



**Análisis de los procedimientos de control de calidad en firmas de auditoría en relación con su tamaño – estudio de casos**

**Adriana Lizeth Vivas Hernández**

**Universidad Nacional de Colombia  
Facultad de Ciencias Económicas  
Maestría en Contabilidad y Finanzas  
Bogotá D.C. Colombia**

**2017**

**Análisis de los procedimientos de control de calidad en firmas de auditoría en relación con  
su tamaño – estudio de casos**

**Adriana Lizeth Vivas Hernández**

**Trabajo final de grado para optar por el título de:  
Magister en Contabilidad y Finanzas**

**Director**

**Ph D. Ricardo Martínez Hernández**

**Codirectora**

**Ph D. Mary Analí Vera Colina**

**Universidad Nacional de Colombia**

**Facultad de Ciencias Económicas**

**Maestría en Contabilidad y Finanzas**

**Bogotá D.C. Colombia**

**2017**

## Resumen

Los stakeholders buscan que las compañías con las que tienen relación sean idóneas. Para tener certeza de la situación financiera de las mismas recurren a que terceras personas, en este caso auditores, con un alto grado de independencia y objetividad verifiquen la información y emitan opiniones acordes a los hechos encontrados. La auditoría debe realizarse con un grado de calidad suficiente que permita confiar en que los resultados sean lo más transparentes posibles. La calidad en la auditoría de acuerdo con DeAngelo (1981) está expresada como la probabilidad de descubrir un incumplimiento y mencionarlo en el informe.

Con el fin de mejorar los resultados de las auditorías, reguladores de distintos países han estudiado y emitido conceptos donde establecen las interrelaciones en el proceso de auditoría, los principales elementos que deben contener los procedimientos de control de calidad y dictan algunos requisitos mínimos relacionados con: la responsabilidad de liderazgo en las firmas de auditoría, los requerimientos de ética, la aceptación y la continuidad de las relaciones con el cliente, los recursos humanos, la realización de los encargos, y el seguimiento al trabajo y al cumplimiento de los controles de calidad.

Se identificaron y analizaron los principales aspectos implementados por las firmas de auditoría para mantener un control de calidad en la ejecución del trabajo, a través de un estudio de casos. Este análisis fue realizado a partir de la determinación del cumplimiento de la Norma Internacional de Control de Calidad – ISQC 1 (por sus siglas en inglés), reglamentación que fue adoptada por Colombia para aplicación a partir de 2016.

Se observó que las tres firmas de auditoría estudiadas buscan garantizar su trabajo a través de la aplicación de procedimientos establecidos mediante una metodología de trabajo, aun cuando no están obligados por norma. Procedimientos que son más rigurosos entre más grande sea la firma de auditoría. Sin embargo, el profesional encargado de la auditoría es el responsable de hacerlos cumplir.

**Palabras clave:** Calidad de auditoría, auditoría financiera, control de calidad, tamaño de la firma de auditoría, NICC.

## **Abstract**

The Stakeholders seek that the companies with which they have a relationship are suitable. To have certain with their financial situation they resort to third parties, in this case auditors, with a great deal of independence and objectivity to verify the information and issue suggestions according to the facts found. The audit must be accomplished with an enough degree of quality that it permits trusting that the results are as transparent as possible. The audit's quality according to DeAngelo (1981) is expressed as the probability of discovering a breach and mentioning it in the report.

With the goal of improving the results of audits, regulators from different countries have studied and issued concepts where they establish the interrelationships in the audit process, the main elements that must contain in quality control procedures and hand down several minimum requirements in relation with: the leadership responsibility in the audit firms, the ethical requirements, the acceptance and the continuity of the relations with the client, the Human Resources, the realization of commissions, the follow up to the work and the fulfillment of the quality controls.

The main aspects implemented by audit firms were determined and analyzed to maintain a quality control in the execution of the work, through a cases study. This analysis was based on the determination of the compliance with the International Standard Quality Control - ISQC 1 (for its acronym in English); regulation that was adopted by Colombia to be applied from 2016.

The three audit firms seek to guarantee their work through the application of established procedures through a work methodology, even though they are not bound by regulations, Procedures that are more rigorous the larger the audit firm. However, the professional responsible for the audit is responsible for enforcing them.

**Key words:** Audit quality, financial audit, quality control, size of the audit firm, NICC.

## Tabla de Contenido

Introducción.....	7
1. Diseño metodológico.....	11
2. Marco referencial .....	16
2.1. Marco Teórico.....	16
2.1.1. El concepto de Auditoría .....	16
2.1.2. Calidad en el trabajo de auditoría.....	20
2.1.3. Control de calidad.....	24
2.1.4. Factores y elementos de la calidad en la auditoria .....	25
2.1.5. Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría .....	33
2.1.6. Tamaño de la Firma de Auditoría.....	35
2.2. Marco Normativo Colombiano .....	35
2.3. Estado del arte.....	41
3. Elementos que orientan los procedimientos de control de calidad .....	45
3.1. Responsabilidad de liderazgo en la calidad dentro de la firma de auditoria.....	45
3.2. Requerimientos de ética.....	48
3.3. Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos .....	51
3.4. Recursos humanos .....	54
3.5. Realización de los encargos .....	55
3.6. Seguimiento .....	57
3.7. Documentación .....	58
4. Análisis de resultados: Elementos de control de calidad en las firmas objeto de estudio.....	59
4.1. Descripción de las empresas .....	59

4.2.	Responsabilidad de liderazgo en la calidad dentro de la firma de auditoria.....	65
4.3.	Requerimientos de ética.....	68
4.4.	Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos .....	71
4.5.	Recursos humanos .....	73
4.6.	Realización de los encargos.....	77
4.7.	Seguimiento .....	80
4.8.	Documentación .....	82
4.9.	Verificación del desempeño de las firmas en fuentes externas.....	85
	Conclusiones.....	87
	Bibliografía.....	92
	Anexo 1 - Entrevistas a profundidad - semiestructuradas .....	100

## **Lista de Tablas**

Tabla 1. Interacciones que intervienen en el proceso de auditoría.....	17
Tabla 2. Factores que inciden en las entradas de la auditoría.....	27
Tabla 3. Factores que inciden en el proceso de auditoría.....	28
Tabla 4. Factores que inciden en las salidas de auditoría.....	29
Tabla 5. Factores contextuales que afectan el proceso de auditoría.....	29
Tabla 6. Indicadores de calidad de auditoría .....	33
Tabla 7. Firmas seleccionadas para aplicación del estudio de casos.....	59
Tabla 8. Elementos de control de calidad en cada una de las firmas de auditoría estudiadas.....	63

## **Lista de Ilustraciones**

Ilustración 1. Relación entre accionistas y la Administración, incluido el auditor .....	16
Ilustración 2. Interrelaciones en la auditoría .....	18
Ilustración 3. Responsabilidades de los líderes .....	47
Ilustración 4. Procedimiento aceptación y continuidad del cliente .....	52

# **ANÁLISIS DE LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTROL DE CALIDAD EN FIRMAS DE AUDITORIA EN RELACIÓN CON SU TAMAÑO – ESTUDIO DE CASOS**

## **Introducción**

En el desarrollo de los objetivos empresariales, se hace necesario que terceras personas que cumplen con características de independencia y objetividad, puedan realizar una evaluación de los procesos y las operaciones desarrolladas con el fin de determinar aspectos que permitan establecer el estado de la actividad empresarial, especialmente en su parte financiera. Trabajo que debe ser desarrollado bajo el concepto de calidad, garantizando que se obtengan los mejores resultados posibles.

En el país en los últimos años se han presentado algunos escándalos en distintas empresas por fallas en los procesos administrativos y por desvío de los recursos, entre otras causas, que dejan en duda la labor desarrollada por los auditores y su responsabilidad ante las personas que los contratan y demás stakeholders, tal es el caso de Interbolsa, Saludcoop, Sayco, Reficar por mencionar las más representativas y sonadas en Colombia (González, 2014).

A partir de la duda en la integridad del trabajo ejecutado por las firmas de auditoría se realizó una revisión a los estudios y las regulaciones emitidas por entes de control a nivel internacional, para finalizar con la normatividad colombiana. Se verificaron documentos del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA, el Comité de Política Pública de Australia – APPC, el Banco Interamericano de Desarrollo – BID, la Unión Europea, la Junta Canadiense de Responsabilidad Pública – CPAB, el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento – IAASB, el Instituto de Contadores Públicos de Inglaterra y Gales – ICAEW, el Foro Internacional de Reguladores Independientes de Auditoría – IFIAR y la Federación Internacional de Contadores – IFAC.



Por su parte Colombia con el Decreto 302 de 2015, compilado por el Decreto 2420 de 2015 y modificado por el Decreto 2132 de 2016 adoptó las Normas Internacionales de Auditoría, dentro de las cuales se incluye la Norma Internacional de Control de Calidad – ISQC 1, que es de obligatorio cumplimiento únicamente para revisores fiscales que presten servicios a entidades del grupo 1 y a entidades del grupo 2 que tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes en activos o más de 200 trabajadores (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2016). Dejando descubierto un grupo importante de prestadores de servicios de auditoría, que corresponde a empresas pequeñas que aunque por la materialidad en los servicios prestados no es de gran magnitud, pero si son un gran número en el país.

Todas las empresas son importantes, aportan al crecimiento de las regiones, dan trabajo y sustento a muchas familias. Que se genere una quiebra o falla en ellas puede perjudicar a muchos involucrados. Es por ello que se ve la importancia que tanto grandes como pequeñas firmas de auditoría busquen métodos para garantizar que su trabajo está produciendo el mejor resultado posible. Métodos que son cubiertos en gran medida por los controles establecidos dentro de las compañías prestadoras de servicios de auditoría.

El objetivo de este trabajo es analizar los procedimientos de control de calidad en tres firmas de auditoría en relación con su tamaño. Para ello se realizó un análisis de los aspectos conceptuales relacionados con el tema en estudio y se identificaron los principales parámetros emitidos por los entes reguladores a nivel nacional e internacional que orientan el tema, se realizó la caracterización de las principales variables que forman parte de los procedimientos de control de calidad, haciendo énfasis en las reglamentación adoptada por el gobierno colombiano y por último se estableció la relación entre la aplicación de los parámetros establecidos por los reguladores y el tamaño de la firma.

Se utilizó una investigación cualitativa, aplicada a través de un estudio de casos en tres firmas de auditoría, donde posterior a la identificación de las variables relacionadas con el control de calidad, se formuló y aplicó una entrevista semiestructurada para la obtención de información, estableciéndose que procedimientos se aplican en cada una de ellas y como

garantizan que la opinión emitida contenga el resultado que se debe presentar, se realizó un comparativo entre las tres firmas seleccionadas. Adicionalmente se verificó si en el país existían sanciones sobre las firmas entrevistadas que pudieran indicar que los procedimientos de control de calidad no se estaban cumpliendo adecuadamente.

