debido a sesgos de la gerencia, ya sea deliberada o inadvertidamente.
- La integridad es un requisito previo para todos aquellos que actúan en interés público. Es esencial que el equipo del encargo actúe, y se vea que actúa, con integridad, lo que requiere no solo honestidad sino una amplia gama de cualidades relacionadas, como imparcialidad, franqueza y coraje.
- El Equipo del Encargo es Independiente*
- La independencia es necesaria para proteger a los miembros individuales del equipo del encargo o de la firma de auditoría de influencias que puedan comprometer los juicios profesionales, y los ayuda a actuar con integridad y ejercer objetividad y escepticismo profesional. También es necesario para evitar hechos y circunstancias que sean tan significativos que un tercero razonable e informado probablemente concluiría que la integridad, objetividad o escepticismo profesional de una firma o de un miembro del equipo del encargo se han visto comprometidos.
- Las amenazas a la independencia del auditor pueden incluir:
 - Intereses financieros existentes entre el auditor y la entidad auditada. Tener un interés financiero en un cliente de auditoría puede crear una amenaza de interés propio.
 - Relaciones comerciales entre el auditor y la entidad auditada. Una relación comercial estrecha entre la firma de auditoría, o un miembro del equipo del encargo o un familiar directo, y la entidad puede crear amenazas de interés propio o intimidación.

¹ Código de Ética para Contadores Profesionales (Código IESBA), párrafo 120.1 del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores

- Prestación de servicios no relacionados con la auditoría a clientes de auditoría. Las firmas de auditoría tradicionalmente han proporcionado a sus clientes de auditoría una gama de servicios no relacionados con la auditoría que son consistentes con sus habilidades y experiencia. Sin embargo, la prestación de servicios no relacionados con la auditoría puede crear amenazas a la independencia. Las amenazas creadas son, con mayor frecuencia, amenazas de auto revisión, interés propio y defensa.
 - Los socios y el personal pueden creer que su remuneración y, de hecho, sus carreras en curso con la firma de auditoría dependen de la retención de un cliente de auditoría, lo que crea una amenaza de familiaridad o interés propio.
 - Situaciones en las que un ex miembro del equipo del encargo, o socio de la firma, se ha incorporado a la entidad auditada en una posición para ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables y los estados financieros. Las amenazas que se generan son, en la mayoría de los casos, amenazas de familiaridad, interés personal e intimidación.
9. También puede generarse una amenaza de familiaridad si se utiliza el mismo personal de alto nivel en un encargo de auditoría durante un largo período de tiempo. Sin embargo, es probable que el conocimiento previo acumulado de la entidad y su negocio favorezca la calidad de la auditoría, ya que mejorará la evaluación del auditor de los riesgos y las respuestas a ellos. También puede conducir a la eficiencia y a las recomendaciones más perspicaces para la mejora en áreas particulares de las operaciones comerciales de una entidad.
10. Los posibles beneficios para la calidad de la auditoría deben equilibrarse con las amenazas a la independencia del auditor que pueden surgir del conocimiento detallado que el personal de alto nivel tiene de la entidad y su negocio como resultado de su participación en la auditoría durante varios años. Para abordar esta amenaza, el Código del IESBA exige que los socios clave de auditoría de las entidades de interés público cambien (o “roten”) después de siete años; los requisitos éticos o legales de algunos países exigen un período de rotación más corto. Algunos creen que, además de la rotación de los socios del encargo de auditoría, la percepción de la independencia del auditor mejoraría si la propia firma de auditoría cambiara periódicamente. Otros creen que es probable que mantener la misma firma ayude a los auditores a comprender el negocio y los sistemas de la entidad y dé como resultado respuestas eficaces a los riesgos de incorrecciones significativas en los estados financieros, así como a la eficiencia de la auditoría.
11. La consideración de las amenazas y las salvaguardas al determinar la independencia en las auditorías del sector público es tan importante como en las auditorías del sector privado. Sin embargo, algunas de las amenazas potenciales pueden diferir. Por ejemplo, es menos probable que los auditores del sector público tengan intereses financieros directos en las entidades que auditan.
12. El auditor suele ser visto como un valioso asesor comercial y fiscal de la entidad y suele haber comunicaciones directas frecuentes con la alta gerencia, lo que hace que el auditor esté bien informado sobre los desarrollos comerciales. Esto le da al auditor un buen conocimiento tanto del proceso de información financiera del cliente como de su industria, pero también puede verse como una amenaza a la independencia.
- 1.1.4 *El Equipo del Encargo Demuestra Competencia Profesional y Debido Cuidado*
13. La competencia profesional y la diligencia debida involucran a todos los miembros del equipo del encargo:
- Desarrollar y mantener conocimientos y habilidades profesionales a un nivel apropiado;
 - Actuar con cuidado, minuciosidad y en forma oportuna; y
 - Actuar diligentemente de acuerdo 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 mentalidad inquisitiva en el contexto de una comprensión adecuada de la entidad, su negocio y el entorno en el que opera. Esta comprensión, junto con un conocimiento y experiencia empresarial más general, permite al auditor evaluar los riesgos de incorrección material en los estados financieros de una entidad, evaluar la suficiencia y la idoneidad de la evidencia de auditoría y llegar a conclusiones apropiadas.
15. El escepticismo profesional es un aspecto importante del juicio del auditor relacionado con la planificación, la realización y la evaluación de los resultados de una auditoría. A menos que los auditores estén preparados para cuestionar las afirmaciones de la gerencia (incluso cuando la gerencia ha utilizado un experto), no actuarán como un elemento disuasorio del fraude ni podrán concluir, con confianza, si los estados financieros de una entidad están presentados de manera justa de acuerdo con el marco de información financiera.
16. El escepticismo profesional involucra a todos los miembros del equipo del encargo:

- Tener una mentalidad inquisitiva y la voluntad de cuestionar las afirmaciones de la gerencia;
- Evaluar críticamente la información y las explicaciones obtenidas en el curso de su encargo;
- Tratar de comprender las motivaciones de la gerencia para posibles errores en los estados financieros;
- Mantener una mente abierta;
- Cuestionar los juicios de otros miembros del equipo del encargo;
- Tener la confianza para desafiar a la gerencia y la persistencia para llevar las cosas hasta el final; y
- Estar alerta ante evidencias que sean inconsistentes con otras evidencias obtenidas o que pongan en duda la confiabilidad de los documentos y las respuestas a las consultas.

1.2 **Valores, ética y actitudes – Nivel de la firma**

17. Los atributos claves son:

- Existen mecanismos de gobernanza que establecen el “tono desde arriba” apropiado y que apuntan a salvaguardar la independencia de la firma.
- Se promueven las características personales necesarias a través de sistemas de evaluación y recompensa que respaldan la calidad de la auditoría.
- Las consideraciones financieras no impulsan acciones y decisiones que perjudiquen la calidad de la auditoría.
- La firma enfatiza la importancia de brindarles 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 consulta sobre temas difíciles.
- Existen sistemas sólidos para tomar decisiones de aceptación y continuidad del cliente.

1.2.1 *Existen Mecanismos de Gobernanza que Establecen el “Tono desde Arriba” Adecuado y que Apuntan a Salvaguardar la Independencia de la Firma*

18. Es importante que una firma de auditoría cuente con mecanismos de gobernanza interna sólidos para salvaguardar la naturaleza de interés público de la función de auditoría y evitar que los intereses comerciales de la firma afecten negativamente la calidad de la auditoría, por ejemplo, al promover de manera inapropiada otras áreas de práctica (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 la auditoría en el interés público y la importancia de la calidad de la auditoría en este sentido, lo que incluye evitar situaciones que puedan comprometer la objetividad o independencia de la firma. Comunicar de manera regular los comportamientos esperados crea un entorno apropiado dentro de la firma de auditoría que incluye el fomento de la adhesión a los principios subyacentes a los requisitos éticos que se aplican a los auditores.
20. Los profesionales independientes tienen un control directo sobre la cultura de su firma, y en las pequeñas y medianas firmas (PYME) un pequeño número de socios puede tener una influencia muy directa sobre factores de entrada tales como acuerdos de gobernanza, consultas y actividades de monitoreo. Dependiendo del tono, esto podría ser una fortaleza o una debilidad del entorno de la pequeña firma.

1.2.2 *Las características personales necesarias se promueven a través de sistemas de evaluación y recompensa que respaldan la calidad de la auditoría*

21. Los sistemas de evaluación y recompensa pueden nutrir y desarrollar características y comportamientos personales apropiados, incluyendo integridad, objetividad, competencia profesional y diligencia debida. Esto implica incorporar estas características en los criterios de selección de reclutamiento, procesos de ascenso y remuneración y programas de capacitación, utilizando marcos de competencia adecuados.
22. Los marcos de competencia podrían desarrollarse mejor haciendo referencia a las áreas de competencia de las IES, lo que promovería la armonización de los marcos entre las firmas de auditoría.
23. Periódicamente, la firma evalúa a sus socios y personal en relación con las competencias desarrolladas para respaldar la calidad de la auditoría. De esta manera, las firmas de auditoría garantizan que los socios y el personal no serán penalizados por adoptar una postura firme sobre cuestiones de auditoría, incluso si esto puede poner en peligro la relación con un cliente. Las conclusiones a las que se llega se utilizan para respaldar las decisiones sobre ascensos y remuneraciones, así como otras medidas que pueden adoptar las firmas cuando el desempeño de los socios o el personal no ha cumplido con los estándares esperados.

1.2.3 *Las Consideraciones Financieras no deben Impulsar Acciones y Decisiones que Perjudiquen la Calidad de la Auditoría*

24. Las consideraciones financieras, tanto a nivel de la firma (como el objetivo financiero que una firma establece para el margen de beneficio que se logrará en el encargo de auditoría y la voluntad de invertir en sistemas de capacitación y apoyo para la auditoría) como a nivel del encargo (como la relación entre los honorarios de auditoría y el costo subyacente del encargo realizado), no deben impedir la realización de una auditoría sólida que satisfaga el interés público.
25. Tampoco debe haber, a expensas de la calidad de la auditoría:
- Énfasis en obtener nombramientos de auditoría y en la retención de clientes de auditoría, particularmente a honorarios irrealistas;
 - Énfasis en la comercialización de servicios no relacionados con la auditoría a entidades que la firma audita; o
 - Reducción de costos (incluso mediante la reducción de socios y personal) en la práctica de auditoría (por ejemplo, durante épocas de crisis económica).

1.2.4 *La firma Enfatiza la Importancia de Brindarles a los Socios y al Personal Oportunidades de Desarrollo Profesional Continuo y Acceso a Soporte Técnico de Alta Calidad*

26. La auditoría requiere conocimientos de un número considerable de áreas técnicas, que incluyen informes financieros, normas de auditoría y ética, y leyes y regulaciones corporativas e impositivas. Es importante que las firmas de auditoría cuenten con acuerdos de soporte técnico para ayudar a los socios y al personal a mantenerse actualizados con los avances en estas áreas y brindar 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 respaldar los juicios de auditoría (por ejemplo, mediante la recopilación de bases de datos relacionadas con el negocio y la industria), rastrear y abordar adecuadamente los problemas de independencia y planificar y administrar eficazmente la rotación de socios en los encargos de auditoría.
28. El tamaño de las firmas de auditoría y el soporte técnico disponible pueden variar considerablemente. Para las prácticas más pequeñas con una pequeña cantidad de personal y una base de clientes con relativamente poca complejidad en las operaciones, es posible desarrollar políticas y procedimientos de control de calidad relativamente sencillos. Sin embargo, las prácticas más pequeñas pueden enfrentar desafíos en relación con la consulta y pueden emplear consultores externos para brindar experiencia técnica o confiar en los servicios de soporte técnico proporcionados por organizaciones de contabilidad profesional locales.

1.2.5 *La firma promueve una cultura de consulta sobre cuestiones difíciles*

29. Una cultura de consulta es importante para todas las firmas de auditoría, incluidos los profesionales independientes. La auditoría a menudo requiere que se tomen decisiones y juicios difíciles. El personal discutirá estos temas dentro del equipo de encargo y con el socio de encargo de auditoría. Los socios de encargo de auditoría discuten decisiones y juicios difíciles con otros socios o con especialistas técnicos y consideran cuidadosamente el asesoramiento brindado. Para que este proceso funcione de manera efectiva, es importante que exista una cultura de consulta y que los involucrados tengan suficiente tiempo disponible para tratar adecuadamente los problemas a medida que surjan.
30. Cuando los recursos internos pueden ser limitados, los recursos técnicos externos pueden estar disponibles a través de sus organizaciones de contabilidad profesional, sus relaciones con otras firmas u organizaciones de terceros con los recursos adecuados.

1.2.6 *Existen sistemas sólidos para tomar decisiones sobre la aceptación y continuidad de los clientes*

31. Antes de aceptar un encargo de auditoría, y anualmente a partir de entonces, es importante que las firmas de auditoría consideren si son competentes para realizar el encargo y si tienen las capacidades y los recursos para hacerlo. Esto incluye si la firma puede cumplir con los requisitos éticos pertinentes.
32. Si bien los auditores deben aplicar un escepticismo profesional, la auditoría también implica un grado de confianza en la gerencia. Por definición, no se puede confiar en una gerencia que carezca de integridad. Por lo tanto, los buenos sistemas de aceptación y continuidad de los clientes evalúan si existe información que sugiera que la gerencia del cliente carece de integridad hasta el punto de que no será posible realizar una auditoría de calidad. Por lo tanto, contar con un sistema riguroso de aceptación y continuidad de los clientes es importante para ayudar a una firma de auditoría a evitar encargos en los que exista una alta probabilidad de fraude o actos ilegales y, de ese modo, mantener una reputación de brindar auditorías de calidad.

1.3 **Valores, Ética y Actitudes – Nivel Nacional**

33. Los atributos claves son:
- Se promulgan requisitos éticos que aclaran tanto los principios éticos subyacentes como los requisitos específicos que se aplican
 - Los reguladores, los emisores de normas nacionales y las organizaciones profesionales de contabilidad se esfuerzan por garantizar que se comprendan los principios éticos y que los requisitos se apliquen de manera uniforme.
 - La información relevante para las decisiones de aceptación de clientes se comparte entre las firmas de auditoría.

1.3.1 *Se promulgan requisitos éticos que aclaran tanto los principios éticos subyacentes como los requisitos específicos que se aplican*

34. Los requisitos éticos pueden ser impuestos por ley o reglamentos o pueden ser exigidos por las organizaciones profesionales de contabilidad. La IFAC exige a sus organismos miembros que tomen medidas para adoptar e implementar el Código IESBA en sus jurisdicciones y que ayuden en su implementación, dependiendo de las responsabilidades de los organismos miembros en los entornos nacionales. En algunos países, el Código IESBA se complementa con requisitos nacionales adicionales, y las firmas de auditoría y los organismos de auditoría del sector público pueden optar por imponer requisitos más altos a sus socios y personal.

35. Los requisitos éticos no pueden abarcar todas las situaciones posibles. Por lo tanto, los auditores deben comprender tanto los requisitos como los principios fundamentales que los sustentan para saber cómo aplicarlos en la práctica. La comprensión de cómo aplicar los principios se puede desarrollar mediante comunicaciones internas dentro de la firma de auditoría, mediante coaching o capacitación en el encargo y mediante la observación por parte del personal de personal con más experiencia en acción.

36. El Código del IESBA establece los siguientes principios fundamentales de ética profesional y exige que los auditores los cumplan:²

- Integridad: ser directo y honesto en todas las relaciones profesionales y comerciales. La integridad también implica trato justo y veracidad³
- Objetividad: no permitir que los prejuicios, los conflictos de intereses o la influencia indebida de otros prevalezcan sobre los juicios profesionales o comerciales.
- Competencia profesional y diligencia debida: mantener los conocimientos y las habilidades profesionales al nivel requerido para garantizar que un cliente o empleador reciba servicios profesionales competentes basados en los avances actuales en la práctica, la legislación y las técnicas y actúe con diligencia y de acuerdo con las normas técnicas y profesionales aplicables.
- Confidencialidad: respetar la confidencialidad de la información adquirida como resultado de relaciones profesionales y comerciales y, por lo tanto, no revelar dicha información a terceros sin autorización adecuada y específica, a menos que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla, ni utilizar la información para beneficio personal del contador profesional o de terceros
- Conducta profesional: cumplir con las leyes y regulaciones pertinentes y evitar cualquier acción que desacredite la profesión.