Dentro de las variables definidas e investigadas se tomaron las mencionadas en la Norma Internacional de Control de Calidad – NICC 1, así:

- Responsabilidad de liderazgo en la calidad de la firma de auditoría, verificando quienes son los encargados del liderazgo en el control de la calidad y la rotación de socios como líderes de los encargos.
- Requerimientos de ética, validando la independencia, la integridad y la objetividad.
- Los aspectos que tienen en cuenta en la aceptación y continuidad de las relaciones con el cliente.
- Recursos humanos, visto desde el reclutamiento, la capacitación y la evaluación del personal.
- Realización de los encargos, determinando las etapas, la forma de controlar el cumplimiento de las leyes y reglamentos y la subcontratación de personal especializado en ciertas áreas.
- Seguimiento realizado para determinar el cumplimiento de los controles de calidad.
- Documentación donde se analizó la existencia de manuales, procedimientos y políticas de calidad de auditoría, la conservación de los soportes y los documentos que forman parte del trabajo realizado en el cliente, la custodia y modificación de documentos, y la confidencialidad sobre la información obtenida.

El tema en estudio no ha sido ampliamente investigado, por ello autores como DeAngelo (1981), Francis (2004), Wang (2014), entre otros coinciden en que la calidad de la auditoría puede ser medida únicamente al finalizar la misma y solo en el caso en el que se presenten eventos en los cuales se descubra que el informe no está de acuerdo con la situación económica de la empresa. Por su parte los entes reguladores de diferentes países indican

que el concepto de control de calidad es difícil de precisar por la misma situación expuesta anteriormente.

Por lo tanto el presente estudio aporta en un avance sobre las investigaciones de control de calidad en firmas de auditoría, y puede dar una idea tanto a académicos, como a entes reguladores nacionales sobre el estado de la aplicación de la NICC 1 de acuerdo al tamaño de la empresa, aun cuando no tienen obligatoriedad de hacerlo, bajo la figura de un estudio de casos. Además permite a los interesados hacerse una opinión sobre el trabajo de auditoría en las firmas ante los escándalos presentados recientemente y lo cuestionado acerca de la efectividad de su trabajo.

## 1. Diseño metodológico

Se realizó una investigación cualitativa, a través de la cual *“la acción indagatoria se mueve de manera dinámica entre los hechos y su interpretación, resultante de un proceso que no lleva una secuencia en sí, pues varía con cada estudio en particular”* (Hernández, Fernández, Baptista, 2014 p. 7). Esto teniendo en cuenta aspectos de la investigación, tales como la diferencia que puede existir en la aplicación de los procedimientos de control de calidad dependiendo del tipo de firma auditoria y la no aplicabilidad de la norma en Colombia para todas las empresas prestadoras de servicios de auditoría.

Para esta investigación se realizó una revisión documental constante de distintos estudios, guías y pautas emitidas por diversos gobiernos sobre el control de calidad en las firmas de auditoría, con el fin de obtener una sensibilización acerca del tema a tratar y del entorno en el cual se desarrolla. Se identificaron los principales factores que consideran los autores y los entes normativos como aspectos fundamentales para desarrollar procesos adecuados, y se definieron las sub-variables a investigar teniendo cuenta además de los factores anteriores las adopciones de normas realizadas localmente.

Una vez establecidas las variables se planteó un cuestionario en forma de entrevista a profundidad semiestructurada (Ver anexo 1), el cual se aplicó a socios y gerentes de las firmas de auditoría seleccionadas, se analizaron las respuestas obtenidas para cada una de las variables identificadas, adicionalmente se verificó la información de carácter público de las empresas con el fin de validar la veracidad de los datos obtenidos a través de la aplicación de las entrevistas.

A partir de la información obtenida de las entrevistas y de experiencias propias del desarrollo profesional del investigador se procede a realizar el procesamiento de los datos con el fin de determinar las conclusiones del estudio.

Lo anterior se realizó siguiendo la metodología cualitativa descrita por Hernández, en la que se destacan las siguientes características: (Hernández, et al, 2014 p.8):

- *Hay una revisión inicial de la literatura, que puede complementarse en cualquier etapa del estudio hasta la elaboración del reporte de resultados.*
- *La inmersión inicial en el campo significa sensibilizarse con el ambiente o entorno en el cual se llevará a cabo el estudio, se identificarán informantes que aporten datos y sean guías para adentrarse a la investigación.*
- *Se va desde lo particular a lo general, es decir procede caso por caso, dato por dato, hasta llegar a una perspectiva general.*
- *La recolección de datos consiste en obtener perspectivas y puntos de vista de los participantes, también resulta de interacciones entre individuos, grupo y colectividades. El investigador hace preguntas más abiertas, recaba datos expresados a través del lenguaje escrito, verbal y no verbal, así como visual, los cuales describe, analiza y convierte en temas que vincula y reconoce.*
- *El investigador utiliza técnicas para recolectar datos, como la observación no estructurada, entrevistas abiertas, revisión de documentos, discusiones en grupo, evaluación de experiencias personales, interacción con grupos o comunidades.*
- *La teoría es un marco de referencia, y se construye a partir de los datos empíricos obtenidos y analizados y se compara con resultados de estudios anteriores.*

## **Estudio de casos**

Toda empresa que preste servicios contables se debe inscribir ante la Junta Central de Contadores. De acuerdo a información suministrada por esta organización a agosto de 2016, se encontraban inscritas y con estado activo 1.155 empresas en la ciudad de Bogotá, número que se constituiría en el universo del estudio.

La investigación planteada se desarrolló a través de un estudio de casos, en el cual se aplicó muestreo a conveniencia de acuerdo con las necesidades del investigador (Kinnear, Taylor, Lopetegui, Jany, 2004) teniendo en cuenta las firmas de auditoría que permitieron la

obtención de información, debido a que se está investigando un tema que es de alta confidencialidad para las empresas. Se tomó en consideración una empresa de cada uno de los tamaños de sociedades prestadoras de servicios de auditoría: grande, mediana, pequeña, que fueran representativas en el mercado, teniendo en cuenta el tiempo que llevan en el mismo.

Selección realizada teniendo en cuenta lo señalado por Hernández et al (2014) quien indica que los casos individuales son representativos no desde el punto de vista estadístico, sino por sus cualidades, buscando profundizar y encontrar calidad de información. De acuerdo con el Banco Interamericano de Desarrollo (2011), el método cualitativo utilizado en el estudio de casos permite sistematizar las experiencias o procesos realizados por ciertos actores, en este caso procesos y procedimientos desarrollados por ciertas firmas de auditoría. También señala que la elaboración de un estudio de casos comprende el diseño, la recopilación de la información, el análisis de la información y la redacción del informe. Pasos que se siguieron en esta investigación.

Aun cuando los casos en estudio son representativos y corresponden a empresas con amplia participación en el mercado desde el punto de vista de antigüedad de las compañías, es importante mencionar que los resultados no pueden concluir una situación generalizada para todo el sector, debido a que cada firma puede presentar situaciones particulares de acuerdo a factores como el tipo de sus clientes, el tamaño de la firma, las acreditaciones con firmas internacionales, los software utilizados, las metodologías adoptadas e incluso el estilo de direccionamiento de las compañías.

### **Métodos de recolección de información**

Para la investigación propuesta, se recurrió a la aplicación de entrevistas a profundidad semiestructuradas, las cuales se iban ajustando en el momento de su aplicación de acuerdo con las respuestas dadas por el entrevistado y con el objetivo de obtener la información necesaria para la investigación.

Las entrevistas definidas como el acto de hacer preguntas a alguien con el propósito de obtener un tipo de información específica (Cerdea, 2011 p. 329) fueron planteadas a partir de un proceso previo de análisis de información teórica y normativa que permitió establecer las variables y elementos a indagar, posteriormente fueron revisadas por expertos permitiendo ajustar su contenido, adicionalmente se aplicó una entrevista con el universo inicial de preguntas lo que permitió depurar la misma.

Este método de recolección de información fue aplicado en octubre de 2017 a socios y gerentes de tres firmas de auditoría, la entrevista tuvo una duración promedio de 40 minutos, fue grabada y transcrita con el fin de procesar y analizar la información. Se validó información en la página web de las entidades y se verificaron procedimientos de carácter público, con el fin de determinar la credibilidad de las mismas. Adicionalmente se verificaron fuentes externas para establecer la relación entre la información obtenida y el comportamiento del mercado.

### **Procesamiento de información – Análisis de Datos**

El análisis de datos se fundamenta en una inducción analítica cuyo objetivo consiste en describir información y desarrollar temas, basada en casos o personas y sus manifestaciones. Los datos se expresan en forma de textos, imágenes y documentos. (Hernández, et al, 2014, p12). Adicionalmente la información recolectada y analizada se basa en los criterios de credibilidad, confirmación, valoración (Hernández, et al, 2014 p. 13).

A través del proceso de recolección de información se recibieron datos no estructurados, a los cuales en el análisis de datos se les proporciono una estructura. Proceso que se desarrolló al tiempo con la etapa de recolección de datos lo que permitió ir cerrando la investigación a medida que se concluía con la importancia de la información obtenida o por el contrario se iba enfocando a un nuevo trabajo en campo que permitió la clarificación de la misma (Hernández, et al, 2014).

Para el procesamiento de la entrevista se tuvieron en cuenta los datos más importantes o sobre los que mayor énfasis realizó el entrevistado, determinados a través del conteo de palabras y de la forma de respuestas dadas en el momento de la aplicación del instrumento, los cuales fueron comparados con los requerimientos de la regulación aceptada en Colombia.



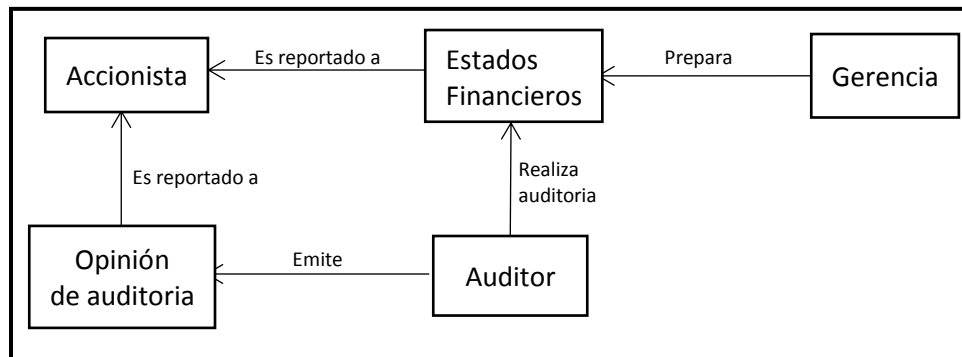
## 2. Marco referencial

### 2.1. Marco Teórico

#### 2.1.1. El concepto de Auditoría

Antes de abordar el tema del control de calidad, se resalta la importancia de la auditoría como apoyo de un grupo de trabajo sobre la vigilancia y supervisión de las empresas con el fin de encontrar estrategias de mejoramiento, identificación de errores, mantenimiento de procesos, entre otros, donde se busca dar cierta seguridad a los usuarios de las empresas y más aun a los dueños, socios o accionistas acerca de las labores realizadas. Por ello se puede indicar que la teoría de los stakeholders (partes interesadas) es la apropiada para describir el fin de la auditoría.

#### Ilustración 1. Relación entre accionistas y la Administración, incluido el auditor



*FUENTE: Gráfico tomado de Tritschler, J. (2014) p.9. Traducción propia*

El cuadro anterior refleja la relación entre accionistas y administradores con la intervención de la auditoría, en donde esta última presenta los resultados de su trabajo a través de la emisión de informes, para ello se hace necesario garantizar que el trabajo desde el inicio se realiza con calidad y con las medidas suficientes que permitan garantizar que no hay desvíos en los procesos.

La teoría de los stakeholders se fundamenta en el concepto del bien común donde se ven involucrados diferentes agentes dentro de los cuales se encuentran los accionistas, la sociedad, trabajadores, grupos de interés, altos directivos. Busca maximizar los beneficios con el cumplimiento de los objetivos de la empresa (Agadoña, 1998).

En la auditoría interviene una cadena completa de suministro de información que se encuentra definida como las personas y los procesos implicados en la preparación, aprobación, auditoría, análisis y uso de informes financieros. Para obtener adecuados resultados todos los eslabones deben ser de alta calidad y estar estrechamente conectados (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB, 2011), para ello se presentan una serie de interconexiones relacionadas a continuación:

**Tabla 1. Interacciones que intervienen en el proceso de auditoría**

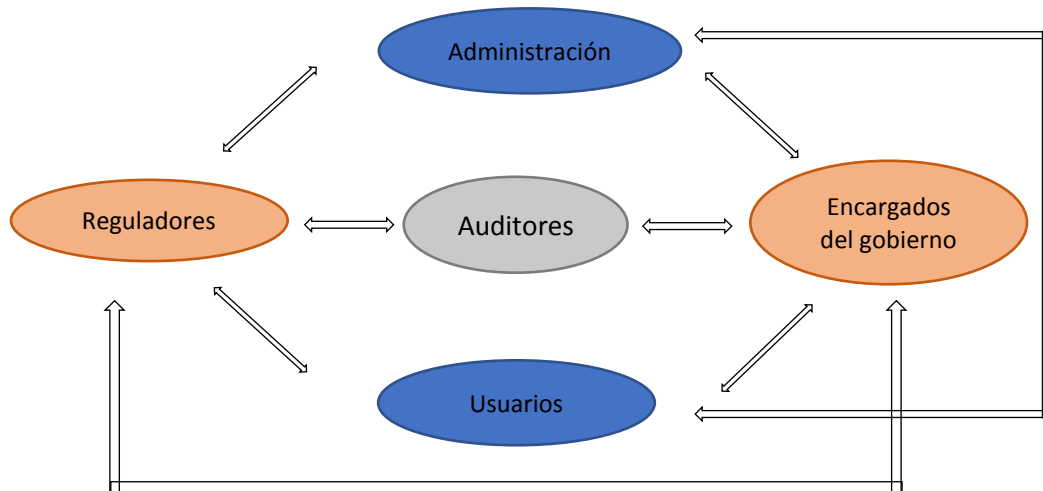
INTERACCION	CONCEPTO
Interacciones entre auditores y la administración	La administración es la responsable de la preparación de los estados financieros y de la implementación de controles para asegurar que la información sea fiable. La administración debe garantizar el acceso a la información que necesite el auditor. Los diálogos que se dan entre la administración y el auditor permiten identificar, evaluar y responder a los riesgos que se presenten en las empresas. Sin embargo es importante distinguir las relaciones abiertas y constructivas de estas dos partes de la familiaridad excesiva.
Interacciones entre los auditores y los encargados del gobierno	Los responsables del gobierno pueden proporcionar al auditor detalles sobre los riesgos de la información financiera y áreas que requieren atención, son quienes asignan los recursos al auditor, pueden crear un entorno en el que la administración no se resiste a la auditoría.
Interacciones entre la administración y los encargados del gobierno	Se debe propender por buscar un fuerte compromiso entre las partes para garantizar la calidad y fiabilidad de la información financiera y por lo tanto la calidad en la auditoría. En ausencia de una buena relación entre el gobierno y la administración el auditor debe estar alerta por las deficiencias en el control interno, errores en la información y riesgo de fraude.
Interacciones entre los auditores y los reguladores	Existen dos clases de reguladores: financieros y de auditoría. Estos pueden ayudar a la auditoría a establecer requisitos de control y a conseguir que la auditoría sea más transparente.
Interacciones entre la dirección y los reguladores	Algunos reguladores dependiendo de los sectores en los que se desarrolle la empresa y del país, establecen y hacen cumplir normas de información financiera, y en algunos sectores pueden realizar actividades de supervisión.

INTERACCION	CONCEPTO
Interacciones entre los reguladores y los encargados del gobierno	Es una de las relaciones más débiles que se presentan, pero se debería propender porque en un futuro los reguladores sean quienes comuniquen los resultados de la auditoría al gobierno.
Interacciones entre los encargados del gobierno y usuarios de estados financieros	En algunos lugares los encargados del gobierno son los encargados de comunicar la información a los interesados, incluyendo al comité de auditoría.
Interacciones entre los reguladores de auditoría y los usuarios de los estados financieros	Se da a partir de mecanismos independientes de supervisión en el caso en el que los reguladores presentan información pública de las entidades lo que le permite a los usuarios conocer la calidad de la auditoría.

*Fuente: Construcción propia a partir de IAASB, 2014*

Las interrelaciones mencionadas anteriormente se pueden observar en la siguiente grafica presentada por el IAASB en el marco sobre auditoria emitido en 2014, en donde se observa que el auditor tiene relación directa con la administración, los encargados del gobierno, los usuarios de la información financiera y los entes reguladores y que de su relación dependen los resultados de la auditoría:

**Ilustración 2. Interrelaciones en la auditoría**



*FUENTE: Tomado de IAASB. (2014). A Framework for Audit Quality. p. 21. Traducción propia*

Para visualizar la importancia de la auditoría se puede referenciar el libro verde, el cual fue desarrollado por la Comisión Europea como una discusión acerca del alcance y la función de la auditoría en el marco general de la reforma de la regulación de los mercados financieros luego de las crisis financieras presentadas en el mundo. Considera que “las

*auditorías, junto con la supervisión y el gobierno corporativo, deberían contribuir decisivamente a la estabilidad financiera, ya que aporta garantías sobre la veracidad de la solidez financiera de todas las empresas” (Comisión Europea, 2010, p4).*

Adicionalmente señala *“el papel de los auditores y el hecho de que la ley les encomienda la tarea de realizar auditorías legales, obedece al cumplimiento de una función social al formular una opinión sobre la fidelidad de los estados financieros de las entidades auditadas” (Comisión Europea, 2010, p4),* por lo tanto se observa el compromiso que tiene el auditor no solo con la empresa en la que presta sus servicios si no con la comunidad en general, siendo esta la beneficiada o perjudicada por las operaciones realizadas en cada negocio.

Por su parte el IAASB señala que el objetivo de una auditoría de estados financieros es que el auditor forme una opinión sobre los mismos, habiendo obtenido evidencia suficiente y apropiada que permita concluir que la información está libre de errores significativos y que se emite un informe con recomendaciones sobre el trabajo. (Traducción propia de IAASB, 2014). Adicionalmente menciona que el propósito de una auditoría es mejorar el grado de confianza de los usuarios de los estados financieros.

Para precisar la definición de auditoría mencionamos el concepto dado por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento:

*“La auditoría es una disciplina que se basa en las personas competentes utilizando su experiencia y la aplicación de la integridad, la objetividad y escepticismo profesional que les permita hacer juicios apropiados que son compatibles con los hechos y circunstancias del trabajo. Las cualidades de perseverancia y robustez también son importantes para garantizar que el informe de auditoría esté debidamente calificado” (Traducción propia de IAASB, 2014, P. 38).*

### **2.1.2. Calidad en el trabajo de auditoría**

*“La calidad de los servicios de auditoría se define como la probabilidad conjunta evaluada por el mercado de que un auditor determinado descubra un incumplimiento en el sistema contable del cliente, e informe el incumplimiento” (DeAngelo, 1981, p4).*

DeAngelo, uno de los principales exponentes sobre la calidad de la auditoría sostiene que esta *“no es independiente del tamaño de la empresa de auditoría, incluso cuando los auditores poseen capacidades tecnológicas iguales ... los auditores con mayor número de clientes tienen más que perder al no reportar una violación, este aspecto aumenta la calidad en las firmas más grandes”* (DeAngelo, 1981, p1) sustentando su posición en lo que pueden perder las firmas de auditoría al no prestar servicios con calidad.

El IAASB (2014) indica que la calidad de la auditoría es un concepto complejo y que no existe una definición o análisis de la misma que sea reconocida a nivel mundial. El mismo ente en el año 2011 indicó que cada definición varía de acuerdo al trabajo a realizar, el tipo de cliente y los servicios prestados, aspectos que llevan a que intervenga en gran medida el juicio profesional del auditor, su experiencia, experticia y capacidad para ejecutar las actividades de forma adecuada.

En estudios que se conoce sobre la calidad de auditoría realizados por Jere Francis (2004) se indica la dificultad de evaluarla durante la ejecución de la misma, debido a que el único resultado es el informe o la opinión de la razonabilidad de los estados financieros, el cual tiene una serie de requisitos mínimos sobre su contenido convirtiéndose en una plantilla que para el caso de empresas con opinión limpia será la misma para todos los clientes.

Se está sesgando la evaluación de la calidad de auditoría debido a que únicamente se realiza al finalizar el trabajo, especialmente a aquellas firmas en las que sus clientes tuvieron fallas que no fueron mencionadas en el informe. Estas situaciones llevan a concluir a los que no están inmersos en el medio que no se realiza el trabajo suficiente o adecuado.

Teniendo en cuenta la forma de evaluar la calidad de la auditoría se tiene evidencia que es satisfactoria porque son muy pocas las fallas de auditoría conocidas. Estas ocurren cuando no son aplicados los principios de contabilidad generalmente aceptados o cuando se emite un informe que no es apropiado, provocando que la información financiera presentada a los stakeholders sea engañosa. Fallas que son difíciles de determinar porque se conocen únicamente cuando los casos salen a la luz pública y provocan investigaciones por parte de entes de control (Francis, 2004).

Dentro de los factores que hacen difícil la definición del concepto de calidad de auditoría se pueden mencionar los siguientes:

- *“La existencia o no, de errores significativos en los estados financieros auditados, esto proporciona solamente una visión parcial de la calidad de auditoría.*
- *Lo que se considera que es suficiente evidencia apropiada de auditoría para soportar una opinión de auditoría es, hasta cierto punto, aspecto para considerar en la emisión del juicio.*
- *Las perspectivas de la calidad de la auditoría varían entre los interesados.*
- *En ocasiones hay poca transparencia sobre los resultados del trabajo realizado y de auditoría.”* (Traducción propia a partir de IAASB, 2014, p.38)

Por ello el IAASB establece un marco internacional de calidad de auditoría, en el cual dentro de sus objetivos se encuentra el ayudar al establecimiento de las normas y revisión de las mismas, tales como la Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC), las normas Internacionales de Auditoría, los Estándares Éticos para Contadores, las Normas de Educación Contable . Marco que define la calidad de la auditoría como *“un término que abarca los elementos clave que crean un ambiente que maximiza la probabilidad de que las auditorías de calidad se lleven a cabo sobre una base consistente”* (IAASB, 2014, p4. Traducción propia).