37. Además, el Código del IESBA contiene requisitos adicionales para la independencia del auditor y describe el enfoque que los auditores deben adoptar, incluyendo:

- Identificar amenazas a la independencia;
- Evaluar la importancia de las amenazas identificadas; y
- Aplicar salvaguardas, cuando sea necesario, para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.

38. El Código del IESBA establece que cuando los auditores determinen que no están disponibles o no se pueden aplicar salvaguardas apropiadas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, el contador profesional deberá eliminar la circunstancia o relación que crea las amenazas o rechazar o terminar el encargo de auditoría⁴. En algunas situaciones, el Código IESBA reconoce que la amenaza creada sería tan significativa que ninguna salvaguarda podría reducirla a un nivel aceptable; y, en consecuencia, se le prohíbe al auditor realizar la auditoría.

1.3.2 *Los reguladores, los emisores de normas nacionales y las organizaciones profesionales de contabilidad se esfuerzan por garantizar que se comprendan los principios éticos y que los requisitos se apliquen de manera uniforme*

39. La aplicación uniforme de los requisitos éticos y los principios que los sustentan se facilita mediante actividades de orientación, capacitación y apoyo proporcionadas por los reguladores, los emisores de normas nacionales, las organizaciones profesionales de contabilidad y otros. Esto puede incluir la emisión de material de orientación, como respuestas a preguntas frecuentes, así como la organización de presentaciones y talleres.

1.3.3 *La información relevante para las decisiones de aceptación de clientes se comparte entre las firmas de auditoría*

40. Las firmas de auditoría individuales tomarán decisiones sobre si aceptan un nuevo cliente de auditoría o continúan con uno existente. Las firmas pueden optar por no continuar con un cliente de auditoría si tienen inquietudes sobre las prácticas de información financiera o la integridad de la gerencia. En tales circunstancias, es importante que otras firmas de auditoría que sean invitadas a presentar una oferta para la auditoría conozcan esta información.

1.4 **Conocimientos, Habilidades, Experiencia y Tiempo – Nivel de Compromiso**

41. Los atributos claves son:

- Los socios y el personal tienen las competencias necesarias.

² Código del IESBA, párrafo 100.5

³ Código del IESBA, sección 110.1

⁴ Código del IESBA, párrafo 290.7. Sin embargo, los organismos de auditoría del sector público no suelen poder renunciar a los compromisos de auditoría.

- Los socios y el personal entienden el negocio de la entidad.
- Los socios y el personal hacen juicios razonables.
- El socio del compromiso de auditoría participa activamente en la evaluación de riesgos, la planificación, la supervisión y la revisión del trabajo realizado.
- El personal que realiza un encargo de auditoría detallado "en sitio" tiene suficiente experiencia, su trabajo está dirigido, supervisado y revisado adecuadamente, y existe un grado razonable de continuidad del personal.
- Los socios y el personal tienen tiempo suficiente para realizar la auditoría de manera eficaz.
- El socio del encargo de auditoría y otros miembros experimentados del equipo del encargo son accesibles para la gerencia y los encargados del gobierno corporativo.

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

42. Si bien no se puede esperar que todos los miembros del equipo tengan el mismo nivel de conocimiento y experiencia, es responsabilidad del socio a cargo del trabajo de auditoría asegurar que el equipo en conjunto tenga las competencias apropiadas y que se contraten especialistas externos o expertos según sea necesario para satisfacer las necesidades de las circunstancias del trabajo. Por ejemplo, puede ser necesaria la experiencia en relación con asuntos tales como:
- La valoración de instrumentos financieros complejos, terrenos y edificios, activos intangibles, activos adquiridos y pasivos asumidos en combinaciones de negocios y activos que puedan haber sufrido deterioro.
 - El cálculo actuarial de pasivos asociados con contratos de seguros o planes de beneficios para empleados.
 - La estimación de reservas de petróleo y gas.
 - La valuación de pasivos ambientales y costos de limpieza del sitio.
 - La interpretación de contratos, leyes y regulaciones.
 - El análisis de problemas complejos o inusuales de cumplimiento tributario.
 - Los sistemas de información de la entidad, especialmente si se considera que la entidad depende de la tecnología de la información.
43. La experiencia puede obtenerse ya sea dentro de la firma de auditoría o de fuentes externas. Si participan especialistas o expertos, es importante, al igual que con otros miembros del equipo de encargo, que su trabajo sea dirigido, supervisado y revisado adecuadamente.
44. El desarrollo adecuado de los conocimientos y habilidades profesionales comienza con el desarrollo profesional inicial del aspirante a contador profesional.⁵ Luego, la especialización adicional del contador profesional para desempeñar el papel de auditor se logra mediante el desarrollo profesional continuo y la experiencia laboral adicional en auditoría. El desarrollo profesional continuo de la competencia profesional y el aprendizaje permanente son fundamentales para que los auditores sigan cumpliendo las expectativas de sus clientes y del público.⁶

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

45. Una comprensión sólida de la entidad, su negocio y la industria en la que opera es clave para que el auditor pueda evaluar los riesgos de incorrección material en los estados financieros para enfocar adecuadamente los procedimientos de auditoría y evaluar los hallazgos de ellos. También es necesario para el ejercicio del escepticismo profesional y la capacidad de emitir juicios de auditoría adecuados.
46. El conocimiento de la industria, incluida la comprensión de las regulaciones y cuestiones contables pertinentes, puede ser especialmente importante para los clientes, por ejemplo, en la industria de servicios financieros. Sin embargo, es importante que las áreas de conocimiento no sean tan estrechas que impidan al auditor ver cuestiones más amplias. Los auditores pueden adquirir conocimientos generales de negocios al realizar encargos que no sean de auditoría y al estar expuestos a diferentes clientes en diferentes industrias. Esto les permite distanciarse del resto

⁵ Las áreas de competencia y los resultados de aprendizaje para el aspirante a contador profesional se proporcionan en IES 2, *Desarrollo profesional inicial: competencia técnica*; IES 3, *Desarrollo profesional inicial: habilidades profesionales*; e IES 4, *Desarrollo profesional inicial: valores, ética y actitudes profesionales*; mientras que las áreas de competencia y los resultados de aprendizaje para el socio del encargo se proporcionan en IES 8, *Desarrollo profesional para socios del encargo responsables de auditorías de estados financieros*.

⁶ El IAESB está trabajando en la revisión de IES 8 Es probable que se reconozca la necesidad del auditor de mejorar continuamente su competencia identificando primero los resultados del aprendizaje y luego exigiendo el desarrollo profesional continuo en las áreas de competencia requeridas a los socios responsables de las auditorías de estados financieros.

Los auditores deben conocer los detalles del negocio de una entidad en particular y reflexionar sobre su conocimiento más amplio de los asuntos comerciales, los riesgos y los sistemas de control.

47. Las auditorías de entidades más pequeñas suelen ser realizadas en sitio por personal experimentado que ha estado involucrado con la entidad durante varios años. Si bien dicho personal suele tener 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 hacen juicios razonables*

48. Los auditores utilizan su experiencia y los valores de integridad, objetividad y escepticismo profesional para hacer juicios profesionales razonables que estén respaldados por los hechos y las circunstancias del encargo.

49. Hacer juicios razonables puede implicar que los socios y el personal:

- Identifiquen el problema;
- Apliquen el conocimiento de negocios, contabilidad financiera y presentación de informes y tecnología de la información;
- Investiguen el tema y consideren diferentes perspectivas;
- Evaluar alternativas a la luz de los hechos y circunstancias relevantes;
- Consideren si se siguió un proceso adecuado para llegar a una conclusión y si existe suficiente evidencia de auditoría apropiada para respaldarla;
- Consulten, según corresponda; y
- Documentar la conclusión y su fundamento.

1.4.4 *El socio del encargo de auditoría participa activamente en la evaluación de riesgos, la planificación, la supervisión y la revisión del trabajo realizado*

50. Como los socios del encargo son responsables de las auditorías que realizan, es importante que participen directamente en la planificación de la auditoría, la evaluación de la evidencia obtenida y la obtención de conclusiones finales.

51. Si bien gran parte del encargo de auditoría detallado puede delegarse a personal menos experimentado, la accesibilidad de los socios del encargo de auditoría les permite proporcionar información oportuna a medida que avanza la auditoría.

52. Algunos creen que la revelación del nombre del socio del encargo en el informe del auditor debería ser obligatoria para todas las entidades, ya que proporcionaría al socio del encargo un mayor sentido de responsabilidad personal, ya que esta persona es en última instancia responsable de la realización de la auditoría. En muchas jurisdicciones esto ya se exige, generalmente mediante un requisito de firma personal. Otros creen que dicho requisito no tendría ningún impacto en el sentido de responsabilidad de un socio del encargo. Las posibles dificultades de un requisito de este tipo incluyen una reducción percibida de la responsabilidad de la firma y la posibilidad de una mayor responsabilidad legal para el socio a cargo del encargo en determinadas jurisdicciones.

1.4.5 *El personal que realiza un encargo de auditoría detallado “en sitio” tiene suficiente experiencia, su encargo está dirigido, supervisado y revisado adecuadamente, y existe un grado razonable de continuidad del personal*

53. La estructura de muchas firmas de auditoría, especialmente las firmas de auditoría más grandes, es jerárquica (a menudo descrita como una “estructura piramidal”) y la composición de muchos equipos de encargo para trabajos individuales refleja esta estructura. Como resultado, es probable que gran parte del trabajo de auditoría detallado “en sitio” sea realizado por miembros del personal que son relativamente inexpertos; de hecho, muchos pueden estar aun completando una calificación contable. Sin embargo, generalmente se necesita experiencia para que el personal haga juicios profesionales razonables.

54. Además, es probable que tener a los mismos miembros del personal en una auditoría, un año después de otro, los ayude a comprender el negocio y los sistemas de la entidad y esto a menudo es visto positivamente por la gerencia y los encargados del gobierno corporativo. Algunos creen que esto probablemente dé como resultado respuestas eficaces a los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros, así como una auditoría más eficiente. Sin embargo, una participación prolongada puede dar lugar a una falta de escepticismo profesional y a amenazas a la independencia del auditor.

55. En muchos países, los organismos de auditoría del sector público tienen que respetar límites fijos en cuanto a lo que pueden gastar en recursos humanos. También puede haber regulaciones que afecten la contratación de personal y los salarios que se pueden pagar. Esto puede significar que para algunos organismos de auditoría sea un desafío contratar y retener una cantidad suficiente de personal de alta calidad para lograr de manera constante una auditoría de calidad.

1.4.6 *Los Socios y el Personal tienen Tiempo Suficiente para Realizar la Auditoría de Manera Eficaz.*

56. Los socios y el personal a menudo tienen responsabilidades distintas a la auditoría de una sola entidad, y las auditorías pueden realizarse con plazos difíciles. La planificación es importante, tanto a nivel de una auditoría individual como a nivel de la firma de auditoría, para asegurar que se disponga de los recursos adecuados para reunir evidencia de auditoría suficiente y apropiada e interactuar apropiadamente con la gerencia y los encargados del gobierno.
57. Las firmas de auditoría son generalmente entidades con fines de lucro y la rentabilidad de una firma de auditoría está influenciada por la relación entre los honorarios de auditoría cobrados y el costo involucrado en la recopilación de evidencia de auditoría suficiente y apropiada. Los socios del encargo de auditoría generalmente son responsables dentro de sus firmas de auditoría del rendimiento financiero de las auditorías que realizan y, si los honorarios de auditoría están restringidos por la gerencia, esto puede ejercer presión sobre el equipo del encargo para cambiar la naturaleza y el calendario de los procedimientos de auditoría o reducir las pruebas. Esto, a su vez, potencialmente amenaza la calidad de la auditoría.⁷

1.4.7 *El Socio del Encargo De Auditoría y Otros Miembros Experimentados del Equipo del Encargo son Accesibles a la Gerencia y a los Encargados del Gobierno*

58. Es importante que el socio del encargo de auditoría sea accesible a los miembros superiores de la gerencia y a los encargados del gobierno. El contacto regular permite al socio a cargo del encargo de auditoría estar bien informado sobre los avances en el negocio de la entidad, así como plantear cuestiones relacionadas con la auditoría de manera oportuna.

1.5 **Conocimientos, Habilidades, Experiencia y Tiempo – Nivel de la Firma**

59. Los atributos claves son:

- Los socios y el personal tienen tiempo suficiente para tratar los problemas difíciles a medida que surgen.
- Los equipos del encargo están adecuadamente estructurados.
- Los socios y el personal de mayor jerarquía proporcionan al personal menos experimentado evaluaciones oportunas y entrenamiento adecuado o capacitación "en el encargo".
- Se brinda suficiente capacitación a los socios y al personal de auditoría sobre auditoría, contabilidad y, cuando corresponde, sobre temas especializados de la industria.

1.5.1 *Los Socios y el Personal Tienen Tiempo Suficiente para Abordar Cuestiones Difíciles a Medida que Surgen*

60. Los socios y el personal directivo suelen trabajar en varias auditorías, a menudo con calendarios de presentación de informes similares. Esto puede dar lugar a períodos de actividad concentrados. Los socios y el personal directivo también suelen realizar servicios no relacionados con la auditoría para clientes u otras actividades dentro de la firma de auditoría. Es importante que las firmas anticipen, lo mejor que puedan, y gestionen posibles conflictos de tiempo al asignar responsabilidades. La gerencia de la firma supervisa de forma proactiva los niveles de encargo para reducir el riesgo de que se imponga una carga inaceptable a socios o miembros del personal individuales.

1.5.2 *Los Equipos de Encargo están Adecuadamente Estructurados*

61. La asignación de recursos humanos tiene en cuenta el riesgo. Existe el peligro de que los socios y el personal más competentes sean asignados a los clientes más importantes y prestigiosos de la firma y, como resultado, no estén disponibles para auditar a otros clientes en los que los riesgos de que los estados financieros estén materialmente erróneos pueden ser mayores.
62. La asignación adecuada de recursos facilita que los equipos de encargo tengan la experiencia y el tiempo para realizar auditorías específicas. Esto implica asignar socios y personal de alto nivel que tengan un conocimiento adecuado de la industria en la que opera el cliente y su marco de información financiera aplicable, y tiempo suficiente para poder realizar auditorías de calidad.
63. La asignación de recursos implica que la firma recopile información sobre:
- Conocimientos, habilidades y experiencia;
 - Compromisos de tiempo estimados; y
 - Períodos de servicio, para facilitar el cumplimiento de los requisitos éticos, por ejemplo, en relación con la rotación de los socios de auditoría.
64. Las auditorías de entidades más pequeñas no son obligatorias en algunos países. Esto puede significar que en dichos países es un desafío para las pequeñas y medianas empresas que tienen solo un pequeño número de clientes de auditoría retener a los socios y al personal con conocimientos y experiencia de auditoría relevantes.

⁷ Los requisitos éticos (por ejemplo, el párrafo 240.2 del Código IESBA) a menudo describen esta amenaza y requieren que se evalúe y, cuando corresponda, se apliquen salvaguardas.

1.5.3 *Los Socios y el Personal de Mayor Jerarquía Proporcionan al Personal Menos Experimentado Evaluaciones Oportunas y Entrenamiento Adecuado o Capacitación "En el Encargo".*

65. El proceso de evaluación de una firma de auditoría es un aspecto importante para el desarrollo de las capacidades de una persona. Aunque es difícil de medir, es probable que la calidad de la auditoría mejore si se aborda específicamente en las evaluaciones tanto de los socios como del personal. Esto puede utilizarse para promover el ejercicio de un buen criterio de auditoría, incluyendo la consulta sobre cuestiones complejas.
66. Resulta útil distinguir entre proporcionar al personal evaluaciones periódicas del desempeño y ofrecer coaching y capacitación en el encargo. Si bien las evaluaciones pueden utilizarse para ayudar a identificar una habilidad o competencia importante que necesita mejorar, el coaching o la capacitación en el encargo pueden utilizarse para ayudar a una persona a desarrollar dicha habilidad o competencia. El coaching y la capacitación en el trabajo probablemente sean especialmente importantes para desarrollar 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 abordar áreas de auditoría con las que no está familiarizado.
67. Ser capaz de entrenar eficazmente requiere habilidades, conocimientos y experiencia adicionales, y no existe un número ilimitado de personas dentro de las firmas de auditoría con las competencias adecuadas. Estas personas pueden tener otras exigencias de tiempo. Es importante que las firmas incentiven a su personal más experimentado para que dedique el tiempo necesario a desempeñar esta importante función de desarrollo profesional de forma eficaz y, como parte del proceso de evaluación, evalúen su cumplimiento.
- 1.5.4 *Se imparte suficiente formación a los socios y al personal de auditoría en auditoría, contabilidad y, cuando corresponda, en temas especializados del sector.*
68. La profesión se esfuerza por dotar a los auditores de las competencias necesarias mediante el desarrollo profesional inicial (DPI), que comprende formación en habilidades y valores técnicos y profesionales, ética y actitudes, experiencia práctica y requisitos de desarrollo profesional continuo (DPC)
69. Las firmas generalmente imparten formación en los aspectos técnicos de la auditoría y en los requisitos de sus metodologías de auditoría. Las firmas también proporcionan experiencia práctica esencial al incluir a practicantes en los equipos de encargo que realizan encargos de auditoría.⁸ Combinar el aprendizaje sobre los aspectos técnicos de la auditoría con la adquisición de experiencia práctica es importante, ya que la capacitación formal es solo una parte del proceso mediante el cual los auditores desarrollan habilidades y experiencia.
70. Las organizaciones profesionales de contabilidad miembros de la IFAC tienen requisitos relacionados con el desarrollo profesional continuo (DPC), y los programas de desarrollo que utilizan las firmas están diseñados para desarrollar la competencia de los profesionales de la auditoría. Dichos programas suelen abordar una amplia gama de áreas relevantes para el negocio de la firma en su conjunto, como la gestión de proyectos, las tecnologías de la información y las habilidades de comunicación. Es importante que las firmas dediquen suficiente tiempo, recursos e importancia a la capacitación en materia de auditoría y contabilidad, incluyendo, cuando corresponda, temas especializados del sector, a fin de proporcionar las habilidades técnicas necesarias para respaldar la calidad de la auditoría.