Por su parte la *“IFAC reconoce la importancia de la auditoría y actúa para promover y mejorar la calidad en todo el mundo para contribuir al desarrollo, la adopción y la*

*implementación de estándares y orientación sobre auditoría y control de calidad, aceptados internacionalmente” (Delloite, 2015).*

Al respecto el CPAB, organismo canadiense indica que ha existido poca información que permita evaluar la calidad de la auditoría (Canadian Public Accountability Board - CPAB, 2016), por lo que es difícil establecer de forma cierta como se ejecutan los procesos que conducen a un adecuado control de calidad.

De acuerdo a investigaciones realizadas por la Universidad Libre de Colombia, se llegaron a obtener las siguientes conclusiones: para que una firma de auditoría garantice la calidad de sus servicios debe establecer un sistema de control de calidad que permita obtener una seguridad razonable respecto a las acciones de la firma y su personal profesional y el cumplimiento de los requisitos establecidos por los entes reguladores y legales (Montes, Mejia, Montilla. 2007 p. 29).

El Instituto de Contadores Públicos de Inglaterra y Gales - ICAEW (2010), señala que generalmente las personas se refieren a la calidad de la auditoría centradas en la credibilidad de los estados financieros auditados y el informe de auditoría en el que se refleja con precisión si los estados financieros están libres de errores materiales y afirma que una forma de hacer real el concepto de calidad de auditoría es concentrarse en los insumos y en lo que los auditores deben hacer para apoyar una opinión profesional apropiada sobre un conjunto de estados financieros.

Adicionalmente el ICAEW hace referencia al concepto de calidad de auditoría dado por Elifsen y Willekens (2008), quienes indican que suele estar relacionada con la competencia y la independencia de los auditores, en ser capaz de detectar errores materiales y estar preparado para emitir informes de auditoría apropiados para reflejar sus resultados.

Por otro lado el Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB menciona que en la calidad del trabajo de una empresa intervienen la integridad del personal, su objetividad, la inteligencia, el desarrollo de las competencias, la experiencia y la motivación, con el fin

de que se ejecute una labor adecuada, que se supervise y que se revise el trabajo (Tristchler. 2014).

La auditoría de alta calidad puede reforzar la eficacia de la información contable para mitigar la asimetría de la información entre los participantes en los mercados y mejorar la protección de los inversores (Wang, Kung, Lin, 2014).

De acuerdo con la teoría de auditoría convencional, las empresas de auditoría “big” proporcionan calidad de auditoría superior como resultado de un incentivo para proteger su reputación, así como los beneficios de compartir recursos a través de la economía de escala. En la actualidad, hay una falta de evidencia empírica para demostrar que las empresas de auditoría de Big ofrecen una mejor calidad de auditoría en los mercados emergentes (Wang, et al, 2014).

La calidad de la auditoría depende en gran medida de la capacidad de los auditores para identificar inexactitudes o incoherencias en las entradas, un auditor de alta calidad será capaz de defender su posición (permanecer independiente) contra los deseos de aquellos que buscan manipular la información de auditoría (Wang, et al, 2014).

Wang (2014) cita a DeAngelo y a Francis y Wang indicando que la teoría actual de la auditoría estipula que los incentivos basados en la reputación, los beneficios de compartir los recursos y la escala de las empresas de auditoría están correlacionados positivamente con la credibilidad de los informes financieros.

Una auditoría de alta calidad implica datos contables de mayor precisión, capaces de reducir la asimetría de la información, facilitando la toma de decisiones más confiables, aumentando la confianza de los inversores externos y reduciendo el riesgo de información. Considerando que el tamaño y la reputación de las firmas de auditoría pueden influir positivamente en la calidad de la auditoría (Wang, et al, 2014).



*Se considera que se alcanza una auditoria de calidad cuando el equipo de trabajo cuenta con valores, ética y actitudes apropiadas; fue conocedor, experto y experimentado y tenía tiempo suficiente para ejecutar el encargo; aplicó procesos rigurosos de control de calidad; proporciono informes útiles y oportunos; interactuó adecuadamente con las partes interesadas (IAASB, 2014, p4, traducción propia).*

Como se puede observar la mayoría de conceptos de control de calidad están orientados al resultado final del trabajo de auditoría, a la rendición de informes y la conclusión de la razonabilidad, sin embargo va más allá, el garantizar como se llega a un resultado adecuado implica preparación, ejecución e intervención de ciertas personas durante todo el proceso de la auditoría, lo que implica una serie de elementos y factores los cuales serán descritos más adelante.

Por último es importante mencionar la afirmación realizada por el IFIAR en el foro de reguladores de auditoría independientes realizado en marzo de 2017 en donde indicó que las firmas de auditoría son quienes tienen la responsabilidad de mejorar la calidad de la auditoría ya que son ellas mismas quienes pueden identificar en donde se encuentra la falla y como corregirla.

### **2.1.3. Control de calidad**

Un sistema de control de calidad está establecido por un conjunto de políticas desarrolladas con el fin de proporcionar seguridad razonable en los trabajos realizados por la firma y por su personal; garantiza el cumplimiento de los requisitos institucionales, regulatorios, legales que debe cumplir una entidad, adicionalmente diseña también un modelo para vigilar y velar por el cumplimiento de sus propias normas (Montes, et al, 2007 p. 29).

El control de calidad de una empresa consiste en establecer políticas destinadas al logro de los objetivos del sistema y los procedimientos necesarios para aplicar y supervisar el cumplimiento de dichas políticas, se debe proporcionar una seguridad razonable de que estos objetivos son alcanzables (American Institute of Certified Public Accountants -

AICPA, 2016, p. 2). Los sistemas deben ajustarse al tipo de empresa que presta el servicio y a la empresa que se va auditar. La naturaleza, alcance y formalidad de las políticas dependen de factores como el tamaño de la empresa, número y características de las oficinas, conocimiento, experiencia, entre otros aspectos.

En cuanto al sistema de calidad este es considerado “*como el grado en el cual un conjunto de características inherentes cumple con los requerimientos explícitos o implícitos de los consumidores y las expectativas o el cumplimiento de normas regulaciones y leyes establecidas*” (Guash, Louis, Sánchez, Diop. 2008, p. 10).

#### **2.1.4. Factores y elementos de la calidad en la auditoría**

Como se mencionó anteriormente definir y evaluar la calidad de la auditoría es un tema difícil, sin embargo autores y entes de control han estudiado el tema y han establecido unos factores que se consideran como mínimos para indicar que se está realizando un trabajo adecuado y que la opinión va a presentar el mejor resultado posible.

Francis (2004) en el documento denominado *¿What do we know about audit quality?*, menciona las conclusiones a las que se han llegado en diversos estudios sobre auditorías de calidad y la forma de medirlas. Considera la dicotomía que existe entre el tamaño de las firmas de auditoría, los sectores dominantes en donde se desarrolla la firma, la experiencia en la industria, las diferencias entre oficinas de auditoría contemplando los compromisos como individuales y no como un conjunto, los servicios adicionales prestados no relacionados con auditoría, la duración de la auditoría, los honorarios, los comités de auditoría y los sistemas legales.

El IAASB contempla como factores que pueden afectar la solidez de los estados financieros y por lo tanto la calidad de la auditoría, los siguientes: las prácticas comerciales, los requisitos de gobierno corporativo, el marco de información financiera aplicable, la regulación de la auditoría, la industria, la tecnología de la información y el entorno

económico general, el entorno educativo para los contadores y auditores y el respeto al papel de la auditoría y amplios temas culturales (IAASB, 2011).

A continuación se integran y describen los factores mencionados anteriormente de una forma más detallada (IAASB, 2011):

- La cultura dentro de una sociedad auditora, teniendo en cuenta que el entorno en el que trabaja un equipo de auditoría puede afectar de manera importante la mentalidad del personal y por lo tanto la forma de ejecutar la labor.
- Los conocimientos, la experiencia y los atributos personales y los valores de socio de auditoría y demás personal incluyendo valores de integridad, objetividad, el rigor y escepticismo que les permita hacer juicios fiables.
- La eficacia del proceso de auditoría teniendo en cuenta la estructuración del equipo de trabajo, la participación oportuna y adecuada del personal experimentado, el compromiso de los auditores internos, el uso adecuado de la tecnología y la metodología de auditoría.

El resultado de la adecuada ejecución de los factores mencionados anteriormente se observa en aspectos como la fiabilidad de los informes de auditoría, la utilidad de los informes de auditoría, la calidad y utilidad de las comunicaciones de auditoría a los encargados del gobierno y la transparencia de los informes (IAASB, 2011).

La auditoría de calidad es vital en las empresas de todos los tamaños, por ello los elementos que la conforman deben ser aplicables para todas las auditorías, sin embargo, pueden ser diferentes para las pequeñas empresas, debido a que en este tipo de entidades en ocasiones no existe separación entre la administración y los encargados del gobierno, en algunas ocasiones se carece de la experiencia interna de información financiera y existen relaciones de largo plazo con los clientes; por lo tanto la naturaleza y la duración de la auditoría puede influenciar en el resultado final (IAASB, 2011).

El marco de información financiera para micro y pequeñas empresas es menos complejo, lo que ayuda a que el trabajo de auditoría también lo sea.

Tristchler (2014) señala que existen seis dimensiones que afectan a la calidad de auditoría: entradas de auditoría, proceso de auditoría, firmas de contabilidad, los mercados de la industria de auditoría, instituciones, consecuencias económicas.

El IAASB, en actualización al marco de auditoría de calidad de año 2014 estableció los siguientes atributos al proceso de auditoría el cual está compuesto por entradas, procesos, salidas, factores contextuales. Atributos que en su mayoría hacen parte de los requerimientos para cumplir con cada uno de los elementos del sistema de control de calidad en la auditoría:

**Tabla 2. Factores que inciden en las entradas de la auditoría**

FACTORES	ATRIBUTOS	
Valores, ética y actitudes de los auditores, influenciada por la cultura de la empresa auditora.	El socio de trabajo de auditoría es responsable del trabajo de auditoría por lo tanto es directamente responsable de la calidad de la auditoría.	El equipo de trabajo reconoce: que la auditoría se realiza en el interés público más amplio.
		Objetividad e integridad.
		Competencia profesional y debido cuidado.
		Escepticismo profesional.
	La cultura de la firma ejerce una influencia importante en los valores, la ética y las actitudes de los socios y miembros del equipo de trabajo.	Acuerdos de gobernabilidad.
		Sistemas de evaluación y recompensa de la calidad.
		No se realizan consideraciones financieras.
		Proporciona oportunidades de desarrollo profesional.
		Soporte técnico de alta calidad.
		Consulta de temas difíciles.
	Actividades reguladoras de las auditorías nacionales.	Sistema robusto para toma de decisiones.
		Se promulgan requisitos de ética.
		Los reguladores, los organismos nacionales de normalización y las organizaciones profesionales de contabilidad están activos.
La información relevante para las decisiones de aceptación del cliente es compartida entre las firmas de auditoría.		

FACTORES	ATRIBUTOS	
El conocimiento, las habilidades y la experiencia de los auditores y el tiempo asignado para realizar la auditoria	Equipo de auditoria con competencias apropiadas y tiempo suficiente.	El socio y el personal tienen competencias.
		Comprenden el negocio.
		Se realizan juicios razonables.
		Se participa en la evaluación de riesgos, planificación, supervisión.
		El personal tiene suficiente experiencia.
		El trabajo es adecuadamente dirigido, supervisado y revisado.
	Políticas y procedimientos de la firma de auditoria tendrán impacto en los conocimientos y experiencia requerida.	Se tienen que abordar cuestiones difíciles a medida que surjan.
		Equipos debidamente estructurados.
		Los socios y el personal más alto proporcionan evaluaciones oportunas y entrenamiento adecuado.
		Formación suficiente en materia de auditoría, contabilidad y temas especializados.
	Las actividades nacionales pueden afectar las competencias de los auditores.	Acuerdos sólidos para la auditoria.
		Requisitos educativos definidos.
		Actualización de los auditores.
Profesión de auditoría posicionada.		

*Fuente: Construcción propia a partir de IAASB, 2014*

**Tabla 3. Factores que inciden en el proceso de auditoría**

FACTORES	ATRIBUTOS	
Las auditorias de calidad involucran un proceso riguroso y el establecimiento de procedimientos de calidad	Las auditorias deben realizarse de acuerdo con las normas de auditoría y están sujetas a los procedimientos de control.	Cumplimiento de normas, leyes y reglamentos pertinentes
		Cumplimiento de procedimientos de control de calidad
		Uso apropiado de la tecnología de la información
		Interacción con otras personas involucradas en la auditoria
		Acuerdos con la administración para lograr una auditoria eficiente
		Las políticas y procedimientos de la firma de auditoría afectarán el proceso de auditoría
	Evolución de normas profesionales	
	Revisiones e inspecciones externas	
	Supervisión y revisión efectiva del trabajo de auditoría	
	Documentación de auditoria apropiada	
	Establecer procedimientos rigurosos de control de calidad	

FACTORES	ATRIBUTOS	
	Las actividades nacionales de regulación de las auditorías pueden influir en el proceso de auditoría. (Las NIAS son emitidas por el IAASB)	Se promulgan normas de auditoría que clarifican los objetivos subyacentes
		Los organismos responsables de las inspecciones consideran los atributos pertinentes de la calidad de la auditoría
		Existen sistemas eficaces para investigar acusaciones de fracaso de auditoría

Fuente: Construcción propia a partir de IAASB, 2014

**Tabla 4. Factores que inciden en las salidas de auditoría**

FACTORES	ATRIBUTOS	
Emisión de informes e información formalmente preparada  Los resultados de la auditoría suelen estar determinados por el contexto, incluidos los requisitos legislativos	El resultado principal de una auditoría es la opinión del auditor que proporciona seguridad en cuanto a la fiabilidad de los estados financieros.	Garantías adicionales sobre asuntos específicos (confirmación de la administración sobre el suministro de la total de la información)
		Comunicación en manera oportuna
		Responsabilidad del auditor
		Hallazgos significativos de auditoría
	Las comunicaciones del auditor deben proporcionar a los encargados de la gobernanza información con calidad y utilidad	Desempeño de la administración en el cumplimiento de sus responsabilidades
		Comprensión de las prácticas de información financiera
		Recomendaciones para la mejora de los procesos
		Información que le permita cumplir con la responsabilidad del gobierno
	Las leyes o reglamentos nacionales pueden exigir que el auditor se comunique de forma rutinaria	Proporciona garantías sobre la información financiera
		Informa asuntos que considere materiales
		Reporta actos ilegales

Fuente: Construcción propia a partir de IAASB, 2014

**Tabla 5. Factores contextuales que afectan el proceso de auditoría**

FACTORES	ATRIBUTOS	
Leyes y reglamentos	La leyes y regulaciones pueden afectar la naturaleza y el alcance de la información financiera proporcionada a grupos de interés particulares	Define responsabilidades en cuanto a la información financiera
		Organiza la acción punitiva
		Mecanismos de vigilancia
		Cooperación con auditores
		Sin embargo no se pueden eliminar las malas actuaciones o practicas poco éticas

FACTORES	ATRIBUTOS	
El marco de información financiera aplicable	Un marco claro ayuda a la gestión de las decisiones y proporciona coherencia en la aplicación.	Cantidad adecuada de tiempo para la dirección supervisión y revisión del trabajo de auditoría
	La evolución de los informes se ha centrado en satisfacer las necesidades de los usuarios de la información financiera que es más relevante	Recopilación de información necesaria, juicios apropiados
		Establecer tratamientos alternativos dependiendo del tipo de entidad
		Conocimientos especializados para cálculos complejos
Sistemas de información	Sistemas de contabilidad de acuerdo al tipo de empresa y su complejidad.	Los sistemas de información son necesarios para apoyar la información financiera de alta calidad
Gobierno Corporativo	La supervisión de la gestión por parte de los encargados del gobierno establece las expectativas de comportamiento y proporciona motivación a la administración para cumplir con sus responsabilidades.	Comités de auditoría contribuyen a la fuerza del Gobierno Corporativo
		Gobierno Corporativo de acuerdo con perfiles de propiedad
		Entidades de mayor tamaño establecen funciones de auditoría interna
		Relación directa entre la calidad de auditoría y la cantidad de recursos utilizados en su rendimiento

*Fuente: Construcción propia a partir de IAASB, 2014*

Por su parte el equipo de trabajo que se conformó en la Universidad Libre menciona que los elementos de un sistema de control de calidad deben estar compuestos por los siguientes aspectos (Montes, et al, 2007 p. 32):

- *“Responsabilidad del personal encargado de control de calidad al interior de la entidad.*
- *Establecimiento de requisitos éticos.*
- *Criterios de aceptación y continuidad con los clientes y de los trabajos específicos.*
- *Recursos humanos*
- *Desempeño del trabajo por parte de los socios y el personal asistente.*
- *Monitoreo.”*

Elementos que deben estar en permanente construcción y que deben ser de pleno conocimiento para todos los involucrados en el proceso de auditoría dentro de las firmas.

Por otro lado, la reglamentación de la Unión Europea, indica que para que un trabajo de auditoría sea fiable y desarrollado con criterios de calidad, se debe cumplir con aspectos como (Unión Europea, 2014, p197):

- El auditor legal no debe intervenir en el proceso de toma de decisiones de la empresa.
- Los auditores deben gozar de independencia absoluta y es preciso evitar los conflictos de intereses.
- Deben existir normas u orientaciones que promuevan la confidencialidad y el secreto profesional, sin perjudicar el ejercicio de ejecución de la auditoría.
- Los propietarios, accionistas, directivos, deben evitar las interferencias en los procesos de auditoría, que perjudiquen la independencia y objetividad del auditor.
- Se deben adoptar políticas y procedimientos internos relacionados con el proceso de auditoría y con sus empleados, garantizando el cumplimiento de sus obligaciones.
- Se deben utilizar normas internacionales de auditoría adoptadas, las cuales van acorde a lo señalado por la Federación Internacional de Contables - IFAC.
- Se deben diseñar controles para evitar y corregir las posibles deficiencias en la ejecución de las auditorías.
- Se debe realizar supervisión pública a los auditores y a las sociedades de auditoría con el fin de establecer que se esté cumpliendo con las normas correspondientes.

El AICPA al igual que otros autores señala que el control de calidad está compuesto por los siguientes elementos:

- Responsabilidad de Liderazgo para la calidad dentro de la empresa
- Requerimientos éticos
- Aceptación y continuidad del cliente
- Recursos humanos
- Encargo
- Monitoreo



Cada uno de estos elementos debe encontrarse documentado, esta documentación dependerá del tamaño, estructura y naturaleza de la firma. La documentación puede ser tan simple como una lista de verificación de políticas y procedimientos de la empresa o tan extensa como manuales de práctica.

Sin embargo, los factores que afectan la calidad de la auditoría dependen del entorno en el que se desarrollan las empresas, por lo tanto se presentan variaciones entre países, el Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW (2012) identificó cinco características de los entornos nacionales que afectan los estados financieros auditados: entorno político, económico y empresarial; marco legal; educación; cultura y percepciones de la auditoría.

Este instituto menciona algunas iniciativas que buscan promover la coherencia entre países y el fortalecimiento de la calidad de auditoría, a continuación se presentan (ICAEW, 2012):

- Fortalecimiento y adopción más generalizada de las Normas Internacionales de Calidad - ISQC y las Normas Internacionales de Auditoría - ISA emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento - IAASB;
- Actualización y aplicación de la Directiva sobre auditoría legal de la Comisión Europea;
- Establecimiento de órganos nacionales de supervisión de auditoría independientes, como el PCAOB; y
- Acuerdos bajo los cuales los reguladores nacionales están de acuerdo a confiar en el trabajo de los demás.

El CPAB, regulador canadiense en materia de auditoría, establece que toda firma y auditor debe buscar que los procedimientos están diseñados apropiadamente, asegurando su entendimiento y fácil ejecución, adicionalmente menciona la necesidad de velar por que el personal tenga una capacitación adecuada, que cuente con la revisión y supervisión necesaria (2015).

A si mismo señala que uno de los principales problemas en la calidad de la auditoría es el conocimiento del cliente y la comprensión de su negocio, por eso resaltan que *“para determinar una estrategia de auditoría eficaz, el auditor necesita una sólida comprensión de los negocios de la empresa, las operaciones y la naturaleza de las transacciones contables”* (CPAB, 2015, p7 Traducción propia).

Este regulador durante el año 2016 y 2017 ha venido desarrollando una serie de indicadores con el fin de evaluar la calidad de la auditoría, para ello se ha reunido con importantes empresas de su país quienes evaluaron indicadores existentes y crearon nuevos, estos indicadores se pueden convertir en elementos claves en el momento de la ejecución de la auditoria, a continuación presentamos algunos que contribuyen para el estudio en ejecución:

**Tabla 6. Indicadores de calidad de auditoría**

<b>CATEGORIA</b>	<b>TEMAS PARA ESTABLECER INDICADORES DE CALIDAD DE AUDITORIA</b>
Ejecución de auditoría	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Horas de auditor por fase</li> <li>• Auditoría por riesgo</li> <li>• Cantidad de trabajos de auditoría realizados por centros de servicio</li> <li>• Logros significativos en la auditoría</li> <li>• Frecuencia y áreas de trabajo.</li> </ul>
Mediciones a nivel empresa	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Resultados de la revisión de calidad de la empresa de auditoría (interna y / o externa)</li> <li>• Capacitación y desarrollo profesional</li> <li>• Independencia</li> </ul>
Equipo de compromiso	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Apalancamiento de personal</li> <li>• Experiencia del equipo de trabajo</li> <li>• Carga de trabajo</li> <li>• Uso de especialistas</li> <li>• Rotación del equipo de contratación</li> </ul>

*Fuente: Construcción propia a partir de CPAB, 2016*

### **2.1.5. Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría**

La IFAC, tiene claro que dependiendo del tamaño de la firma de auditoría, se deben aplicar los procedimientos de control de calidad, toda vez que existen ciertas empresas que no

prestan los mismos servicios ofrecidos por otras, por ello emitió una guía de Control de Calidad para las pequeñas y medianas firmas de auditoría - PYMFA, la cual *“ofrece un enfoque práctico “del cómo” realizar la aplicación, que los profesionales ejercientes pueden usar durante el desarrollo del sistema de control de calidad de sus firmas de auditoría. La Guía debe ayudar a las PYMFA a prestar servicios de alta calidad a sus clientes y, por ende, atender al interés público en su conjunto”* (International Federation of Accounts - IFAC, 2012, p.6).