1.6 **Conocimientos, Habilidades, Experiencia y Tiempo – Nivel de la Firma**

71. Los atributos claves son:
- Existen mecanismos sólidos para la concesión de licencias a las firmas de auditoría o a los auditores individuales.
 - Los requisitos de formación están claramente definidos y la formación cuenta con los recursos adecuados y es eficaz.
 - Existen mecanismos para actualizar a los auditores sobre cuestiones actuales y para proporcionarles formación sobre nuevos requisitos contables, de auditoría o reglamentarios.
 - La profesión de auditoría está bien posicionada para atraer y retener a personas con las cualidades adecuadas.
- 1.6.1 *Existen acuerdos sólidos para la concesión de licencias a firmas de auditoría/auditores individuales*
72. La auditoría es una actividad de interés público que debe ser realizada por personas debidamente calificadas que trabajen en un entorno adecuado. Para lograrlo, suelen existir acuerdos nacionales para la concesión de licencias a firmas de auditoría o auditores individuales para realizar auditorías. La autoridad competente suele mantener un registro de firmas y personas autorizadas. Las autoridades suelen tener la facultad de revocar la licencia en determinadas circunstancias.
- 1.6.2 *Los requisitos educativos están claramente definidos y la capacitación cuenta con los recursos adecuados y es eficaz.*
73. Los criterios para obtener una licencia suelen incluir requisitos de formación tanto para el desarrollo profesional individual (IPD) como para el desarrollo profesional continuo (CPD). La calidad de la auditoría se verá facilitada si los requisitos de formación están claramente definidos y se destinan recursos suficientes para garantizar la eficacia de la formación.
74. Las competencias profesionales descritas en las IES fundamentan las competencias necesarias para respaldar la calidad de la auditoría. Estas competencias se desarrollan mediante una combinación de formación teórica, experiencia práctica y coaching en firmas de auditoría. Las NIE están redactadas.

⁸ La IES 8, párrafos 54 y 59, establece los requisitos de experiencia práctica para los profesionales de la auditoría.

para los organismos miembros de la IFAC (que pueden ser responsables de la formación teórica), pero no se aplican directamente a las firmas de auditoría (que proporcionan la experiencia práctica y la orientación). La calidad de la auditoría puede mejorar si tanto las organizaciones de formación como las firmas de auditoría utilizan el mismo marco de competencias.

- 1.6.3 *Existen Mecanismos para Actualizar a los Auditores sobre temas Actuales y para Brindarles Capacitación sobre Nuevos Requisitos Contables, de Auditoría o Regulatorios.*
75. Además de la capacitación relacionada con el desarrollo profesional interno (DPI) del auditor, la existencia de mecanismos adecuados en cada país para el desarrollo profesional continuo (DPC) es un factor importante que contribuye a la calidad de la auditoría. Es necesario proporcionar DPC para que los auditores con más experiencia continúen desarrollando sus habilidades y conocimientos relacionados con la auditoría y se mantengan informados sobre los cambios en los requisitos contables y regulatorios.
76. El DPC es particularmente importante cuando se producen cambios importantes en los requisitos relacionados con la información financiera y la auditoría. Esto brinda la oportunidad de informar a los auditores sobre los nuevos requisitos técnicos, explicar los objetivos de dichos cambios y ayudar a generar la comprensión necesaria para que los nuevos requisitos se implementen de manera rentable.
- 1.6.4 *La profesión de auditoría está bien posicionada para atraer y retener a personas con las cualidades adecuadas.*
77. Las competencias de los socios y el personal de auditoría son un factor crucial que sustenta la calidad de la auditoría. Si bien la formación es importante, algunas de las cualidades requeridas son, en cierta medida, inherentes a las personas. Por lo tanto, es fundamental que las personas con las cualidades adecuadas se sientan atraídas por una carrera en la profesión de auditoría.
78. Es probable que diversos factores influyan en las personas que se sienten atraídas por una carrera en la profesión de auditoría, entre ellos:
- La situación de la auditoría como profesión en el ámbito nacional;
 - La percepción de las oportunidades profesionales y los incentivos salariales;
 - La naturaleza del encargo, incluyendo su relación con el interés público; y
 - La calidad de la formación impartida.
79. Es probable que estos mismos factores influyan en la decisión de las personas de permanecer en la profesión de auditoría y desarrollar una carrera profesional más extensa. En algunos países, un gran número de contadores tiende a abandonar las firmas de auditoría y a aceptar empleos en empresas. Si bien esto puede tener un impacto positivo en la información financiera, puede limitar la cantidad de personal experimentado disponible para las firmas de auditoría y, por lo tanto, comprometer la calidad de la auditoría.
80. La posición de la profesión de auditoría en un entorno nacional también puede afectar el respeto por los auditores y, por lo tanto, la eficacia de la función de auditoría. En entornos donde la profesión de auditoría no goza de un gran respeto o no cuenta con la autoridad adecuada, los auditores se encontrarán en una posición más débil frente a la gerencia. En tales circunstancias, puede haber una menor probabilidad de que los auditores investiguen a la gerencia sobre asuntos significativos o se mantengan firmes en cuestiones de auditoría importantes. Por el contrario, cuando la profesión goza de gran prestigio o se le confiere la autoridad adecuada a través de los mecanismos pertinentes, será más fácil para los auditores demostrar escepticismo profesional y realizar auditorías rigurosas.

Factores de Proceso

1.7 Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – Nivel de compromiso

81. Los atributos claves son:
- El equipo del encargo cumple con las normas de auditoría, las leyes y regulaciones pertinentes y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.
 - El equipo del encargo hace un uso adecuado de la tecnología de la información.
 - Existe una eficaz interacción con otras personas involucradas en la auditoría.
 - Existen acuerdos adecuados con la gerencia para lograr un proceso de auditoría eficaz y eficiente.
- 1.7.1 *El Equipo del Encargo Cumple con las Normas de Auditoría, las Leyes y Regulaciones Aplicables y los Procedimientos de Control de Calidad de la Firma de Auditoría.*
82. Las normas de auditoría desempeñan un papel fundamental para respaldar la calidad de la auditoría y la confianza de los usuarios en ella. Las NIA están diseñadas para apoyar al auditor a obtener una seguridad razonable y requieren que el auditor ejerza su juicio profesional y mantenga una actitud de escepticismo profesional durante la planificación y ejecución de la

auditoría, y, entre otras cosas:

- Identificar y evaluar los riesgos de incorrección material, ya sea por fraude o error, basándose en el conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno;
- Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre la existencia de incorrecciones materiales, mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos; y
- Formular una opinión sobre los estados financieros con base en las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida.

83. Las NIA exigen que se prepare documentación suficiente para que un auditor experimentado, sin experiencia previa en la auditoría, comprenda la naturaleza, el momento de ejecución y el alcance de los procedimientos realizados, sus resultados, las cuestiones significativas derivadas y las conclusiones alcanzadas. Esta documentación respalda las actividades de control de calidad tanto dentro del equipo del encargo, antes de finalizar la auditoría, como por parte de otros que revisan la calidad del encargo realizado.

84. La legislación o normativa nacional suele exigir a los auditores que cumplan con las normas de auditoría. Sin embargo, no todos los aspectos del proceso de auditoría están definidos por las normas de auditoría, y las firmas de auditoría suelen contar con metodologías que proporcionan especificaciones adicionales. Incluso dentro de la estructura creada por las normas de auditoría y las metodologías de las firmas, el equipo del encargo tiene flexibilidad en cuanto al encargo de auditoría específico que se realiza, cómo se lleva a cabo en la práctica y la naturaleza y el momento de las interacciones con la gerencia. La forma en que se realiza el encargo en la práctica puede ser un factor importante tanto para la eficacia como para la eficiencia.

1.7.2 *El Equipo del Encargo Hace un Uso Adecuado de la Tecnología de la Información*

85. El creciente uso y la complejidad de los sistemas informáticos brindan a los auditores la oportunidad de recopilar evidencia de auditoría de forma más eficaz y eficiente; por ejemplo, mediante el uso de técnicas de auditoría asistidas por computadora, como la interrogación de archivos y el uso de datos de prueba. Estas técnicas tienen la ventaja de permitir una mayor cobertura de las transacciones y los controles. Sin embargo, en ocasiones, el uso de estas técnicas requiere la participación de especialistas, lo que puede requerir mucho tiempo, especialmente durante el primer año de uso.

86. Las plataformas de tecnologías de la información dentro de las firmas de auditoría influyen en la forma en que los auditores realizan una auditoría y registran el encargo realizado. Cada vez más, se proporciona software de auditoría para ayudar a los equipos del encargo a aplicar la metodología de la firma. Si bien esto puede resultar en eficiencias y mejoras en los procesos de control de calidad, los riesgos para la calidad de la auditoría asociados con su uso incluyen:

- Exagerar el cumplimiento del software de auditoría de la firma de auditoría en lugar de fomentar la reflexión sobre las características únicas de la entidad auditada; y
- El personal nuevo dedica demasiado tiempo a aprender a usar el software de auditoría de la firma en lugar de comprender los conceptos de auditoría.

87. Si bien el hecho de que socios y personal experimentado revisen el encargo de auditoría desde ubicaciones remotas puede reducir las oportunidades de mentoría y capacitación en el encargo, esto ofrece los siguientes beneficios potenciales:

- Permitir una revisión más efectiva del encargo de auditoría cuando los miembros del equipo del encargo trabajan en varias sedes o se encuentran en diferentes zonas horarias; y
- Proporcionar un medio más eficaz para realizar revisiones complementarias del trabajo de auditoría, una vez realizadas las revisiones iniciales.

88. La tecnología de la información también influye en la forma en que los auditores se comunican, tanto dentro de los equipos del encargo como con la gerencia y los responsables del gobierno corporativo. Por ejemplo, el uso del correo electrónico y otras herramientas de automatización de servicios profesionales es cada vez mayor. Si bien el correo electrónico generalmente aumenta la accesibilidad, especialmente a nivel internacional, puede tener limitaciones. En particular, puede haber menos oportunidades de obtener evidencia de auditoría útil a través del intercambio de correos electrónicos que a través de la interacción más enriquecedora que se obtiene al mantener una conversación más abierta y completa con la gerencia. Dependiendo de las circunstancias, el correo electrónico también podría facilitar que la gerencia brinde respuestas inexactas o incompletas a las preguntas del auditor o sea menos directa con la información si la gerencia está motivada a hacerlo.

1.7.3 *Existe una Interacción Eficaz con los Demás Participantes en la Auditoría*

89. La mayoría de las grandes entidades cuentan con divisiones, filiales, negocios conjuntos o participadas contabilizadas por el método de participación (componentes), y uno o más componentes son auditados frecuentemente por equipos de encargo distintos del equipo de encargo del grupo. Si no existe una interacción eficaz entre el equipo de encargo del grupo y los auditores del componente,

existe el riesgo de que el equipo de encargo del grupo no obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada para fundamentar su opinión.

La comunicación clara y oportuna de los requisitos del equipo de encargo del grupo constituye la base de una comunicación bidireccional eficaz entre el equipo de encargo del grupo y el auditor del componente.⁹

90. Entre los demás participantes en la auditoría se incluyen especialistas y expertos (por ejemplo, especialistas en TI) o, en un contexto de grupo, los auditores de los componentes. Cuando participen otros en la auditoría, es importante que:
- El equipo del encargo se comunique claramente con ellos sobre el trabajo a realizar;
 - Los demás participantes comuniquen claramente los hallazgos del encargo realizado; y
 - El equipo de encargo determina que el trabajo realizado es adecuado para su propósito y reacciona adecuadamente a los hallazgos.
91. Muchas grandes entidades cuentan con una función de auditoría interna. Es probable que la interacción efectiva entre los auditores externos e internos sea importante, tanto para la eficiencia como para la eficacia de la auditoría. Por ejemplo, es probable que la función de auditoría interna haya obtenido información valiosa sobre las operaciones y los riesgos comerciales de la entidad, lo que contribuirá a la comprensión del auditor de la entidad, así como de las evaluaciones de riesgos u otros aspectos de la auditoría.
92. La gerencia del grupo suele esperar que el auditor del grupo coordine eficientemente el encargo realizado sobre los componentes. Algunos creen que esto se puede facilitar si las auditorías de los componentes las realiza la misma firma de auditoría o firmas dentro de la misma red o asociación de auditoría. Por lo tanto, el alcance geográfico de la firma y, por lo tanto, su capacidad para proporcionar cobertura de auditoría a las filiales y otros componentes del grupo, pueden ser importantes. Otros creen que la participación de varias firmas de auditoría en una auditoría de grupo brinda la oportunidad de considerar diversas perspectivas sobre los riesgos de la entidad y las respuestas de auditoría adecuadas.

1.7.4 *Existen Acuerdos Adecuados con la Gerencia para lograr una Auditoría Eficaz y Eficiente*

93. La gerencia puede tener interés en garantizar que la auditoría se complete lo antes posible y que se minimice la interrupción de las operaciones de la entidad. La eficacia y la eficiencia del proceso de auditoría pueden mejorarse mediante:
- Una planificación rigurosa, que incluya, cuando corresponda, acordar con la gerencia las necesidades de información y el calendario del auditor;
 - La colaboración oportuna con la gerencia para resolver los problemas identificados durante la auditoría;
 - El esfuerzo por cumplir los plazos y las fechas límite de presentación de informes acordados; y
 - Evitar, en la medida de lo posible, la duplicación de consultas a la gerencia sobre el mismo asunto por parte de diferentes miembros del equipo del encargo.

1.8 **Proceso de Auditoría y Procedimientos de Control de Calidad – Nivel de la firma**

94. Los atributos claves son:
- La metodología de auditoría se adapta a los desarrollos de normas profesionales y a los hallazgos de revisiones de control de calidad internas e inspecciones externas.
 - La metodología de auditoría alienta a los miembros individuales del equipo a aplicar escepticismo profesional y ejercer un juicio profesional apropiado.
 - La metodología requiere una supervisión y revisión efectivas del encargo de auditoría.
 - La metodología requiere una documentación de auditoría apropiada.
 - Se establecen procedimientos rigurosos de control de calidad y se monitorea la calidad de la auditoría y se toman las medidas consecuentes apropiadas.
 - Cuando es necesario, se realizan revisiones de control de calidad del encargo efectivas (EQCR).
- 1.8.1 *La metodología de Auditoría se Adapta a los Desarrollos de Normas Profesionales y a los Hallazgos de Revisiones de Control de Calidad Internas e Inspecciones Externas.*
95. Es importante que la metodología de auditoría de la firma de auditoría no se mantenga estática, sino que evolucione con los cambios en las normas profesionales y el entorno empresarial, y que se implementen mejoras continuas y oportunas en la metodología y las herramientas de auditoría de la firma para responder a los hallazgos de las revisiones internas y las inspecciones regulatorias.

⁹ Véase la NIA 600, *Consideraciones Especiales: Auditorías de Estados Financieros del Grupo (Incluido el Trabajo de los Auditores de Componentes)*, párrafo A57.

96. Para demostrar su compromiso con la mejora continua, las firmas de auditoría pueden realizar análisis de causa raíz en respuesta a los hallazgos de las inspecciones internas y externas para identificar cualquier problema sistémico y responder en consecuencia mediante la adopción de medidas para mejorar sus metodologías y procesos.

1.8.2 *La Metodología de Auditoría Alienta a los Miembros Individuales del Equipo a Aplicar Escepticismo Profesional y Ejercer un Juicio Profesional Apropiado.*

97. La mayoría de las firmas de auditoría utilizan metodologías para ayudar al personal a lograr una auditoría eficiente y eficaz, así como para los procesos de control de calidad. Estas metodologías a veces implican el uso de software de auditoría que respalda las decisiones y genera documentos de trabajo electrónicos que pueden consultarse remotamente.

98. Estas metodologías pueden ser un mecanismo eficaz para lograr un cumplimiento uniforme de las normas de auditoría y para verificar si se han realizado todos los pasos necesarios del proceso. Las metodologías también facilitan la documentación y, si se presentan en formato electrónico, el intercambio rápido de información, incluso con especialistas en ubicaciones remotas.

99. Sin embargo, existe el riesgo de que un nivel demasiado alto de prescripción en las metodologías de auditoría tenga implicaciones negativas para otros elementos de la calidad de la auditoría. Las metodologías altamente prescriptivas pueden surgir de amenazas de litigio o de enfoques excesivamente basados en el cumplimiento normativo en la regulación e inspecciones de los auditores. Algunos ejemplos de riesgos para la calidad de la auditoría incluyen:

- Si se sobre enfatiza el cumplimiento de una metodología muy prescriptiva, existe el riesgo de que no se dé suficiente importancia al personal experimentado que adapta los procedimientos de auditoría especificados a las circunstancias y considera si es necesario realizar procedimientos adicionales.
- Sobre enfatizar el proceso mediante el cual se realiza una auditoría puede perjudicar a los socios y al personal de auditoría experimentados que realizan juicios importantes.
- Reducir excesivamente la libertad de acción del personal puede socavar su motivación y hacer que desistan de desarrollar una carrera en auditoría.
- El potencial de distanciar tanto a los socios como al personal de la empresa auditada.

1.8.3 *La Metodología Requiere una Supervisión y Revisión Efectivas del Encargo de Auditoría*

100. Gran parte del encargo de auditoría detallado puede ser realizado por personal con relativamente menos experiencia. En tales circunstancias, es vital que su trabajo, ya sea realizado in situ o en otro lugar, incluida la práctica de la deslocalización, sea supervisado y revisado por personal experimentado, gerentes y socios.

101. Algunas metodologías modernas ofrecen la posibilidad de realizar una revisión electrónica y remota de los documentos de trabajo, lo que permite compartir y considerar eficientemente los asuntos de auditoría, especialmente al tratar con diferentes países y zonas horarias. Sin embargo, la revisión remota no siempre es un medio eficaz para evaluar si el personal ha realizado la auditoría exhaustivamente y ha demostrado un grado adecuado de escepticismo profesional, y para 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 diversas funciones, entre ellas:

- Asistir al equipo del encargo en la planificación y ejecución de la auditoría.
- Asistir a los miembros del equipo del encargo responsables de la supervisión en la gerencia y supervisión del encargo de auditoría.
- Permitir que el equipo del encargo rinda cuentas de su trabajo.
- Mantener un registro de asuntos de importancia continua para futuras auditorías.
- Facilitar la realización de revisiones e inspecciones de control de calidad internas de la firma, así como inspecciones externas, de conformidad con los requisitos legales, reglamentarios o de otra índole aplicables.

103. Documentar la justificación de los juicios de auditoría significativos probablemente aumentará el rigor y, por lo tanto, la calidad de dicho juicio. Documentar los problemas y cómo se han resuelto probablemente mejorará el rigor del proceso de reflexión del auditor y la validez de las conclusiones alcanzadas.

1.8.5 *Se Establecen Procedimientos Rigurosos de Control de Calidad y se Monitorea la Calidad de la Auditoría y se Toman las Medidas Consecuentes Apropiables.*

104. Es necesario establecer procedimientos de control de calidad para garantizar a la firma de auditoría que:

- La firma cumple con las normas profesionales y los requisitos legales y reglamentarios aplicables, y
 - Los informes emitidos por la firma o los socios del encargo son apropiados a las circunstancias.¹⁰
105. Los procedimientos de control de calidad incluirán la supervisión y la adopción de medidas correctivas cuando sea necesario. La auditoría implica el cumplimiento de las normas y las políticas y procedimientos internos de la firma. También implica decisiones y juicios difíciles tomados por personal con diferentes niveles de experiencia y, en ocasiones, bajo presión del tiempo.
106. La supervisión de la calidad de la auditoría dentro de una firma de auditoría es un aspecto importante para identificar riesgos y oportunidades emergentes, y garantizar el cumplimiento de las normas y el desempeño adecuado de los socios y el personal.
107. Algunas firmas de auditoría operan internacionalmente a través de una red de firmas. Las firmas de la red suelen compartir metodologías, políticas y procedimientos comunes de control de calidad y supervisión. Algunas redes también comparten directrices en relación con los valores, la ética y las actitudes, y cuentan con programas para mejorar el conocimiento y la experiencia de los socios y el personal.
108. Además de los procesos internos 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 organismos reguladores de auditoría independientes) proporcionan información importante que permite tomar medidas que contribuyen a mejorar la calidad de la auditoría.
109. Además de abordar cualquier deficiencia identificada en auditorías individuales, es importante que las firmas de auditoría tomen las medidas adecuadas para abordar los problemas sistémicos detectados por las actividades de supervisión interna y externa y tomen las medidas pertinentes.

1.8.6 Cuando sea necesario, se realizan Revisiones de Control de Calidad del Encargo (RCCE) efectivas

110. Las RCCE permiten una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas al elaborar el informe de auditoría. Deben realizarse en auditorías de empresas que cotizan en bolsa y en otros encargos de auditoría para los que la firma de auditoría las considere adecuadas, como las auditorías de entidades de interés público.
111. Para ser eficaces, las RCCE implican el análisis de asuntos y conclusiones significativos, la revisión de documentos seleccionados del encargo y la revisión de los estados financieros. Deben ser realizadas por personas con la experiencia, la autoridad y el tiempo necesarios. Las EQCR requieren un enlace apropiado entre el socio de revisión y el socio del encargo para que puedan realizarse de manera oportuna y permitan que el equipo del encargo responda apropiadamente a los hallazgos.

1.9 Proceso de Auditoría y Procedimientos de Control de Calidad – Nivel Nacional

112. Los atributos claves son:
- Se promulgan normas de auditoría y otras normas que aclaran los objetivos subyacentes, así como los requisitos específicos que se aplican.
 - 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 trabajos de auditoría individuales.
 - Existen sistemas efectivos para investigar las denuncias de fallas de auditoría y tomar medidas disciplinarias cuando corresponda.
- 1.9.1 *Se Promulgan Normas de Auditoría y Otras Normas que Aclaran los Objetivos Subyacentes, Así como los Requisitos Específicos que se Aplican.*
113. Los requisitos de auditoría y de otro tipo pueden ser impuestos por ley o reglamento, o exigidos por la organización nacional de profesionales de la contabilidad. Es importante que dichos requisitos sean de alta calidad y expliquen claramente los objetivos subyacentes. Las NIA, emitidas por el IAASB, contienen objetivos, requisitos y material de aplicación y explicativo.
114. El IESBA establece normas éticas de alta calidad para los profesionales de la contabilidad mediante el desarrollo de un Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad sólido e internacionalmente adecuado. El IAESB desarrolla y mejora la formación profesional en contabilidad —que abarca la competencia técnica, así como las habilidades, valores, ética y actitudes profesionales para los profesionales de la contabilidad— mediante la promulgación de las Normas Internacionales de Educación (NIE). Existe una adopción generalizada de estas normas a nivel nacional.
115. Es importante que las normas se revisen en respuesta a la retroalimentación recibida sobre su uso e implementación. Sin embargo, es importante que quienes establecen las normas sean conscientes del impacto que las revisiones periódicas de las normas pueden tener en las necesidades de capacitación e implementación de los auditores en su uso. La IFAC exige a sus organismos miembros que adopten medidas para adoptar e implementar las NIA, el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIE) en sus jurisdicciones, y que asistan en su implementación, dependiendo de las responsabilidades de los organismos miembros en los entornos nacionales. En algunos países, las NIA se modifican para tener en cuenta los requisitos nacionales adicionales o se complementan con ellos.

¹⁰ El IAASB ha emitido la NICC 1, que establece las actividades en las que las firmas deben desarrollar políticas y procedimientos para, de este modo, cumplir con este objetivo.

- 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 trabajos de auditoría individuales.*
116. Las inspecciones de auditoría externa brindan la oportunidad de evaluar el cumplimiento de los auditores con las normas de auditoría y, según su mandato, otros aspectos de la calidad de la auditoría. Las medidas adoptadas por las firmas de auditoría para abordar las conclusiones identificadas por los inspectores pueden mejorar la eficacia de la auditoría y, cuando se publiquen los resultados de las inspecciones, generarán una mayor concienciación entre las partes interesadas sobre los problemas de calidad de la auditoría. Con el tiempo, las conclusiones de las inspecciones de auditoría externa deben analizarse y remitirse a los organismos normativos.
- 1.9.3 *Existen sistemas eficaces para investigar las denuncias de incumplimiento de la auditoría y tomar medidas disciplinarias cuando corresponda.*
117. Las organizaciones profesionales de contabilidad pueden llevar a cabo investigaciones y tomar medidas disciplinarias. Sin embargo, al igual que ocurre con la inspección de auditoría, en relación con las empresas que cotizan en bolsa y otras entidades de interés público, cada vez más la llevan a cabo organismos reguladores de auditoría independientes.
118. Las fallas de auditoría pueden ser difíciles de definir, especialmente porque gran parte de una auditoría implica juicio, y los criterios legales y reglamentarios a veces son vagos y difíciles de aplicar. La eficacia de las medidas disciplinarias aumenta cuando se establecen criterios claros sobre qué constituye una falla de auditoría.
119. Las autoridades también necesitan disponer de una gama de sanciones, incluyendo la facultad de revocar la licencia de firmas de auditoría o de auditores individuales en circunstancias específicas. Si bien estas medidas pueden ser apropiadas en casos extremos, el proceso regulatorio se ve reforzado cuando también se contemplan sanciones más proporcionales para problemas menores. Estas pueden incluir multas y capacitación obligatoria.

MARCO INTERNACIONAL PARA LOS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	1-4
Principios Éticos y Normas de Gestión de Calidad.....	5-9
Descripción de Encargos de Aseguramiento.....	10-11
Compromisos de Certificación y Compromisos Directos.....	12-13
Compromisos de Aseguramiento Razonable y Compromisos de Garantía Limitada	14-16
Alcance del marco	17-19
Informes sobre Trabajos que No son de Aseguramiento.....	20-21
Condiciones Previas para un Contrato de Aseguramiento.....	22-25
Elementos de un Encargo de Aseguramiento	26
Relación entre Tres Partes	27-38
Materia de Análisis Fundamental.....	39-41
Criterio	42-49
Evidencia	50-82
Informe de Aseguramiento	83-92
Otros Asuntos	93-95
Uso Inapropiado del Nombre del Profesional.....	96
Anexo 1: Pronunciamientos Emitidos por el IAASB y su Relación Entre Sí y con el Código IESBA Anexo 2: Compromisos de Certificación y Compromisos Directos	
Anexo 3 Las Partes en un Contrato de Aseguramiento Anexo	
4: Categorización de las Materias Fundamentales	

Introducción

1. Este Marco se publica únicamente para facilitar la comprensión de los elementos y objetivos de un encargo de aseguramiento y de los encargos a los que se aplican las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIRE) y las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIAE) (en adelante, Normas de Aseguramiento).
2. Este Marco no es una Norma y, por consiguiente, no establece requisitos (ni principios básicos ni procedimientos esenciales) para la realización de auditorías, revisiones u otros encargos de aseguramiento.¹ Por lo tanto, un informe de aseguramiento no puede afirmar que un encargo se ha realizado de conformidad con este Marco, sino que debe referirse a las Normas de Aseguramiento pertinentes. Las Normas de Aseguramiento contienen objetivos, requisitos, material de aplicación y otros materiales explicativos, material introductorio y definiciones que son coherentes con este Marco y deben aplicarse en auditorías, revisiones y otros encargos de aseguramiento. El Anexo 1 ilustra el alcance de los pronunciamientos emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) y su relación entre sí y con el Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas las *Normas Internacionales de Independencia del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores* (Código del IESBA)).
3. Este Marco proporciona un marco de referencia para
 - (a) Profesionales de la auditoría;
 - (b) Otras personas involucradas en encargos de auditoría, incluyendo los usuarios previstos de un informe de auditoría y quienes contratan a un profesional (la "parte contratante"); y
 - (c) El IAASB en su desarrollo de Normas de Aseguramiento, Notas de Práctica y otros documentos.
4. A continuación, se presenta una descripción general de este Marco:
 - *Introducción* Este Marco aborda los encargos de auditoría realizados por profesionales de la auditoría.
 - *Descripción de encargos de aseguramiento*: Esta sección describe los encargos de aseguramiento y distingue los encargos directos de los de atestación, así como los de aseguramiento razonable de los de aseguramiento limitado.
 - *Alcance del Marco*: Esta sección distingue los encargos de aseguramiento de otros encargos, como los de consultoría.
 - *Condiciones previas para un encargo de aseguramiento*: Esta sección establece los requisitos previos para que un profesional acepte un encargo de aseguramiento.
 - *Elementos de un encargo de aseguramiento*: Esta sección identifica y analiza cinco elementos que presentan los encargos de aseguramiento: una relación tripartita; una materia subyacente; criterios; evidencia; y un informe de aseguramiento. Además, explica las distinciones importantes entre los encargos de aseguramiento razonable y los de aseguramiento limitado. Esta sección también analiza, por ejemplo, la variación significativa en la materia subyacente de los encargos de aseguramiento, las características requeridas de los criterios adecuados, la función del riesgo y la materialidad en los encargos de aseguramiento, y cómo se expresan las conclusiones en los encargos de aseguramiento razonable y en los de aseguramiento limitado.
 - *Otros asuntos*: Esta sección analiza las responsabilidades de comunicación, además del informe de aseguramiento, la documentación y las implicaciones de la vinculación del profesional con una materia subyacente o con información sobre la misma.

Principios Éticos y Normas de Gestión de la Calidad

5. La gestión de la calidad en las firmas que realizan trabajos de aseguramiento, así como el cumplimiento de los principios éticos, incluidos los requisitos de independencia, son ampliamente reconocidos como de interés público y parte integral de los trabajos de aseguramiento de alta calidad. Dichos trabajos se realizan de conformidad con las Normas de Aseguramiento, que se basan en lo siguiente:
 - (a) Los miembros del equipo del trabajo y el revisor de calidad del trabajo (para aquellos trabajos en los que se haya designado uno) están sujetos a las disposiciones del Código del IESBA relativas a los trabajos de aseguramiento, otros requisitos profesionales o requisitos legales o reglamentarios, que sean al menos exigentes; y

¹ Véase el Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales sobre Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Servicios de Aseguramiento y Servicios Relacionados.

- (b) El profesional que realiza el encargo pertenece a una firma sujeta a la NIGC 1,² u otros requisitos profesionales, legales o reglamentarios, relativos a la responsabilidad de la firma respecto a su sistema de gestión de la calidad, que son al menos tan exigentes como la NIGC 1.

El Código del IESBA

6. El Código del IESBA establece los siguientes principios fundamentales de ética:

- (a) Integridad
- (b) Objetividad
- (c) Competencia profesional y cuidado debido;
- (d) Confidencialidad; y
- (e) Comportamiento profesional.

Los principios fundamentales de la ética establecen la norma de comportamiento que se espera de un contador profesional.

7. El Código proporciona un Marco Conceptual que los contadores profesionales deben aplicar para identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales.
8. El Código del IESBA establece requisitos y material de aplicación sobre diversos temas. El Código del IESBA define la independencia como la que comprende tanto la independencia de criterio como la independencia en apariencia. La independencia protege la capacidad de formular una conclusión de aseguramiento sin verse afectado por influencias que puedan comprometer dicha conclusión. La independencia mejora la capacidad de actuar con integridad, ser objetivo y mantener una actitud de escepticismo profesional.