Esta guía es una orientación sobre la aplicación de la NICC1 que no se encuentra autorizada, solo es un apoyo en la implementación de la norma y *“puede ayudar a otros profesionales ejercientes a implementar los requerimientos de control de calidad en las actividades de auditoría y revisión de estados financieros, así como de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios”* (IFAC, 2012, p. 6).

La guía de Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría orienta sobre los siguientes temas (IFAC, 2012, p.8):

- Las responsabilidades de la firma de auditoría.
- Los principios fundamentales de ética profesional.
- El proceso de aceptación y continuidad del cliente.
- Componentes de recursos humanos.
- Elementos implícitos en la realización del encargo.
- Seguimiento de las políticas y procedimientos de la firma de auditoría.
- Requerimientos de documentación a nivel de la ejecución del encargo y del sistema de control de calidad.

Por último, cabe mencionar que *“la firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que los encargos se realizan de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y de que la firma de auditoría o el*

*socio del encargo emite informes que son adecuados en función de las circunstancias”* (IFAC, 2012, p.6).

#### **2.1.6. Tamaño de la Firma de Auditoría**

La IFAC define Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría (PYMFA) como una firma de auditoría donde la mayoría de sus clientes son pequeñas y medianas empresas y utilizan recursos externos para complementar los recursos internos, adicionalmente cuenta con un limitado número de empleados (IFAC, 2012).

En cuanto a las grandes firmas de auditoría, actualmente el entorno define que son cuatro, más conocidas como las big four y son las que tienen mayor participación en el mercado, realizando prestación del servicio sobre grandes entidades, teniendo control sobre sectores importantes del país.

Para este estudio se tendrá en cuenta la clasificación de tamaño de firmas dado por Espinosa y Barrainkua (2016), denominado *An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict*, que considera la siguiente división:

- Pequeñas: personas que ejercen la actividad de auditoría como actividad comercial y empresas hasta con 5 socios.
- Medianas: empresas con más de cinco socios que no estén catalogadas como Big Four.

Por lo tanto se consideraran únicamente como grandes empresas las que entran en el grupo de Big Four.

#### **2.2. Marco Normativo Colombiano**

Autores como Luis Guash, Jean Racine, Isabel Sanchez, Maktar Diop (2008) mencionan la importancia de implementar estándares para mejorar la calidad de las empresas, teniendo en cuenta el constante cambio en que viven las empresas, los países, la económica, los

procesos de globalización, de estar a la par con las tendencias actuales, de contribuir con el mejoramiento de la sociedad.

Al respecto los autores antes mencionados indican que los estándares están presentes en todo el momento en el mundo de hoy, definiendo en gran medida, el modo como las personas, productos y procesos interactúan unos con otros y con su ambiente, puede ser considerado como un modelo o un ejemplo que ha sido establecido por cierta autoridad, una costumbre o un consenso en general (Guash, et al. 2008, p. 9).

Este aspecto fundamenta la teoría de que las empresas generalmente tienen dentro de sí, procedimientos de control de calidad, los cuales si bien están adoptados y reglamentados en Colombia, no son aplicables para todos los tipos de compañías, sin embargo, aspectos culturales o de costumbre hacen que las empresas implementen estándares o procedimientos, que en algunas ocasiones pueden pasar por inadvertidos por la forma en la que fueron acogidos en las organizaciones.

Teniendo en cuenta lo expresado anteriormente, se presenta una descripción general de la normatividad que a adoptado Colombia para garantizar que las firmas de auditoría presten un servicio de calidad que genere resultados útiles para los usuarios de la información financiera.

### **Ley 43 de 1990**

Con la adopción de las Normas de Aseguramiento de la Información en Colombia, se da una guía orientadora acerca de los procesos a seguir en los trabajos de auditoría. Sin embargo estos estándares no son de obligatorio cumplimiento para todas las entidades prestadoras de servicios de auditoría y su aplicación iniciaba el 01 de enero de 2016.

Teniendo en cuenta lo reciente que es este tema, y la no obligatoriedad para todo el sector, se debe considerar las orientaciones normativas que se venían siguiendo en Colombia respecto a normas de auditoría y de control de calidad sobre la misma.

La ley 43, emitida por el Congreso de la República en 1990, reglamenta la profesión del Contador Público, y el único pronunciamiento que realiza sobre la actividad de auditoría se encuentra en el artículo 7 que menciona las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales se consolidan en once normas clasificadas en tres grupos, así (Congreso de la República, 1990):

### *1. Normas Personales*

- *El examen debe ser ejecutado por personas que tengan entrenamiento adecuado y estén habilitadas legalmente para ejercer la Contaduría Pública en Colombia.*
- *El Contador Público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios.*
- *En la ejecución de su examen y en la preparación de sus informes, debe proceder con diligencia profesional.*

### *2. Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo*

- *El trabajo debe ser técnicamente planeado y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los asistentes, si los hubiere.*
- *Debe hacerse un apropiado estudio y una evaluación del sistema de control interno existente, de manera que se pueda confiar en él como base para la determinación de la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.*
- *Debe obtenerse evidencia válida y suficiente por medio del análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación y otros procedimientos de auditoría, con el propósito de allegar bases razonables para el otorgamiento de un dictamen sobre los Estados Financieros sujetos a revisión.*

### *3. Normas relativas a la rendición de informes*

- *Siempre que el nombre de un Contador Público sea asociado con estados financieros, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con tales estados.*

- *El informe debe contener indicación sobre si los estados financieros están presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.*
- *El informe debe contener indicación sobre si tales principios han sido aplicados de manera uniforme en el período corriente en relación con el período anterior.*
- *Cuando el Contador Público considere necesario expresar salvedades sobre algunas de las afirmaciones genéricas de su informe y dictamen, deberá expresarlas de manera clara e inequívoca.*
- *Cuando el Contador Público considere no estar en condiciones de expresar un dictamen sobre los estados financieros tomados en conjunto deberá manifestarlo explícita y claramente.*

Normas que de forma general, hablan de aspectos que orientan los procesos de calidad en la prestación de servicios de auditoría, tales como lo son el entrenamiento de los contadores, la independencia, la objetividad, la diligencia profesional, supervisión, evaluación al sistema de control interno, ejecución del encargo, entre otros.

### **Ley 1314 de 2009**

Mediante la Ley 1314 emitida el 13 de julio de 2009 se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptadas en Colombia.

Respecto a las normas de aseguramiento de información, en el artículo 5, se establece: *“se entiende por normas de aseguramiento de información el sistema compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías, que regulan las cualidades personales, el comportamiento, la ejecución del trabajo y los informes de un trabajo de aseguramiento de información. Tales normas se componen de normas éticas, normas de control de calidad de los trabajos, normas de auditoría de información financiera histórica, normas de revisión de información financiera histórica y normas de aseguramiento de información distinta de la anterior”* (Congreso de la República, 2009).

Lo que significa la aceptación de las normas de control de calidad sobre los trabajos de auditoría en Colombia, proceso de adopción que se dio con la expedición del Decreto 302 de 2015, compilado por el Decreto 2420 de 2015, modificado por el Decreto 2132 de 2016.

**Norma Internacional de Control de Calidad 1 – Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditoría y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados. - NICC**

Norma desarrollada por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento – IAASB (por sus siglas en inglés), a nivel Internacional entra en vigencia en diciembre de 2009; en Colombia fue adoptada mediante el Decreto 302 de 2015 y entra en vigencia el 01 de enero de 2016, sin embargo su aplicación se hace obligatoria únicamente a revisores fiscales que presten servicios a entidades del grupo 1 y a entidades del grupo 2 que tengan más de 30.000 SMLMV en activos o más de 200 trabajadores (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2016).

Aun cuando la NICC 1 no es obligatoria para todas aquellas empresas o personas prestadoras de servicios de auditoría, esta norma contiene parámetros que de ser seguidos garantizan la calidad en la auditoría realizada, adicionalmente cubre a la empresa de riesgos que se puedan presentar en la aceptación del encargo, en la ejecución de auditoría, en la finalización del trabajo para el cual fueron contratados, además de garantizar la idoneidad en las labores realizadas.

El documento mencionado corresponde a la normatividad desarrollada bajo estándares internacionales, trata de las responsabilidades que tiene la firma de auditoría en relación con su sistema de calidad en el desarrollo de las auditorías y revisiones de los estados financieros, así como de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad (IFAC, 2015).



El sistema de control de calidad propuesto se compone de las políticas diseñadas para alcanzar el objetivo establecido en las firmas de auditoría y los procedimientos necesarios para implementar y realizar un seguimiento del cumplimiento de dichas políticas (IFAC, 2015).

Esta norma establece como *objetivo de la firma de auditoría el establecimiento y el mantenimiento de un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:*

- *“La firma de auditoría y su personal cumplen con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.*
- *Los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son los adecuados en función de las circunstancias”* (IFAC, 2015, p. 39).

La NICC 1 considera los siguientes elementos de un sistema de control de calidad (IFAC, 2015):

- Responsabilidad de liderazgo en la calidad dentro de la firma de auditoría.
- Requerimientos de ética aplicables.
- Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos.
- Recursos humanos.
- Realización de los encargos.
- Seguimiento.

Si bien los auditores están obligados a seguir las normas, también es importante reconocer que la auditoría es un proceso de aprendizaje a través de la interacción de auditores y entidades auditadas y, en última instancia, puede ayudar a elevar la calidad de la información financiera (ICAEW, 2012).

### **2.3. Estado del arte**

Partiendo de los objetivos propuestos, se realizó una revisión a la literatura y publicaciones relacionadas con el tema en investigación, lo cuales permiten direccionar el estudio y fortalecer los resultados encontrados.

En la tesis doctoral de José Serrano, desarrollada en la Universidad de Murcia – España, se trabaja el tema de riesgo del negocio de las pequeñas firmas de auditoría en España: gestión mediante esfuerzo y prima de riesgo. El objetivo del trabajo fue determinar cómo los pequeños y medianos auditores gestionan el riesgo del negocio en España, cuestionando si las pequeñas y medianas firmas de auditoría realizan un trabajo de calidad, es decir, si actúan de una manera racional estableciendo mecanismos de gestión del riesgo de negocio adecuados y similares a las firmas multinacionales de auditoría (FMA) (Serrano, 2015).

Dentro de los resultados del estudio se concluyó que las pequeñas y medianas firmas adoptan políticas de precios como medida de gestión de riesgos, proceso equivalente al que realizan las firmas multinacionales, reforzando la idea de que la calidad del servicio ofertado tanto por ambas es similar. Además el trabajo otorga evidencia de que las pequeñas y medianas firmas de auditoría actúan diligentemente, con los mismos modelos profesionales de planificación del trabajo y honorarios que las FMA, por lo que se puede hablar de un nivel de calidad similar entre ambos estratos de auditores (Serrano, 2015).