NIGC 1

9. La NIGC 1 aborda las responsabilidades de la firma para diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad para los encargos de aseguramiento.³ Un sistema de gestión de la calidad aborda los siguientes ocho componentes:⁴
- (a) El proceso de evaluación de riesgos de la firma;
 - (b) Gobierno y liderazgo;
 - (c) Requerimientos éticos relevantes;
 - (d) Aceptación y continuidad de las relaciones con los clientes y trabajos específicos;
 - (e) Desempeño del trabajo;
 - (f) Recursos;
 - (g) Información y comunicación; y
 - (h) El proceso de monitoreo y remediación.

Descripción de Encargos de Aseguramiento

10. Un encargo de aseguramiento es un encargo en el que el profesional en ejercicio busca obtener evidencia suficiente y apropiada para expresar una conclusión diseñada para aumentar el grado de confianza de los usuarios previstos, distintos de la parte responsable, sobre el resultado de la medición o evaluación de un objeto subyacente con respecto a los criterios.
11. El resultado de la medición o evaluación de un objeto subyacente es la información que resulta de aplicar los criterios a la materia subyacente. Por ejemplo:
- Los estados financieros (resultado) resultan de la medición de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad (materia subyacente) mediante la aplicación de un marco de información financiera (criterios).

² Norma Internacional de Control de Calidad 1, *Control de Calidad para Firmas que realizan Auditorías y Revisiones de Estados Financieros y Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*

³ NIGC 1, párrafo 1

⁴ NIGC, párrafo 6

- Una declaración sobre la eficacia del control interno (resultado) resulta de evaluar la eficacia del proceso de control interno de una entidad (tema subyacente) mediante la aplicación de los criterios pertinentes.
- Las medidas de rendimiento específicas de la entidad (resultado) resultan de la medición de diversos aspectos del rendimiento (materia subyacente) mediante la aplicación de las metodologías de medición pertinentes (criterios).
- Una declaración de gases de efecto invernadero (resultado) resulta de medir las emisiones de gases de efecto invernadero de una entidad (materia subyacente) mediante la aplicación de protocolos de reconocimiento, medición y presentación (criterios).
- Una declaración sobre el cumplimiento (resultado) resulta de evaluar el cumplimiento de una entidad (materia subyacente) con, por ejemplo, las leyes y regulaciones (criterios).

El término "información sobre la materia" se utiliza para referirse al resultado de la medición o evaluación de una materia subyacente con respecto a los criterios. Es la información sobre la materia sobre la cual el profesional ejerciente recopila evidencia suficiente y apropiada como base para su conclusión.

Compromisos de certificación y compromisos directos

12. En un encargo de certificación, una parte distinta al profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente con respecto a los criterios. Una parte distinta al profesional ejerciente también suele presentar la información resultante sobre la materia en un informe o declaración. En algunos casos, sin embargo, el profesional ejerciente puede presentar la información sobre la materia en el informe de aseguramiento. La conclusión del profesional ejerciente aborda si la información sobre la materia está libre de incorrecciones materiales (véase también el párrafo 85).
13. En un encargo directo, el profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente con respecto a los criterios. Además, el profesional ejerciente aplica habilidades y técnicas de aseguramiento para obtener evidencia suficiente y apropiada sobre el resultado de la medición o evaluación de la materia subyacente con respecto a los criterios. El profesional ejerciente puede obtener dicha evidencia simultáneamente con la medición o evaluación de la materia subyacente, pero también puede obtenerla antes o después de dicha medición o evaluación. En un encargo directo, la conclusión del profesional ejerciente aborda el resultado informado de la medición o evaluación de la materia subyacente con respecto a los criterios y se formula en términos de la materia subyacente y los criterios. En algunos encargos directos, la conclusión del profesional ejerciente es, o forma parte de, la información sobre la materia objeto de estudio (véase también el Anexo 2).

Compromisos de aseguramiento razonable y compromisos de garantía limitada

14. En un encargo de seguridad razonable, el profesional ejerciente reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo dadas las circunstancias del encargo, como base para su conclusión. La conclusión del profesional ejerciente se expresa de forma que transmita su opinión sobre el resultado de la medición o evaluación de la materia objeto de estudio subyacente con respecto a los criterios.
15. En un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptable dadas las circunstancias del encargo, pero donde dicho riesgo es mayor que en un encargo de seguridad razonable, como base para expresar una conclusión que transmita si, con base en los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que le haga creer que la información sobre la materia objeto de estudio contiene incorrecciones materiales. La naturaleza, el momento y el alcance de los procedimientos realizados en un encargo de seguridad limitada son limitados en comparación con los necesarios en un encargo de seguridad razonable, pero se planifican para obtener un nivel de seguridad que, a juicio profesional del profesional, sea significativo. Para ser significativo, el nivel de seguridad obtenido por el profesional probablemente aumente la confianza de los usuarios previstos sobre la información del objeto de auditoría en un grado claramente mayor que insignificante.
16. En todos los encargos de seguridad limitada, lo que se considera una seguridad significativa puede variar desde una seguridad ligeramente superior, que probablemente aumente la confianza de los usuarios previstos sobre la información del objeto de auditoría en un grado claramente mayor que insignificante, hasta una seguridad ligeramente inferior a la razonable. Lo que se considera significativo en un encargo en particular representa un juicio dentro de ese rango que depende de las circunstancias del encargo, incluyendo las necesidades de información de los usuarios previstos como grupo, los criterios y la materia subyacente del encargo. En algunos casos, las consecuencias para los usuarios previstos de recibir una conclusión inapropiada pueden ser tan graves que se requiere un encargo de seguridad razonable para que el profesional obtenga una seguridad significativa dadas las circunstancias.

Alcance del Marco

17. No todos los encargos realizados por profesionales en ejercicio son encargos de aseguramiento. Otros encargos realizados con frecuencia que no se ajustan a la descripción del párrafo 10 anterior (y, por lo tanto, no están cubiertos por este Marco)

incluyen:

- Encargos cubiertos por las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR), como los procedimientos acordados y los encargos de compilación.⁵
- La preparación de declaraciones de impuestos en las que no se expresa ninguna conclusión de aseguramiento.
- Encargos de consultoría (o asesoramiento),⁶ como la consultoría de gestión y fiscal.

18. Un encargo de aseguramiento puede formar parte de un encargo más amplio, por ejemplo, cuando un encargo de consultoría para la adquisición de un negocio incluye el requisito de obtener aseguramiento respecto a la información financiera histórica o prospectiva. En tales circunstancias, este Marco solo es relevante para la parte de aseguramiento del encargo.
19. Los siguientes encargos, que pueden ajustarse a la descripción del párrafo 10, no se consideran encargos de aseguramiento a efectos de este Marco:
- (a) Encargos para testificar en procedimientos legales relacionados con contabilidad, auditoría, impuestos u otros asuntos; y
 - (b) Trabajos que incluyan opiniones, puntos de vista o redacción profesional de los que un usuario pueda obtener cierta seguridad, si se cumplen todas las siguientes condiciones:
 - (i) Dichas opiniones, puntos de vista o redacción son meramente incidentales al encargo general;
 - (ii) Todo informe escrito emitido está expresamente restringido para su uso exclusivo por los usuarios previstos especificados en el informe;
 - (iii) Según un acuerdo escrito con los usuarios previstos especificados, el encargo no pretende ser un encargo de aseguramiento; y
 - (iv) El encargo no se presenta como un encargo de aseguramiento en el informe del profesional.

Informes sobre Encargos que No Son de Aseguramiento

20. Un profesional ejerciente que informa sobre un encargo que no es un encargo de aseguramiento dentro del alcance de este Marco distingue claramente dicho informe de un informe de aseguramiento. Para no confundir a los usuarios, un informe que no es un informe de aseguramiento evita, por ejemplo:
- Implicar el cumplimiento de este Marco o de las Normas de Aseguramiento.
 - Usar inapropiadamente los términos «aseguramiento», «auditoría» o «revisión».
 - Incluir una declaración que razonablemente podría confundirse con una conclusión basada en evidencia suficiente y apropiada, diseñada para aumentar el grado de confianza de los usuarios previstos sobre el resultado de la medición o evaluación de una materia subyacente con respecto a los criterios.
21. El profesional ejerciente y la parte responsable pueden acordar la aplicación de los principios de este Marco a un encargo cuando no haya otros usuarios previstos aparte de la parte responsable, pero se cumplan todos los demás requisitos de las Normas de Aseguramiento pertinentes. En tales casos, el informe del profesional ejerciente incluye una declaración que restringe el uso del informe a la parte responsable.

Condiciones Previas para un Encargo de Aseguramiento

22. Las siguientes condiciones previas para un encargo de aseguramiento son relevantes al considerar si se acepta o se continúa con un encargo de aseguramiento:
- (a) Las funciones y responsabilidades de las partes pertinentes (es decir, la parte responsable, el medidor o evaluador, y la parte contratante, según corresponda) son adecuadas a las circunstancias; y
 - (b) El encargo presenta todas las siguientes características:
 - (i) La materia subyacente es adecuada;

⁵ NISR 4400, *Encargos para la Ejecución de Procedimientos Acordados con Respecto a la Información Financiera*, y NISR 4410 (Revisada), *Encargos de Compilación*

⁶ En un encargo de consultoría, el profesional aplica habilidades técnicas, formación, observaciones, experiencia y conocimiento del proceso de consultoría. Los encargos de consultoría implican un proceso analítico que generalmente incluye una combinación de actividades relacionadas con: establecimiento de objetivos, investigación de hechos, definición de problemas u oportunidades, evaluación de alternativas, desarrollo de recomendaciones, incluyendo acciones, comunicación de resultados y, en ocasiones, implementación y seguimiento. Los informes (si se emiten) generalmente se redactan en formato narrativo (o "extenso"). Generalmente, el trabajo realizado es únicamente para el uso y beneficio del cliente. La naturaleza y el alcance del trabajo se determinan mediante acuerdo entre el profesional y el cliente. Cualquier servicio que cumpla con la definición de un encargo de auditoría no se considera un encargo de consultoría, sino un encargo de auditoría.

- (ii) Los criterios que el profesional en ejercicio espera que se apliquen en la preparación de la información sobre la materia objeto de estudio son adecuados a las circunstancias del encargo, incluyendo que presenten las características descritas en el párrafo 44;
 - (iii) Los criterios que el profesional en ejercicio espera que se apliquen en la preparación de la información sobre la materia objeto de estudio estarán disponibles para los usuarios previstos;
 - (iv) El profesional en ejercicio espera poder obtener la evidencia necesaria para respaldar su conclusión;
 - (v) La conclusión del profesional en ejercicio, en la forma apropiada para un encargo de seguridad razonable o un encargo de seguridad limitada, debe constar en un informe escrito; y
 - (vi) Un propósito racional que incluye, en el caso de un encargo de seguridad limitada, que el profesional en ejercicio espera poder obtener un nivel de seguridad significativo.
23. Las materias subyacentes de los diferentes encargos de seguridad pueden variar considerablemente. Algunas materias subyacentes pueden requerir habilidades y conocimientos especializados que van más allá de los que normalmente posee un profesional en ejercicio individual. Sin embargo, es importante que el profesional en ejercicio esté convencido de que las personas que realizarán el encargo colectivamente tienen la competencia y las capacidades adecuadas (véase también el párrafo 31).
24. Cuando un posible encargo no pueda aceptarse como un encargo de aseguramiento, la parte contratante podrá identificar un encargo diferente que satisfaga las necesidades de los usuarios previstos. Por ejemplo:
- (a) Si los criterios que el profesional ejerciente espera que se apliquen no son adecuados, se podrá realizar un encargo de aseguramiento que cumpla con las demás condiciones previas del párrafo 22 si:
 - (i) El profesional ejerciente puede identificar uno o más aspectos de la materia subyacente para los que dichos criterios sean adecuados. En tales casos, el profesional ejerciente podría realizar un encargo de aseguramiento con respecto a ese aspecto de la materia subyacente por sí mismo. En tales casos, el informe de aseguramiento podría tener que aclarar que no se relaciona con la materia subyacente original en su totalidad; o
 - (ii) Se pueden seleccionar o desarrollar criterios alternativos adecuados para la materia subyacente.
 - (b) La parte contratante puede solicitar un encargo que no sea un encargo de aseguramiento, como un encargo de consultoría o uno basado en procedimientos acordados.
25. Una vez aceptado, no es apropiado cambiar un encargo de aseguramiento a uno que no sea de aseguramiento, ni un encargo de aseguramiento razonable a uno de aseguramiento limitado, sin una justificación razonable. Un cambio de circunstancias que afecte a los requisitos de los usuarios previstos, o un malentendido sobre la naturaleza del encargo, puede justificar la solicitud de un cambio en el encargo. Si se realiza dicho cambio, no se descarta la evidencia obtenida antes del mismo. La imposibilidad de obtener evidencia suficiente y apropiada para llegar a una conclusión de seguridad razonable no constituye una razón aceptable para cambiar de un encargo de seguridad razonable a uno de seguridad limitada.

Elementos de un Encargo de Aseguramiento

26. En esta sección se analizan los siguientes elementos de un encargo de aseguramiento:
- (a) Una relación tripartita que involucra al profesional ejerciente, la parte responsable y los usuarios previstos;
 - (b) Un objeto subyacente apropiado;
 - (c) Criterios adecuados;
 - (d) Evidencia suficiente y apropiada; y
 - (e) Un informe de aseguramiento escrito en el formato apropiado para un encargo de aseguramiento razonable o un encargo de aseguramiento limitado.

Relación tripartita

27. Todos los encargos de aseguramiento tienen al menos tres partes independientes: el profesional ejerciente, la parte responsable y los usuarios previstos. Dependiendo de las circunstancias del encargo, también puede haber un rol separado de medidor o evaluador, o parte contratante (véase también el Anexo 3).
28. La parte responsable, el medidor o evaluador y los usuarios previstos pueden ser de diferentes entidades o de la misma entidad. Como ejemplo de este último caso, en una estructura de directorio de dos niveles, el consejo de supervisión puede buscar garantías sobre la información proporcionada por el directorio ejecutivo de esa entidad. La relación entre la parte responsable, el medidor o evaluador

y los usuarios previstos debe considerarse dentro del contexto de un encargo específico y puede diferir de las líneas de responsabilidad definidas más tradicionalmente.

29. Por ejemplo, la alta gerencia de una entidad (un usuario previsto) puede contratar a un profesional para que realice un encargo de aseguramiento sobre un aspecto particular de las actividades de la entidad que es responsabilidad inmediata de un nivel inferior de la gerencia (la parte responsable), pero por el cual la alta gerencia es responsable en última instancia.

Profesional en ejercicio

30. El "profesional en ejercicio" es la(s) persona(s) que realiza(n) el trabajo (normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, según corresponda, la firma) aplicando técnicas y habilidades de aseguramiento para obtener una seguridad razonable o limitada, según corresponda, de que la información sobre la materia objeto de estudio está libre de incorrecciones materiales.⁷ En un encargo directo, el profesional en ejercicio mide o evalúa la materia objeto de estudio con respecto a los criterios y aplica técnicas y habilidades de aseguramiento para obtener una seguridad razonable o limitada, según corresponda, de que el resultado de dicha medición o evaluación está libre de incorrecciones materiales.
31. Si un profesional en ejercicio competente, distinto de un contador público en ejercicio, opta por declarar el cumplimiento de una Norma de Aseguramiento, es importante reconocer que dichas Normas incluyen requisitos que reflejan la premisa del párrafo 5 relativa al Código del IESBA y la NICC 1, u otros requisitos profesionales, o requisitos legales o reglamentarios que sean al menos igual de exigentes.
32. Un encargo no se acepta si el conocimiento preliminar de las circunstancias del mismo indica que no se cumplirán los requisitos éticos relativos a la competencia. En algunos casos, el profesional ejerciente puede cumplir estos requisitos utilizando el trabajo de un experto del profesional ejerciente.
33. Además, el profesional ejerciente debe poder participar lo suficiente en el trabajo de su experto y de otros profesionales de aseguramiento, hasta el punto de aceptar la responsabilidad de la conclusión de aseguramiento sobre la información de la materia objeto de la información, y obtener la evidencia necesaria para concluir si el trabajo de dicho experto u otro profesional de aseguramiento es adecuado para sus fines.
34. El profesional ejerciente es el único responsable de la conclusión de aseguramiento expresada, y dicha responsabilidad no se ve reducida por el uso que haga del trabajo de un experto del profesional ejerciente o de otros profesionales de aseguramiento. No obstante, si el profesional ejerciente, tras utilizar el trabajo de un experto del profesional ejerciente, tras haber seguido las Normas de Aseguramiento pertinentes, concluye que el trabajo de dicho experto es adecuado para sus fines, podrá aceptar los hallazgos o conclusiones de dicho experto en su campo como evidencia adecuada.