El estudio descrito anteriormente fue desarrollado sobre 21 firmas de auditoría, pequeñas y medianas, realizado en España y considera como aspecto principal el cobro de honorarios o primas para asumir los riesgos en el trabajo a desarrollar. Sin embargo, la investigación de la presente propuesta se enfoca en un campo más amplio donde se busca a través de un estudio de casos, determinar que procesos influyen en los controles de calidad de las firmas de auditoría, teniendo en cuenta su tamaño.

Por otro lado en la tesis doctoral de María del Rosario López se realiza una investigación sobre la regulación como medio para la mejora de la Calidad de la Auditoría Financiera: El

caso de la prestación de servicios adicionales, para la Universidad de Sevilla – España. El pilar fundamental del trabajo de investigación se basó en la convicción de que la profesión de auditoría es necesaria y útil para la economía de cualquier país, puesto que puede aportar un importante valor añadido a la información económica y financiera proporcionada por las empresas (López, 2005).

López (2005) desarrolla la investigación a través de cuestionarios y análisis de resultados como una investigación empírica, y su principal resultado fue el determinar que no existe diferencia entre los servicios prestados por las cuatro grandes firmas de auditoría y las firmas de menor tamaño en relación con la oferta actual de servicios que se tienen.

Respecto al tema que concierne en esta investigación se estableció que la auditoría debe estar orientada hacia la mejora de la calidad de la actividad de auditoría y hacia el fortalecimiento y la dignificación del prestigio de la profesión, adicionalmente se establece que los principales aspectos que impactan la calidad de la auditoría son la competitividad, seguido por el tamaño de la firma de auditoría y la prestación de servicios adicionales (López, 2005).

Por su parte el artículo de Durandez Gómez, Antonio, denominado “The geographical factor in the determination of audit Quality”, publicado en el año 2012, busca demostrar la hipótesis que sostiene que la calidad de la auditoría se ve afectada por la ubicación y por la existencia de efectos indirectos generados por factores como la especialización y la reputación de las firmas de auditoría y el desarrollo económico e institucional de la provincia donde se localiza la firma de auditoría (Durandez, 2012).

Dentro de los resultados de la investigación realizada por Durandez (2012) se confirmó la importancia de los efectos espaciales cuando se estudia la calidad de auditoría. En este sentido, el "Efecto de la ubicación" implica que las provincias con mayor desarrollo económico e institucional mostraban valores de calidad de auditoría superiores, adicionalmente el estudio muestra que el tamaño de la empresa de auditoría afecta a su

fiabilidad y la calidad percibida del informe de auditoría. Siguiendo este razonamiento, las firmas de auditoría más grandes se asocian con mayor calidad.

El artículo la Calidad del Servicio de Auditoría: los Auditores Vistos por sus Clientes, publicado en la Revista Española de Financiación y Contabilidad, buscaba poder discernir cual es la naturaleza de las materias que pueden estar determinando diferencias entre las calidades que perciben las empresas auditadas por la Seis Grandes y por el resto de las firmas. La investigación fue realizada a través de un estudio empírico sobre la imagen que los directores financieros de las 2000 mayores empresas españolas tienen de sus auditores (García, Garrido, Vico, Moizar y Humphrey, 1999).

Respecto al tema en revisión este documento menciona que el análisis de la calidad de la auditoría puede ser visto desde los tres vértices en los que se representa la función auditora: auditores, usuarios y auditados. Estos grupos pueden tener conceptos de la calidad de la auditoría distintos entre sí, lo que dota al mismo de una gran complejidad y potencial enfrentamiento entre los colectivos involucrados, adicionalmente señalan que cuando son los auditores quienes deben analizar la calidad del servicio que realizan, suelen primar los componentes técnicos, que giran alrededor de la utilización de procedimientos adecuados que permitan trabajar con una menor probabilidad de error. Sin embargo, desde la perspectiva de los usuarios, además de la expectativa de que los auditores desempeñen su trabajo con un alto nivel de capacidad técnica, se valora que en los mismos estén contemplados aspectos que la norma no recoge como objetivos centrales de la auditoría (García, et al, 1999).

Jalalizadeh y Shahbazi (2015) realizan un estudio denominado “The effect of size and age of audit firms on audit quality”, en el cual a través de métodos regresivos analizaron a 201 empresas entre los años 2006 a 2010. Se pudo verificar que al aumentar la edad y el tamaño de la firma aumenta la calidad de la auditoría, relacionando el tamaño con el número de empleados y con la reputación o el nombre comercial, esta reputación permite que la credibilidad de los estados financieros aumente y por lo tanto se tiene una mejor opinión sobre la calidad.

Por otro lado el estudio denominado “audit firm, size, audit fee and audit quality”, realizado por Vunierti Rita en 2011 tiene como hipótesis que el tamaño y los honorarios de las firmas de auditoría tienen relación directa con la calidad de las mismas, se considera un estudio descriptivo que se desarrolló en Indonesia sobre auditores externos, y que contrario a referencias presentadas anteriormente, llega a la conclusión que el tamaño no afecta la calidad de la auditoría, por el contrario esta última depende del número de clientes y de personal contratado quienes dar mayor nivel de experiencia a las compañías (Vunierti, 2011).

El estudio denominado “Quality, Size and Performance of Audit Firm” busca examinar la relación existente entre el calidad de la auditoria, el tamaño de la firma y el desempeño financiero contemplando factores inmersos en el capital humano como lo son el nivel educativo, la experiencia laboral y la capacitación. La segmentación por tamaño está dada en firmas nacionales, firmas regionales y firmas locales, concluyendo que la calidad es positiva en los tres segmentos sin embargo en el nacional es más alta, debido a que las empresas de mayor tamaño o rentables invierten recursos considerables para mejorar la calidad de su servicio (Chen, Hsu, Huang y Yang, 2013).

Las anteriores referencias muestran la importancia del control de calidad en los trabajos de auditoria, y como se ha investigado este tema en diversos países, encontrándose estudios sobre control de calidad que contemplan aspectos como ubicación geográfica, gestión de riesgo y prima de esfuerzo, prestación de servicios adicionales, opinión por parte de los auditados, capital humano, entre otros, mostrando el concepto de calidad de auditoria desde distintos puntos de vista. Para el caso Colombiano se ha realizado análisis normativo por partes de los diferentes entes de control, empresas de auditoría y asociaciones, informe que se presenta dentro del marco teórico y normativo, sin embargo no se encontraron documentos con el alcance propuesto en este estudio.

### **3. Elementos que orientan los procedimientos de control de calidad**

Teniendo en cuenta lo mencionado por distintos autores y por entidades expertas en la materia y la adopción de las Normas Internacionales de Aseguramiento realizada por el Gobierno colombiano, se decide realizar una revisión más detallada sobre los elementos que permiten la calidad de auditoría establecidos por el IAASB, toda vez que las orientaciones dadas por este organismo son las de mayor acogida a nivel mundial y que son citadas por muchos autores. A partir de estas variables se realizará el estudio de casos en las firmas de auditoría seleccionadas.

#### **3.1. Responsabilidad de liderazgo en la calidad dentro de la firma de auditoría**

Dentro de todo grupo de trabajo debe existir una persona que oriente, que guíe, que de las pautas de los trabajos a realizar, una cabeza visible. Esta persona es aquella que tiene suficiente experiencia, conocimiento y que puede dirigir a aquellos que lo necesitan, es quien asume la mayor responsabilidad sobre el trabajo realizado. Situación que no es ajena en el campo de la auditoría en donde el liderazgo es asignado a los socios o gerentes de las firmas. A continuación se presenta una breve definición de liderazgo y de cómo debe ser afrontado en el trabajo realizado en las firmas de auditoría.

Se define como líder *“el hombre capaz de convertir un problema en una oportunidad de acción que está por estrenar. Líder es aquel que consigue sintetizar las informaciones y aunar las voluntades para proponer un proyecto común. Líder es quien logra recabar confianza y despertar entusiasmo”* (Quintas, 2009). Por su parte, Rodríguez (2013) define el liderazgo como los intentos realizados para influenciar e impactar la conducta de otras personas.

Según Quintas (2009), existen diversos modos de liderazgo:

- El líder en sentido general, el cual se concentra en buscar su condición comunitaria, con su palabra y ejemplo ayuda a otras personas a tomar decisiones acertadas y conseguir sus objetivos.
- El líder en función de dirigente, están enfocados en orientar debidamente la opinión pública, se convierten en guías.
- El líder como roturador de nuevos caminos, son quienes salen al frente en momentos en los que se presentan situaciones de desánimo y confusión.

Adicionalmente describe las siguientes cualidades y actitudes del auténtico líder:

- *“Debe conocer a fondo el proceso de desarrollo del ser humano.*
- *Ha de poseer el arte de pensar de modo preciso y riguroso.*
- *Debe conocer la distinción que media entre objetos y ámbitos y la función que ambos tipos de realidad juegan en el proceso de configuración de la personalidad humana.*
- *Crea modos de unión entrañable con las realidades del entorno.*
- *El buen líder está llamado a fundamentar el humanismo de la unidad.*
- *Tiende a compartir los bienes de que dispone.*
- *El buen guía ejerce un liderazgo compartido.*
- *Aúna sus energías para relacionarse plenamente con los demás.*
- *Ayuda a las gentes a configurar sus vidas.*
- *Ejerce función de guía para servir y no para dominar.*
- *Vive históricamente.*
- *Cultiva la confianza, la valentía, la tenacidad y la paciencia.*
- *Armoniza la actitud idealista y la realista.”. (Quintas, 2009, p. 224 – 235)*

Se requiere que dentro de las políticas establecidas por la firma de auditoría se asuma quien es el responsable del sistema de control de calidad de la firma de auditoría, esta persona deberá contar con la autoridad, experiencia y capacidad suficientes y adecuadas, (IAASB, 2009).

En este elemento el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados - AICPA (2016) señala los siguientes aspectos:

- Se requiere de un líder que asuma la responsabilidad del sistema de control de calidad de la empresa.
- El contar con un líder busca garantizar que el personal tiene la experiencia suficiente y adecuada y habilidad para identificar y comprender las cuestiones de control de calidad, políticas y procedimientos.

El Foro de Firmas cita a la Junta Canadiense de Responsabilidad Pública indicando que *“La máxima autoridad para la calidad de la auditoría y los procesos de toma de decisiones relacionados deben ser formalmente asignado y los encargados de esta tarea deben rendir cuentas”* (Traducción propia de IFAC, 2017).

Las funciones de los líderes se encuentran enmarcadas en la siguiente pirámide:

### Ilustración 3. Responsabilidades de los líderes



*Fuente: Tomado de IFAC, 2012, Guía de Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría. P. 29*

Lo que indica que para ser un buen líder se debe contar con un perfil intachable, formado a partir de la experiencia en el trabajo de auditoría, que sea hábil para afrontar las situaciones



que le competen, que tenga los conocimientos necesarios en el campo y que tenga la autoridad suficiente para que los demás lo sigan. Ya depende de él formar su personalidad de manera que infunda respeto y atraigan la colaboración de parte de su equipo de trabajo.