Parte Responsable

35. La parte responsable es responsable del asunto subyacente. En un encargo de certificación, la parte responsable suele ser también el medidor o evaluador. La parte responsable puede ser o no la parte que contrata al profesional ejerciente para realizar el encargo de verificación (la parte contratante).

Usuarios Previstos.

36. Los usuarios previstos son los individuos u organizaciones, o grupos de los mismos, que el profesional espera que utilicen el informe de aseguramiento. La parte responsable puede ser uno de los usuarios previstos, pero no el único.
37. En algunos casos, puede haber usuarios previstos distintos de aquellos a quienes está dirigido el informe de aseguramiento. Es posible que el profesional ejerciente no pueda identificar a todos los que leerán el informe de verificación, especialmente cuando un gran número de personas tendrá acceso a él. En tales casos, sobre todo cuando es probable que los posibles usuarios tengan una amplia gama de intereses en la materia subyacente, los usuarios previstos pueden limitarse a las principales partes interesadas con intereses significativos y comunes. Los usuarios previstos pueden identificarse de diferentes maneras, por ejemplo, mediante un acuerdo entre el profesional ejerciente y la parte responsable o la parte contratante, o por ley o reglamento.
38. Los usuarios previstos o sus representantes pueden participar directamente con el profesional ejerciente y la parte responsable (y la parte contratante, si son diferentes) en la determinación de los requisitos del encargo. Sin embargo, independientemente de la participación de terceros, y a diferencia de un encargo con procedimientos acordados (que implica informar sobre hallazgos fácticos basados en los procedimientos acordados con la parte contratante y cualquier tercero pertinente, en lugar de una conclusión):
- El profesional en ejercicio es responsable de determinar la naturaleza, el plazo y el alcance de los procedimientos; y
 - El profesional en ejercicio podría necesitar realizar procedimientos adicionales si llega a su conocimiento información que difiere significativamente de aquella en la que se basó la determinación de los procedimientos planificados.

⁷ "Socio del encargo" y "firma" deben interpretarse como referencias a sus equivalentes en el sector público, cuando corresponda.

39. En algunos casos, los usuarios previstos (por ejemplo, banqueros y organismos reguladores) exigen o solicitan a la(s) parte(s) correspondiente(s) que dispongan la realización de un encargo de verificación para un fin específico. Cuando los encargos utilizan criterios diseñados para un fin específico, el informe de verificación incluye una declaración que alerta a los lectores sobre este hecho. Además, el profesional ejerciente puede considerar apropiado indicar que el informe de verificación está dirigido exclusivamente a usuarios específicos. Dependiendo de las circunstancias del encargo, esto puede lograrse restringiendo la distribución o el uso del informe de verificación. Si bien un informe de verificación puede estar restringido siempre que esté dirigido únicamente a usuarios previstos específicos o para un fin específico, la ausencia de una restricción con respecto a un usuario o fin en particular no indica en sí misma que el profesional ejerciente tenga una responsabilidad legal en relación con dicho usuario o para dicho fin. La existencia de una responsabilidad legal dependerá de las circunstancias de cada caso y de la jurisdicción pertinente.

Materia subyacente

40. La materia subyacente de un encargo de aseguramiento puede adoptar diversas formas, como:
- Rendimiento o situación financiera histórica (por ejemplo, situación financiera histórica, rendimiento financiero y flujos de efectivo), para los cuales la información sobre la materia objeto puede ser el reconocimiento, la medición, la presentación y la revelación representados en los estados financieros.
 - Rendimiento o situación financiera futura (por ejemplo, situación financiera prospectiva, rendimiento financiero y flujos de efectivo), para los cuales la información sobre la materia objeto puede ser el reconocimiento, la medición, la presentación y la revelación representados en un pronóstico o proyección financiera.
 - Rendimiento o situación no financiera (por ejemplo, rendimiento de una entidad), para los cuales la información sobre la materia objeto puede ser indicadores clave de eficiencia y eficacia.
 - Características físicas (por ejemplo, capacidad de una instalación), para las cuales la información sobre la materia objeto puede ser un documento de especificaciones.
 - Sistemas y procesos (por ejemplo, el control interno o el sistema de TI de una entidad), para los cuales la información sobre la materia objeto puede ser una declaración sobre la eficacia.
 - Comportamiento (por ejemplo, gobierno corporativo, cumplimiento normativo, prácticas de recursos humanos), para el cual la información sobre la materia objeto puede ser una declaración de cumplimiento o una declaración de eficacia.

El Anexo 4 muestra una categorización de la gama de posibles materias subyacentes con algunos ejemplos.

41. Las diferentes materias subyacentes tienen características diferentes, incluyendo el grado en que la información sobre ellas es cualitativa o cuantitativa, objetiva o subjetiva, histórica o prospectiva, y si se refiere a un momento determinado o abarca un período. Dichas características afectan:
- (a) La precisión con la que la materia subyacente puede medirse o evaluarse según los criterios; y
 - (b) La persuasión de la evidencia disponible.

El informe de aseguramiento puede mencionar características que sean de particular relevancia para los usuarios previstos.

42. La idoneidad de un objeto subyacente no se ve afectada por el nivel de seguridad; es decir, si un objeto subyacente no es apropiado para un encargo de seguridad razonable, tampoco lo es para un encargo de seguridad limitada, y viceversa. Un objeto subyacente apropiado es identificable y susceptible de medición o evaluación consistente con los criterios identificados, de modo que la información resultante sobre el objeto pueda someterse a procedimientos para obtener evidencia suficiente y apropiada que sustente una conclusión de seguridad razonable o de seguridad limitada, según corresponda.

Criterio

43. Los criterios son los puntos de referencia utilizados para medir o evaluar la materia subyacente. Los criterios pueden ser formales; por ejemplo, en la preparación de estados financieros, pueden ser las Normas Internacionales de Información Financiera o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público; al informar sobre la eficacia operativa de los controles internos, pueden basarse en un marco de control interno establecido o en objetivos de control individuales diseñados específicamente para tal fin; y al informar sobre el cumplimiento, pueden ser la legislación, la normativa o el contrato aplicables. Ejemplos de criterios menos formales son un código de conducta desarrollado internamente o un nivel de desempeño acordado (como el número de veces que se espera que un comité en particular se reúna al año).

44. Se requieren criterios adecuados para una medición o evaluación razonablemente consistente de un tema subyacente en el contexto del juicio profesional. Sin el marco de referencia proporcionado por criterios adecuados, cualquier conclusión está sujeta a interpretaciones y malentendidos individuales. Los criterios adecuados son contextuales, es decir, relevantes para las circunstancias del trabajo. Incluso para la misma materia subyacente puede haber diferentes criterios, lo que resultará en una medición o evaluación distinta. Por ejemplo, uno de los criterios que un medidor o evaluador podría seleccionar como medida de la materia subyacente de la satisfacción del cliente es el número de quejas de clientes resueltas a satisfacción reconocida del cliente, mientras que otro medidor o evaluador podría seleccionar el número de compras repetidas en los tres meses posteriores a la compra inicial. Además, los criterios pueden ser adecuados para un conjunto particular de circunstancias del encargo, pero pueden no serlo para un conjunto diferente de circunstancias del encargo. Por ejemplo, la presentación de informes a gobiernos u organismos reguladores puede requerir el uso de un conjunto específico de criterios, pero estos criterios podrían no ser adecuados para un grupo más amplio de usuarios.
45. Los criterios adecuados presentan las siguientes características:
- Relevancia: Los criterios relevantes generan información sobre la materia que facilita la toma de decisiones de los usuarios previstos.
 - Integridad: Los criterios son completos cuando la información sobre la materia, preparada de conformidad con ellos, no omite factores relevantes que razonablemente podrían afectar las decisiones de los usuarios previstos, tomadas con base en dicha información. Los criterios completos incluyen, cuando corresponda, parámetros de presentación y revelación.
 - Fiabilidad: Los criterios fiables permiten una medición o evaluación razonablemente consistente de la materia subyacente, incluyendo, cuando corresponda, la presentación y revelación, cuando se utilizan en circunstancias similares por diferentes profesionales.
 - Neutralidad: Los criterios neutrales generan información sobre la materia libre de sesgos, según corresponda a las circunstancias del encargo.
 - Comprensibilidad: Los criterios comprensibles generan información sobre la materia que los usuarios previstos pueden comprender.
46. Las descripciones vagas de las expectativas o los juicios sobre las experiencias de un individuo no constituyen criterios adecuados.
47. La importancia relativa de cada una de las características anteriores al evaluar la idoneidad de los criterios para un encargo en particular es una cuestión de criterio profesional. La idoneidad de los criterios no se ve afectada por el nivel de seguridad; es decir, si los criterios no son adecuados para un encargo de seguridad razonable, tampoco lo son para un encargo de seguridad limitada, y viceversa. Los criterios pueden estar prescritos por ley o reglamento, o emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos que siguen un debido proceso transparente (criterios establecidos). Otros criterios pueden desarrollarse específicamente para preparar la información sobre la materia objeto de información en las circunstancias particulares del encargo. El hecho de que los criterios se establezcan o se desarrollen específicamente afecta el trabajo necesario para evaluar su idoneidad para un encargo en particular; por ejemplo, salvo indicación en contrario, se presume que los criterios establecidos son adecuados si son relevantes para las necesidades de información de los usuarios previstos.
48. Los criterios deben estar disponibles para los usuarios previstos para que comprendan cómo se ha medido o evaluado la materia subyacente. Los criterios se ponen a disposición de los usuarios previstos de una o más de las siguientes maneras:
- En público.
 - Incluyéndolos de forma clara en la presentación de la información sobre la materia objeto de análisis.
 - Incluyéndolos de forma clara en el informe de aseguramiento.
 - Por comprensión general, por ejemplo, el criterio para medir el tiempo en horas y minutos.
49. Los criterios también pueden estar disponibles solo para usuarios específicos, por ejemplo, los términos de un contrato o los criterios emitidos por una asociación industrial que solo están disponibles para quienes trabajan en el sector porque son relevantes únicamente para un propósito específico (véase también el párrafo 38).
50. Como parte del encargo, el profesional en ejercicio determina si los criterios son adecuados.

Evidencia

51. Los encargos de aseguramiento se planifican y ejecutan con una actitud de escepticismo profesional para obtener evidencia suficiente y apropiada en el contexto del encargo sobre el resultado informado de la medición o evaluación del objeto subyacente con respecto a los criterios. Es necesario ejercer el juicio profesional al considerar la materialidad, el riesgo del encargo y la cantidad y calidad de la evidencia disponible al planificar y ejecutar el encargo, en particular al determinar la naturaleza, el plazo y el alcance de los procedimientos.

Escepticismo Profesional

52. El escepticismo profesional es una actitud que incluye estar alerta a, por ejemplo:
- (a) Evidencia inconsistente con otra evidencia obtenida;
 - (b) Información que cuestiona la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las consultas que se utilizarán como evidencia;
 - (c) Circunstancias que sugieren la necesidad de procedimientos adicionales a los requeridos por las Normas de Aseguramiento pertinentes; y
 - (d) Condiciones que puedan indicar una posible incorrección.
53. Mantener el escepticismo profesional durante todo el encargo es necesario para, por ejemplo, reducir el riesgo de:
- Pasar por alto circunstancias inusuales;
 - Generalizar excesivamente al extraer conclusiones de las observaciones; y
 - Utilizar suposiciones inapropiadas para determinar la naturaleza, el momento oportuno y el alcance de los procedimientos, así como para evaluar sus resultados.
54. El escepticismo profesional es necesario para la evaluación crítica de la evidencia. Esto incluye cuestionar la evidencia inconsistente y la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones. También incluye la consideración de la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida a la luz de las circunstancias.
55. A menos que el encargo implique asegurar la autenticidad de los documentos, los registros y documentos pueden aceptarse como auténticos a menos que el profesional tenga motivos para creer lo contrario. No obstante, el profesional considera la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia.
56. No se puede esperar que el profesional ignore la experiencia previa sobre la honestidad e integridad de quienes aportan evidencia. No obstante, la creencia de que quienes aportan evidencia son honestos e íntegros no exime al profesional de la necesidad de mantener el escepticismo profesional.

Juicio Profesional

57. El juicio profesional es esencial para la correcta ejecución de un encargo de aseguramiento. Esto se debe a que la interpretación de los requisitos éticos y las Normas de Aseguramiento pertinentes, así como las decisiones informadas requeridas a lo largo del encargo, no pueden tomarse sin la aplicación de la formación, los conocimientos y la experiencia pertinentes a los hechos y circunstancias. El juicio profesional es necesario, en particular, en lo que respecta a las decisiones sobre:
- Relevancia y riesgo del encargo.
 - La naturaleza, el momento oportuno y el alcance de los procedimientos utilizados para cumplir con los requisitos de las Normas de Aseguramiento pertinentes y obtener evidencia.
 - Evaluar si se ha obtenido evidencia suficiente y apropiada, y si se requiere mayor esfuerzo para alcanzar los objetivos de las Normas de Aseguramiento pertinentes. En particular, en el caso de un encargo de aseguramiento limitado, se requiere juicio profesional para evaluar si se ha obtenido un nivel de seguridad significativo.
 - En el caso de un encargo directo, aplicar los criterios a la materia subyacente, y si el profesional en ejercicio selecciona o desarrolla los criterios, seleccionarlos o desarrollarlos. En el caso de un encargo de certificación, evaluar los juicios realizados por terceros.
 - Las conclusiones apropiadas que se deben extraer con base en la evidencia obtenida.
58. La característica distintiva del juicio profesional que se espera de un profesional en ejercicio es que lo ejerce un profesional cuya formación, conocimiento y experiencia le han ayudado a desarrollar las competencias necesarias para emitir juicios razonables.
59. El ejercicio del juicio profesional en cualquier caso particular se basa en los hechos y circunstancias que conoce el profesional en ejercicio. Las consultas sobre asuntos complejos o controvertidos durante el transcurso del encargo, tanto dentro del equipo del encargo como entre este y otras personas del nivel adecuado, dentro o fuera de la firma, ayudan al profesional a emitir juicios informados y razonables.
60. El juicio profesional puede evaluarse en función de si el juicio alcanzado refleja una aplicación competente de los principios de aseguramiento y medición o evaluación, y si es adecuado y coherente con los hechos y circunstancias conocidos por el profesional hasta la fecha de su informe de aseguramiento.

61. El juicio profesional debe ejercerse durante todo el encargo. El juicio profesional no debe utilizarse como justificación para decisiones que no estén respaldadas por los hechos y circunstancias del encargo o por evidencia suficiente y apropiada.

Suficiencia e Idoneidad de la Evidencia

62. La suficiencia y la idoneidad de la evidencia están interrelacionadas. La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia. La cantidad de evidencia necesaria se ve afectada por el riesgo de que la información sobre la materia contenga errores significativos (cuanto mayor sea el riesgo, mayor será la probabilidad de que se requiera evidencia) y también por la calidad de dicha evidencia (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). Sin embargo, obtener más evidencia puede no compensar su mala calidad (véanse también los párrafos 81-82).
63. La pertinencia es la medida de la calidad de la evidencia; es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar la conclusión del profesional.
64. La fiabilidad de la evidencia se ve influenciada por su fuente y su naturaleza, y depende de las circunstancias individuales en las que se obtiene. Se pueden hacer generalizaciones sobre la fiabilidad de diversos tipos de evidencia; sin embargo, dichas generalizaciones están sujetas a importantes 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 la fuente no es experta ni objetiva. Si bien reconocemos que pueden existir excepciones, las siguientes generalizaciones sobre la confiabilidad de la evidencia pueden ser útiles:
- La evidencia es más fiable cuando se obtiene de fuentes externas a la(s) parte(s) correspondiente(s).
 - La evidencia generada internamente es más fiable cuando los controles relacionados son eficaces.
 - La evidencia obtenida directamente por el profesional (por ejemplo, la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, la indagación sobre la aplicación de un control).
 - La evidencia es más fiable cuando existe en formato documental, ya sea en papel, electrónico u otros medios (por ejemplo, un registro escrito contemporáneo de una reunión suele ser más fiable que una representación oral posterior de lo discutido).
65. Normalmente, se obtiene mayor seguridad a partir de evidencia consistente obtenida de diferentes fuentes o de distinta naturaleza que a partir de elementos de evidencia considerados individualmente. Además, obtener evidencia de diferentes fuentes o de distinta naturaleza puede corroborar otra evidencia o indicar que un elemento de evidencia individual no es fiable. Cuando la evidencia obtenida de una fuente es inconsistente con la obtenida de otra, es necesario determinar qué procedimientos adicionales se requieren para resolver la inconsistencia.
66. En cuanto a la obtención de evidencia suficiente y apropiada, generalmente es más difícil obtener seguridad sobre la información del tema que abarca un período que sobre la información del tema en un momento determinado. Además, las conclusiones proporcionadas sobre los procesos normalmente se limitan al período cubierto por el encargo; el profesional no concluye si el proceso continuará funcionando de la manera especificada en el futuro.
67. La obtención de evidencia suficiente y apropiada para fundamentar la conclusión del profesional es una cuestión de juicio profesional, que implica considerar la relación entre el costo de obtener evidencia y la utilidad de la información obtenida. El profesional aplica su juicio profesional y ejerce escepticismo profesional al evaluar la cantidad y la calidad de la evidencia, y por lo tanto su suficiencia e idoneidad, para respaldar el informe de aseguramiento.

Materialidad

68. La materialidad es relevante al planificar y ejecutar el encargo de aseguramiento, incluyendo la determinación de la naturaleza, el momento de ejecución y el alcance de los procedimientos, y al evaluar si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrecciones. Los juicios profesionales sobre la materialidad se realizan a la luz de las circunstancias circundantes, pero no se ven afectados por el nivel de aseguramiento. Es decir, para los mismos usuarios previstos y el mismo propósito, la materialidad para un encargo de aseguramiento razonable es la misma que para un encargo de aseguramiento limitado, ya que se basa en las necesidades de información de los usuarios previstos.
69. Las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o en conjunto, cabría esperar razonablemente que influyeran en las decisiones relevantes de los usuarios previstos, tomadas con base en la información sobre la materia objeto de análisis. La consideración de la materialidad por parte del profesional ejerciente es una cuestión de juicio profesional y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información comunes de los usuarios previstos como grupo. A menos que el encargo haya sido diseñado para satisfacer las necesidades de información particulares de usuarios específicos, normalmente no se considera el posible efecto de las incorrecciones en usuarios específicos, cuyas necesidades de información pueden variar considerablemente.

70. La materialidad se considera en el contexto de factores cualitativos y, cuando corresponda, de factores cuantitativos. La importancia relativa de los factores cualitativos y cuantitativos al considerar la materialidad en un encargo en particular es una cuestión de juicio profesional.
71. La materialidad se relaciona con la información que abarca el informe de aseguramiento del profesional ejerciente. Por lo tanto, cuando el encargo abarca algunos aspectos, pero no todos, de la información sobre la materia objeto de análisis, la materialidad se considera únicamente en relación con la parte de dicha información que abarca el encargo.

Riesgo de compromiso

72. La información sobre la materia objeto de análisis puede no expresarse correctamente en el contexto de la materia objeto de análisis subyacente y los criterios, y, por lo tanto, puede contener errores, potencialmente de forma significativa. Esto ocurre cuando la información sobre la materia objeto de análisis no refleja adecuadamente la aplicación de los criterios para medir o evaluar la materia objeto de análisis subyacente.
73. El riesgo del encargo es el riesgo de que el profesional ejerciente exprese una conclusión inapropiada cuando la información sobre la materia objeto de análisis contiene errores materiales. El riesgo del encargo no se refiere ni incluye los riesgos comerciales del profesional ejerciente, como pérdidas por litigios, publicidad adversa u otros eventos que surjan en relación con la información sobre la materia objeto de análisis en particular.
74. Reducir el riesgo del encargo a cero rara vez es alcanzable o rentable y, por lo tanto, una "seguridad razonable" es inferior a una seguridad absoluta, como resultado de factores como los siguientes:
- El uso de pruebas selectivas.
 - Las limitaciones inherentes del control interno.
 - El hecho de que gran parte de la evidencia disponible para el profesional ejerciente sea persuasiva en lugar de concluyente.
 - El uso del juicio profesional al recopilar y evaluar la evidencia y formular conclusiones basadas en ella.
 - En algunos casos, las características del objeto de análisis subyacente al medirse o evaluarse con respecto a los criterios.
75. En general, el riesgo del encargo puede estar representado por los siguientes componentes, aunque no todos ellos estarán necesariamente presentes o serán significativos para todos los encargos de aseguramiento:
- (a) Riesgos en los que el profesional ejerciente no influye directamente, que a su vez consisten en:
- (i) La susceptibilidad de la información del objeto de análisis a una incorrección material antes de considerar cualquier control relacionado aplicado por la(s) parte(s) correspondiente(s) (riesgo inherente); y
 - (ii) El riesgo de que una incorrección material que se produzca en la información sobre el objeto de análisis no sea prevenida, detectada y corregida oportunamente por el control interno de la(s) parte(s) correspondiente(s) (riesgo de control); y
- (b) Riesgos en los que el profesional ejerciente influye directamente, que, a su vez, consisten en:
- (i) El riesgo de que los procedimientos realizados por el profesional ejerciente no detecten una incorrección material (riesgo de detección); y
 - (ii) En el caso de un encargo directo, los riesgos asociados a la medición o evaluación que el profesional ejerciente realiza del objeto de análisis subyacente con respecto a los criterios (riesgo de medición o evaluación).
76. El grado de relevancia de cada uno de estos componentes para el encargo se ve afectado por las circunstancias del mismo, en particular:
- La naturaleza del objeto de análisis subyacente y la información sobre el objeto de análisis. El efecto del evento o transacción en la información del tema. Por ejemplo, el concepto de riesgo de control puede ser más útil cuando el objeto de análisis subyacente se relaciona con la preparación de información sobre el rendimiento de una entidad que cuando se relaciona con información sobre la eficacia de un control o la existencia de una condición física.
 - Independientemente de si se realiza un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada. Por ejemplo, en encargos de seguridad limitada, el profesional ejerciente a menudo puede optar por obtener evidencia por medios distintos a la prueba de controles, en cuyo caso la consideración del riesgo de control puede ser menos relevante que en un encargo de seguridad razonable sobre la misma información en cuestión.
 - Independientemente de si se trata de un encargo directo o de atestación. Si bien el concepto de riesgo de control es relevante para los encargos de atestación, el concepto más amplio de riesgo de medición o evaluación es más relevante para los encargos directos.

La consideración de los riesgos es una cuestión de juicio profesional, más que una cuestión susceptible de medición precisa.

Naturaleza, Oportunidad y Alcance de los Procedimientos

77. Normalmente se utiliza una combinación de procedimientos para obtener una garantía razonable o una garantía limitada. Los procedimientos pueden incluir:

- Inspección;
- Observación;
- Confirmación;
- Recalculo;
- Reinterpretación;
- Procedimientos analíticos; y
- Consulta.

La naturaleza exacta, el momento oportuno y el alcance de los procedimientos variarán de un encargo a otro. En teoría, para muchos encargos de aseguramiento, existen infinitas variaciones en los procedimientos. Sin embargo, en la práctica, estas son difíciles de comunicar de forma clara e inequívoca.

78. Tanto los encargos de aseguramiento razonable como los de aseguramiento limitado requieren la aplicación de habilidades y técnicas de aseguramiento, así como la recopilación de evidencia suficiente y apropiada como parte de un proceso iterativo y sistemático que incluye la comprensión del objeto subyacente y otras circunstancias del encargo.

79. Un encargo de aseguramiento razonable implica:

- (a) Con base en la comprensión del objeto subyacente y otras circunstancias del encargo, identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en la información del objeto;
- (b) Diseñar y aplicar procedimientos para responder a los riesgos evaluados y obtener un nivel razonable de seguridad que sustente la conclusión del profesional ejerciente; y
- (c) Evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida en el contexto del encargo y, si las circunstancias lo requieren, intentar obtener evidencia adicional.

80. La naturaleza, el momento oportuno y el alcance de los procedimientos para recopilar evidencia suficiente y apropiada en un encargo de aseguramiento limitado son limitados en comparación con un encargo de aseguramiento razonable. Una Norma de Aseguramiento específica para la materia subyacente puede establecer que, por ejemplo, la evidencia suficiente y apropiada para un tipo particular de encargo de aseguramiento limitado se obtenga principalmente mediante procedimientos analíticos e indagaciones. Sin embargo, en ausencia de Normas de Aseguramiento específicas para la materia subyacente para otros tipos de encargos de aseguramiento limitado, los procedimientos para obtener evidencia suficiente y apropiada pueden o no ser principalmente procedimientos analíticos e indagaciones, y variarán según las circunstancias del encargo, en particular, la materia subyacente y las necesidades de información de los usuarios previstos y de la parte contratante, incluyendo las limitaciones de tiempo y costo pertinentes. Determinar la naturaleza, el momento y el alcance de los procedimientos es una cuestión de juicio profesional y variará de un encargo a otro.

81. Un encargo de aseguramiento limitado implica:

- (a) Con base en el conocimiento de la materia subyacente y otras circunstancias del encargo, identificar áreas donde es probable que surja una incorrección material en la información de la materia subyacente;
- (b) Diseñar y aplicar procedimientos para abordar dichas áreas y obtener un aseguramiento limitado que sustente la conclusión del profesional ejerciente; y
- (c) Si el profesional se percata de algún asunto que le haga creer que la información en cuestión puede estar sustancialmente errónea, diseñar y realizar procedimientos adicionales para obtener más pruebas.

Cantidad y Calidad de la Evidencia Disponible

82. La cantidad o calidad de la evidencia disponible se ve afectada por:

- (a) Las características del objeto de auditoría subyacente y la información sobre el mismo. Por ejemplo, podría esperarse evidencia menos objetiva cuando la información sobre el objeto de análisis esté orientada al futuro en lugar de ser histórica (véase el párrafo 40); y

- (b) Otras circunstancias, como cuando la evidencia que razonablemente cabría esperar no esté disponible debido, por ejemplo, al momento del nombramiento del profesional ejerciente, la política de retención de documentos de la entidad, sistemas de información inadecuados o una restricción impuesta por la parte responsable.

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

83. Una conclusión sin modificaciones no es apropiada ni para un encargo de seguridad razonable ni para uno de seguridad limitada cuando:
- (a) Las circunstancias impiden al profesional ejerciente obtener 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 al profesional ejerciente obtener la evidencia necesaria para reducir el riesgo del encargo al nivel adecuado.

Informe de Aseguramiento

84. El profesional ejerciente formula una conclusión basándose en la evidencia obtenida y presenta un informe escrito que expresa claramente dicha conclusión de aseguramiento sobre la información del objeto de auditoría. Las Normas de Aseguramiento establecen los elementos básicos de los informes de aseguramiento.
85. En un encargo de aseguramiento razonable, la conclusión del profesional ejerciente se expresa de forma positiva, su opinión sobre el resultado de la medición o evaluación del objeto de análisis subyacente.
86. Ejemplos de conclusiones expresadas de forma adecuada para un encargo de aseguramiento razonable incluyen:
- Cuando se expresa en términos del objeto de análisis subyacente y los criterios aplicables: «En nuestra opinión, la entidad ha cumplido, en todos los aspectos materiales, con la legislación XYZ»;
 - Cuando se expresa en términos de la información del objeto de auditoría y los criterios aplicables: «En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la entidad al [fecha], así como su rendimiento financiero y sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio finalizado en esa fecha, de conformidad con el marco XYZ»; o
 - Cuando se expresa en términos de una declaración de la parte competente: «En nuestra opinión, la declaración de [la parte competente] de que la entidad ha cumplido con la ley XYZ es, en todos los aspectos materiales, razonable», o «En nuestra opinión, la declaración de [la parte competente] de que los indicadores clave de rendimiento se presentan de acuerdo con los criterios XYZ es, en todos los aspectos materiales, razonable».

En un encargo directo, la conclusión del profesional ejerciente se formula en términos del objeto de análisis subyacente y los criterios.

87. En un encargo de aseguramiento limitado, la conclusión del profesional ejerciente se expresa de forma que indique si, con base en el encargo realizado, ha tenido conocimiento de algún asunto que le haga creer que la información del objeto de auditoría contiene incorrecciones materiales; por ejemplo: «Con base en los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, no hemos tenido conocimiento de nada que nos haga creer que la entidad no ha cumplido, en todos los aspectos materiales, con la ley XYZ».
88. El profesional puede elegir un formato de informe breve o extenso para facilitar una comunicación eficaz con los usuarios previstos. Los informes breves suelen incluir solo los elementos básicos. Los informes extensos incluyen otra información y explicaciones que no pretenden afectar la conclusión del profesional. Además de los elementos básicos, los informes extensos pueden describir en detalle los términos del encargo, los criterios utilizados, los hallazgos relacionados con aspectos específicos del encargo, detalles sobre las cualificaciones y la experiencia del profesional y otras personas involucradas en el encargo, la revelación de los niveles de materialidad y, en algunos casos, recomendaciones. La inclusión de dicha información depende de su relevancia para las necesidades de información de los usuarios previstos.
89. La conclusión del profesional se separa claramente de la información o las explicaciones que no pretenden afectarla, incluyendo cualquier énfasis, otros asuntos, hallazgos relacionados con aspectos específicos del trabajo, recomendaciones o información adicional incluida en el informe de aseguramiento. La redacción utilizada deja claro que un énfasis, otros asuntos, hallazgos, recomendaciones o información adicional no pretenden restar valor a la conclusión del profesional.
90. El profesional en ejercicio expresa una conclusión modificada en las siguientes circunstancias:
- (a) Cuando, a su juicio profesional, existe una limitación del alcance y el efecto del asunto puede ser significativo. En tales casos, el profesional en ejercicio expresa una conclusión con salvedades o una denegación de conclusión. En algunos casos, el profesional en ejercicio considera retirarse del encargo.
- (b) Cuando, a su juicio profesional, la información sobre el objeto de análisis presenta incorrecciones materiales. En tales casos, el profesional en ejercicio expresa una conclusión con salvedades o una conclusión adversa. En aquellos encargos directos en los que la información sobre el objeto de estudio constituye la conclusión del profesional en ejercicio, y este concluye que parte o la totalidad del objeto de estudio subyacente no cumple, en todos los aspectos significativos, con los criterios, dicha conclusión también se consideraría con salvedades (o adversa, según corresponda)

91. Se expresa una conclusión con salvedades cuando los efectos, o los posibles efectos, de un asunto no son tan significativos ni generalizados como para requerir una conclusión adversa o una denegación de conclusión.
92. Si, tras la aceptación del encargo, se descubre que no se cumplen una o más condiciones previas para un encargo de aseguramiento, el profesional en ejercicio analiza el asunto con la(s) parte(s) correspondiente(s) y determina:
- Si el asunto puede resolverse a su entera satisfacción;
 - Si es apropiado continuar con el encargo; y
 - Si, y en caso afirmativo, cómo, se debe comunicar el asunto en el informe de aseguramiento.
93. Si, tras la aceptación del encargo, se descubre que algunos o todos los criterios son inadecuados, o que parte o la totalidad del objeto subyacente no es apropiado para un encargo de aseguramiento, el profesional en ejercicio considera retirarse del encargo, si la retirada es posible según la legislación o normativa aplicable. Si el profesional en ejercicio continúa con el encargo, expresa:
- Una conclusión con salvedades o una conclusión adversa, dependiendo de la importancia y el alcance de la materia, cuando, a su juicio profesional, los criterios inadecuados o la materia subyacente inapropiada puedan inducir a error a los usuarios previstos; o
 - Una conclusión con salvedades o una abstención de conclusión, dependiendo, según el juicio profesional del profesional ejerciente, de la importancia relativa y la generalización del asunto, en otros casos.

Otros Asuntos

Otras Responsabilidades de Comunicación

94. El profesional ejerciente considera si, de conformidad con los términos del encargo y otras circunstancias del mismo, ha tenido conocimiento de algún asunto que deba comunicarse a la parte responsable, al medidor o evaluador, a la parte contratante, a los responsables del gobierno corporativo u otros.

Documentación

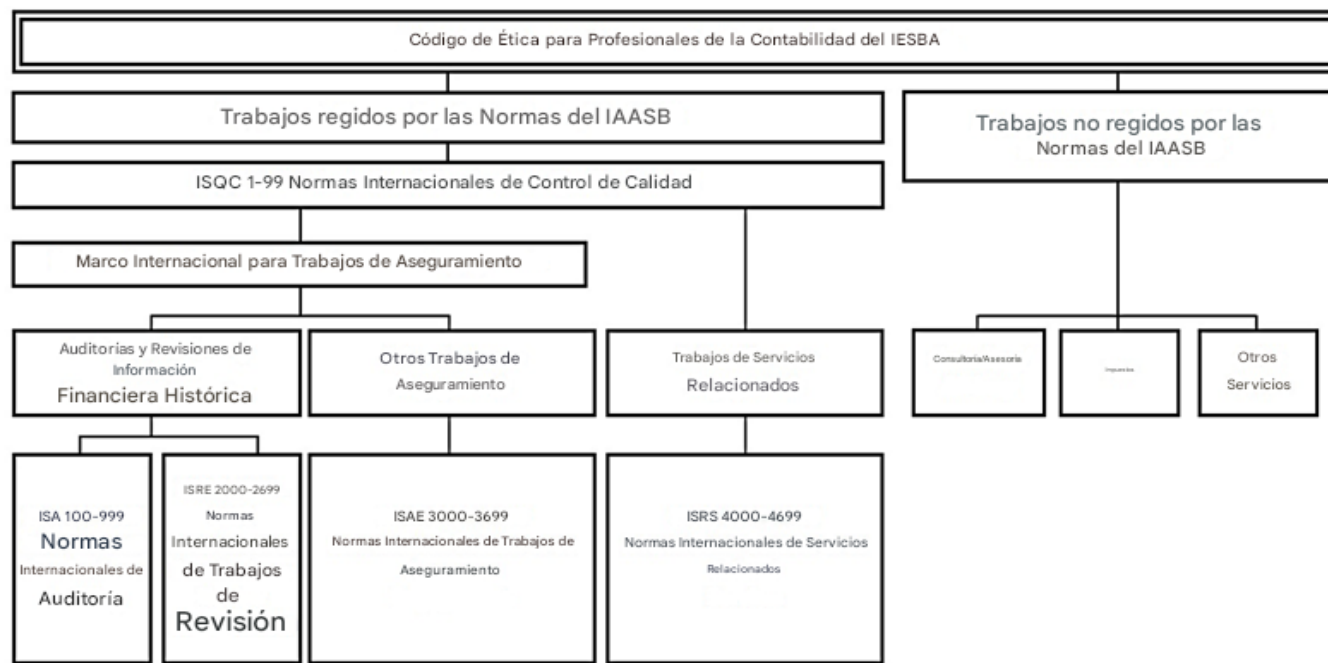
95. La documentación del encargo proporciona un registro de la base del informe de aseguramiento cuando se prepara oportunamente y es suficiente y adecuada para que un profesional ejerciente con experiencia, sin experiencia previa en el encargo, comprenda:
- La naturaleza, el momento oportuno y el alcance de los procedimientos realizados para cumplir con las Normas de Aseguramiento pertinentes y los requisitos legales y reglamentarios aplicables;
 - Los resultados de los procedimientos realizados y la evidencia obtenida; y
 - Asuntos importantes que surgieron durante el encargo, las conclusiones a las que se llegó al respecto y los juicios profesionales importantes que se realizaron para llegar a esas conclusiones.
96. La documentación del encargo incluye cómo el profesional abordó cualquier inconsistencia entre la información identificada por el profesional y la conclusión final del profesional con respecto a un asunto importante.

Uso Inapropiado del Nombre del Profesional

97. Un profesional se asocia con una materia subyacente o con la información relacionada cuando informa sobre dicha materia o consiente el uso de su nombre en relación profesional con dicha materia o con la información relacionada. Si el profesional no se asocia de esta manera, terceros no asumirán ninguna responsabilidad por él. Si el profesional descubre que alguien está usando inapropiadamente su nombre en relación con una materia subyacente o con la información relacionada, le exige que cese. El profesional también considera qué otras medidas podrían ser necesarias, como informar a cualquier tercero conocido sobre el uso inapropiado de su nombre o solicitar asesoramiento legal.

Pronunciamientos emitidos por el IAASB y su relación entre sí y con el Código IESBA

Este Anexo ilustra el alcance de los pronunciamientos emitidos por el IAASB y su relación entre sí y con el *Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales del IESBA (incluidas las Normas Internacionales de Independencia)*.

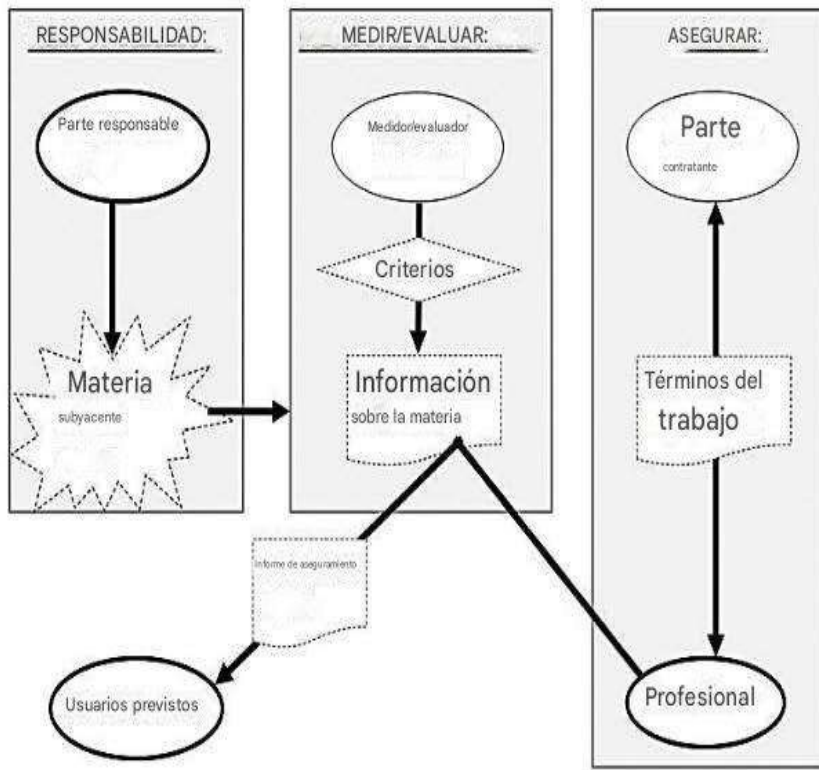


Compromisos de Certificación y Compromisos Directos

En este anexo se describen las diferencias entre un compromiso de certificación y un compromiso directo.

1. En un encargo de certificación, el medidor o evaluador, que no es el profesional, mide o evalúa la materia subyacente frente a los criterios, cuyo resultado es la información sobre la materia. La información sobre la materia objeto de análisis puede no expresarse correctamente en el contexto de la materia objeto de análisis subyacente y los criterios, y, por lo tanto, puede contener errores, potencialmente de forma significativa. La función del profesional en ejercicio en un encargo de certificación es obtener evidencia suficiente y apropiada para concluir si la información sobre la materia objeto de análisis, tal como la preparó el medidor o evaluador, está libre de incorrecciones materiales.
2. En un encargo directo, el profesional mide o evalúa la materia objeto de estudio subyacente con respecto a los criterios y presenta la información resultante como parte del informe de aseguramiento o como complemento de este. La conclusión del profesional en un encargo directo aborda el resultado informado de la medición o evaluación de la materia objeto de análisis subyacente con respecto a los criterios. En algunos encargos directos, la conclusión del profesional es, o forma parte de, la información sobre la materia objeto de análisis. Dependiendo de la materia objeto de análisis subyacente:
 - (a) El resultado de la medición o evaluación en un encargo directo puede ser similar a un informe o declaración elaborado por el medidor o evaluador en un encargo de certificación. Sin embargo, en otras circunstancias, el resultado, es decir, la información sobre la materia objeto de análisis, puede reflejarse en la descripción de los hallazgos y la base de la conclusión del profesional en un informe de aseguramiento extenso; y
 - (b) El profesional puede utilizar datos recopilados o compilados por terceros. Por ejemplo, los datos pueden provenir de un sistema de información mantenido por la parte responsable.
3. Además de medir o evaluar la información subyacente, en un trabajo directo, el profesional también aplica habilidades y técnicas de aseguramiento para obtener evidencia suficiente y apropiada que le permita concluir si la información en cuestión contiene errores materiales. El profesional ejerciente puede obtener dicha evidencia simultáneamente con la medición o evaluación de la materia subyacente, pero también puede obtenerla antes o después de dicha medición o evaluación.
4. El valor de un encargo directo reside en la combinación de:
 - (a) La independencia del profesional con respecto a la materia subyacente, la parte contratante, los usuarios previstos y la parte responsable, a pesar de que el profesional no sea independiente de la información sobre la materia subyacente, ya que la preparó él mismo; y
 - (b) Las habilidades y técnicas de aseguramiento aplicadas al medir o evaluar la materia subyacente, lo que resulta en la acumulación de evidencia de una cantidad y calidad similares a las de un encargo de certificación. Es esta obtención de evidencia suficiente y apropiada lo que distingue un encargo directo de una mera recopilación. Para ilustrar este punto, si un profesional contable estuviera recopilando la declaración de gases de efecto invernadero de una entidad, no comprobaría, por ejemplo, la calibración de los dispositivos de monitoreo. Sin embargo, en un encargo directo, el profesional contable, cuando corresponda, calibraría los dispositivos de monitoreo como parte del proceso de medición o comprobaría la calibración de los dispositivos de monitoreo realizados por otros con la misma intensidad que si se tratara de un encargo de certificación.

Las Partes en un Contrato de Aseguramiento



1. Todos los encargos de aseguramiento tienen al menos tres partes: la parte responsable, el profesional y los usuarios previstos.
Dependiendo de las circunstancias del encargo, también puede haber un rol separado de medidor o evaluador, o parte contratante.
2. El diagrama anterior ilustra cómo se relacionan los siguientes roles con un encargo de aseguramiento:
 - (a) La parte responsable es responsable del asunto subyacente.
 - (b) El medidor o evaluador utiliza los criterios para medir o evaluar la materia subyacente que da como resultado la información sobre la materia.
 - (c) La parte contratante acuerda los términos del encargo con el profesional.
 - (d) El profesional obtiene evidencia suficiente y apropiada para expresar una conclusión diseñada para mejorar el grado de confianza de los usuarios previstos distintos de la parte responsable sobre la información sobre la materia.
 - (e) Los usuarios previstos toman decisiones sobre la base de la información sobre la materia. Los usuarios previstos son los individuos u organizaciones, o grupos de los mismos, que el profesional espera que utilicen el informe de aseguramiento. En algunos casos, puede haber usuarios previstos distintos de aquellos a quienes está dirigido el informe de aseguramiento.
3. Se pueden hacer las siguientes observaciones sobre estos roles:
 - Todo encargo de aseguramiento tiene al menos una parte responsable y usuarios previstos, además del profesional.
 - El profesional no puede ser la parte responsable, la parte contratante o un usuario previsto.
 - En un encargo directo, el profesional también es el medidor o evaluador.
 - En un encargo de certificación, la parte responsable, u otra persona, pero no el profesional, puede ser el medidor o evaluador.
 - Cuando el profesional ha medido o evaluado la materia subyacente en relación con los criterios, el encargo es un encargo directo. El carácter de ese encargo no puede cambiarse a un encargo de certificación por otra parte que asuma la responsabilidad de la medición o evaluación, por ejemplo, por la parte responsable adjuntando una declaración a la información de la materia en cuestión aceptando la responsabilidad por ella.
 - La parte responsable puede ser la parte contratante.
 - En muchos encargos de certificación, la parte responsable también puede ser el medidor o evaluador y la parte contratante.
Un ejemplo es cuando una entidad contrata a un profesional para que realice un encargo de verificación en relación con un informe que ha preparado sobre sus propias prácticas de sostenibilidad.
. Un ejemplo de cuando la parte responsable es diferente del medidor o evaluador es cuando el profesional es contratado para realizar un encargo de verificación en relación con un informe preparado por una organización gubernamental sobre las prácticas de sostenibilidad de una empresa privada.
 - En un encargo de certificación, el medidor o evaluador normalmente proporciona al profesional una declaración escrita sobre la información en cuestión. En algunos casos, el profesional puede no ser capaz de obtener dicha declaración, por ejemplo, cuando la parte contratante no es el medidor o evaluador.
 - La parte responsable puede ser uno de los usuarios previstos, pero no el único.
 - La parte responsable, el medidor o evaluador y los usuarios previstos pueden ser de diferentes entidades o de la misma entidad. Como ejemplo de este último caso, en una estructura de directorio de dos niveles, el consejo de supervisión puede buscar garantías sobre la información proporcionada por el directorio ejecutivo de esa entidad. La relación entre la parte responsable, el medidor o evaluador y los usuarios previstos debe considerarse dentro del contexto de un encargo específico y puede diferir de las líneas de responsabilidad definidas más tradicionalmente. Por ejemplo, la alta gerencia de una entidad (un usuario previsto) puede contratar a un profesional para que realice un encargo de aseguramiento sobre un aspecto particular de las actividades de la entidad que es responsabilidad inmediata de un nivel inferior de la gerencia (la parte responsable), pero por el cual la alta gerencia es responsable en última instancia.
 - Una parte contratante que no es también la parte responsable puede ser el usuario previsto.
4. La conclusión del profesional puede formularse en términos de:
 - Materia subyacente y los criterios aplicables;
 - La información sobre la materia y los criterios aplicables; o

- Una declaración efectuada por la parte correspondiente.
5. El profesional y la parte responsable pueden acordar aplicar los principios de las Normas de Aseguramiento a un encargo cuando no haya otros usuarios previstos aparte de la parte responsable, pero se cumplan todos los demás requisitos de las Normas de Aseguramiento. En tales casos, el informe del profesional incluye una declaración que restringe el uso del informe a la parte responsable.

Categorización de los Temas Subyacentes

La siguiente tabla muestra una categorización de la gama de posibles temas subyacentes con algunos ejemplos. Para algunas categorías no se proporciona ningún ejemplo porque es poco probable que se realicen encargos de aseguramiento con respecto a la información en estas categorías. La categorización no es necesariamente completa, las categorías no son necesariamente mutuamente excluyentes y algunas materias subyacentes o información sobre materias pueden tener componentes en más de una categoría, por ejemplo, los informes integrados y los informes de responsabilidad social corporativa probablemente tendrán información histórica y orientada al futuro e información financiera y no financiera. Además, en algunos casos, los ejemplos son la información sobre la materia, en otros casos son la materia subyacente o simplemente una indicación del tipo de pregunta con la que la información podría ayudar, lo que sea más significativo en las circunstancias.

Información acerca de:		Información Histórica	Información Orientada al Futuro
Finanzas	Rendimiento	Estados financieros preparados de acuerdo con un marco de información financiera aceptable	<ul style="list-style-type: none"> Pronóstico/flujo de efectivo proyectado
	Posición		<ul style="list-style-type: none"> Previsión/proyección de la situación financiera
No Financiero	Rendimiento Uso de recursos/Valor por dinero	<ul style="list-style-type: none"> Declaración de gases de efecto invernadero Informe de sostenibilidad KPIs (Indicador Clave de Desempeño) Declaración sobre el uso eficaz de los recursos Declaración sobre el Valor por Dinero Informes de responsabilidad social corporativa 	<ul style="list-style-type: none"> Reducciones de emisiones esperadas atribuibles a una nueva tecnología o gases de efecto invernadero que se capturarán mediante la plantación de árboles Declaración de que una acción propuesta proporcionará valor por dinero
	Condición	<ul style="list-style-type: none"> Descripción de un sistema/proceso tal como se implementó en un momento determinado Características físicas, por ejemplo, el tamaño de la propiedad arrendada 	
Sistema/Proceso	Descripción	<ul style="list-style-type: none"> La descripción de un sistema de control interno 	
	Diseño	<ul style="list-style-type: none"> El diseño de controles en una organización de servicios 	<ul style="list-style-type: none"> El diseño de controles propuestos para un próximo proceso de producción
	Operación/Rendimiento	<ul style="list-style-type: none"> La eficacia operativa de los procedimientos para contratar y capacitar al personal 	
Aspectos del Comportamiento	Cumplimiento	<ul style="list-style-type: none"> El cumplimiento por parte de una entidad, por ejemplo, de convenios de préstamo o de requisitos legales o reglamentarios específicos 	
	Comportamiento Humano	<ul style="list-style-type: none"> Evaluación de la eficacia del comité de auditoría 	
	Otro	<ul style="list-style-type: none"> La idoneidad de un paquete de software para un fin determinado 	

MARCO

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1-212-286-9344 286-9570
www.iaasb.org
ISBN: 978-1-60815-573-6