### **3.2. Requerimientos de ética**

Espinosa, et al, (2016) describe los problemas a los que se puede afrontar una firma de auditoría cuando asume encargos, uno de ellos es la presión ejercida por el cliente quien en ciertas ocasiones busca evitar que se revelen errores a cambio de continuar con la empresa de auditoría, o la amenaza de la reducción de precios, estas presiones se podrían presentar en mayor medida en pequeñas firmas de auditoría que son las empresas que mayor dependencia tienen por sus clientes.

Otra situación que se puede presentar es el cumplimiento del presupuesto de tiempos, el cual en ocasiones es muy limitado, lo que conduce a que no se realice el trabajo adecuadamente o que se utilice un mayor tiempo, disminuyendo las utilidades y ocasionando una mala evaluación para el auditor.

En el estudio realizado por Espinosa también se reflejan las presiones que sienten los auditores de más bajo nivel sobre las órdenes dadas por sus superiores, en temas como la toma de decisiones, prioridades en las evaluaciones realizadas a la información y presentación de resultados.

Espinosa, et al (2016) cita al psicólogo moral Rest quien indica que el componente ético está desarrollado por los siguientes cuatro elementos: sensibilidad moral, juicio moral o razonamiento, motivación moral y carácter moral. Elementos que definen las características éticas de la persona y por lo tanto del auditor. Es necesario tener en cuenta que se debe contar con la razón y juicio suficiente para emitir una opinión en donde se muestren las practicas cuestionables encontradas y no dejar que esta se desvíe de acuerdo a lo que requiere el cliente.

Las soluciones que se dan a los conflictos y presiones que se presentan marcan el nivel de ética que tienen las empresas, es de cada persona mantener su carácter, estar firme ante sus decisiones, sin embargo los estándares internacionales emitidos por diversos reguladores contables establecen unos requerimientos éticos a tener en cuenta, los cuales mencionamos a continuación.

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento señala que se debe garantizar que tanto la firma de auditoría como su personal cumple con requerimientos éticos, tales como independencia, competencia, diligencia profesional, confidencialidad (IAASB, 2009).

Por su parte el Instituto de Contadores Americanos indica que los requisitos éticos incluyen independencia, integridad y objetividad. Estos elementos requieren que el personal se adhiera a las regulaciones, interpretaciones y reglas que establezcan cada gobierno o ente regulador. En este elemento se hace necesario que se realicen confirmaciones anualmente sobre la independencia, requiere rotación periódica de personal, evaluación de salvaguardas con el fin de disminuir los riesgos de independencia, objetividad e integridad que se puedan presentar (AICPA, 2016).

Respecto a la independencia la Comisión Europea indica que se requiere que los auditores y las sociedades de auditoría: “confirman anualmente por escrito al comité de auditoría su independencia frente a la entidad, informen anualmente al comité de auditoría sobre los servicios adicionales prestados a la entidad, examinen las amenazas que puedan comprometer su independencia y las medidas de salvaguardia adoptadas para atenuar tales factores. Adicionalmente se requiere una rotación del contrato de auditoría en un plazo máximo de 7 años y solo pueden volver a participar después de dos años”. (Unión Europea, 2006, p104).

Wang, et al, (2014) citan a Deangelo y a Watts y Zimmerman indicando que la independencia de la auditoría es un elemento crucial de todas las transacciones comerciales

y la calidad de los servicios de auditoría es un tema candente entre los participantes en los mercados de capitales y las agencias reguladoras.

El Decreto 2132 de 2016 que adopta las Normas Internacionales de Aseguramiento define la independencia como la actividad que comprende:

*“Actitud mental independiente – Actitud mental que permite expresar una opinión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que un individuo actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.*

*Independencia aparente – Supone evitar los hechos o circunstancias que son tan relevantes que requiere un tercero con juicio y bien informado, con conocimiento de toda la información relevante, incluyendo cualquier salvaguarda”* (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2016)

La Securities and Exchange Commission (SEC) emite la Ley Sarbanes Oxley con el objetivo de mejorar la independencia de los auditores, mejorar el gobierno corporativo y mejorar la calidad de los estados financieros. Esta Ley establece entre otros aspectos que un compromiso de auditoría entre una firma de auditoría y determinada empresa debe ser limitado en el tiempo y prohíben la prestación simultánea de diferentes tipos de servicios. (Gavios, 2006).

El IAASB en el texto de la NICC indica que se deben establecer políticas y procedimientos en las cuales se contemple la comunicación de los requerimientos de independencia al personal, se identifiquen las situaciones que amenacen la independencia y se adopten las medidas necesarias para contrarrestarlas. Políticas que requieren información por parte del socio sobre el encargo de auditoría, prontitud en la notificación en caso que se presente una situación de amenaza contra este principio, información oportuna al personal, como principales aspectos (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2016).

Ante los riesgos de fallos que se pueden producir por la rotación de auditores, Gavios propone que las firmas de auditoría que se retiran acompañen a las firmas entrantes hasta la finalización de la primera auditoría anual de estados financieros. Por su parte Francis (2004) expresa que la rotación puede disminuir la calidad de auditoría teniendo en cuenta que los primeros años se adquiere conocimiento del cliente y que hasta después del tercer año se tiene certeza de las áreas críticas y las zonas a atacar.

Respecto a la objetividad el IAASB (2014) establece que este principio busca que los auditores no comprometan su juicio profesional o de negocios debido al sesgo, conflicto de intereses o la influencia indebida de los demás. Por su parte señala que la integridad requiere honestidad, justicia, sinceridad y una serie de valores relacionados que permitan actuar al auditor adecuadamente.

Una característica que permite que se cumplan con los principios de independencia, objetividad e integridad es el escepticismo profesional, se define como *“la actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de la evidencia”* (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2016, p. 117).

### **3.3. Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos**

Las firmas de auditoría deben proporcionar una seguridad razonable de que se aceptaran encargos en los cuales:

- *“Tenga competencia para realizar el encargo y capacidad, incluidos tiempos y los recursos, para hacerlo.*
- *Pueda cumplir con los requerimientos de ética aplicables.*
- *Haya considerado la integridad del cliente y no disponga de información que le lleve a concluir que el cliente carece de integridad”* (IAASB, 2009; Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2016, p. 146).

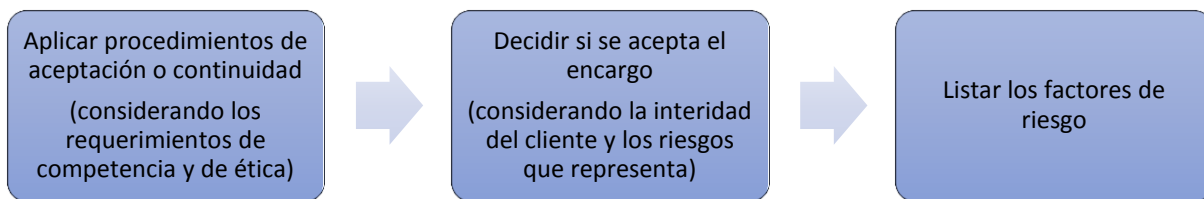
Las políticas establecidas en este elemento deben considerar aspectos como la obtención de la información relacionada con el cliente, determinación de la existencia de conflicto de intereses, identificación de cuestiones problemáticas y el modo en que fueron solucionadas, responsabilidades profesionales o legales que puede llegar a asumir. Se debe tener en cuenta que si es necesario se puede renunciar al encargo y a la relación con el cliente (IAASB, 2009).

Los procedimientos realizados para aceptar un nuevo cliente o para continuar con uno ya existente son claves para mitigar los litigios y riesgos empresariales producto de malas decisiones en el momento de aceptar al cliente, por lo tanto se debe tener en cuenta la integridad y reputación del mismo (AICPA, 2016). Por ello el Instituto de Contadores Americanos propone:

- Evaluar los factores que influyen en la integridad de la administración.
- Evaluar si el compromiso puede ser completado con competencia profesional.
- Obtener de forma clara con el cliente el detalle de los servicios a prestar.
- Requerir documentación soporte sobre las cuestiones relacionadas con la aceptación o continuación de las relaciones con los clientes.

El procedimiento seguido en la aceptación del cliente es el siguiente:

#### **Ilustración 4. Procedimiento aceptación y continuidad del cliente**



*Fuente: Tomado de IFAC, 2012, Guía de Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Firms de Auditoría. p. 46*

La IFAC en su guía de control de calidad para pequeñas y medianas firmas de auditoría indica que cuando se identifican riesgos asociados a un encargo y se decide aceptar la firma debe considerar (IFAC, 2012):

- La competencia de los socios y empleados
- Los expertos que se necesitaran
- Asignación de personal para la revisión de control de calidad
- Capacidad para cumplir con las fechas límite
- Determinación de conflictos de intereses
- Salvaguardas existentes contra las amenazas de la independencia
- Calidad de la dirección del cliente, encargados del gobierno de la entidad
- Naturaleza de las operaciones de la entidad
- Presión ejercida por el cliente en el tema de la facturación
- Limitaciones esperadas al trabajo
- Confiabilidad del trabajo realizado por la firma de auditoría anterior

Sin embargo si la firma al momento de tomar la decisión de aceptar el encargo no contó con la información suficiente y la conoce con posterioridad a la firma del contrato, puede legalmente evaluar si continua con el encargo asegurándose que cumple con requerimientos profesionales, reglamentarios y legales (IFAC, 2012) y sobre todo manteniendo siempre en alto su integridad y su reputación, porque cuando un cliente no presta beneficios es mejor abstenerse de prestar los servicios.

En el caso de renuncia al encargo se debe considerar los requerimientos profesionales, reglamentarios y legales, así como los informes obligatorios que deban elaborarse como resultado de la decisión, adicionalmente se deben sostener reuniones con la administración del cliente y las personas encargadas del gobierno con el fin de discutir los hechos y circunstancias que provocan la renuncia (IFAC, 2012).

El saber elegir un cliente o continuar con él permite que la firma pueda continuar idóneamente con su trabajo y mantener su reputación. Si se acepta un cliente no integro, en el desarrollo de la auditoria se pueden llegar a tener inconvenientes tales como intento de sesgo en la opinión, conflictos de intereses, influencias en los contenidos de los informes, porque un cliente que se encuentra mal quiere evitar que el público y su entorno conozcan

esta situación ya que significaría el rechazo o cambio de condiciones en las relaciones con proveedores, clientes, entidades financieras y otras partes relacionadas.

### **3.4. Recursos humanos**

*“La riqueza de una firma de auditoría depende mucho del número de empleados y la calidad de los mismos... el éxito de una firma de auditoría está ligado directamente a la gestión de su personal”* (IFAC, 2012. p.51). Afirmación a resaltar teniendo en cuenta que los auditores son quienes están en permanente contacto con el cliente, cada uno de los cargos tiene una función en los procesos ejecutados por las firmas, y cada uno contribuye a la obtención de los resultados, por ello desde el asistente más pequeño debe tener un perfil integro teniendo en cuenta que este es el que ejecuta las labores operativas de la auditoría, el senior debe contar con la experiencia y experticia para que a través de la verificación de papeles de trabajo pueda identificar situaciones que no se hayan visto, el gerente y el socio contar con la capacidad de liderazgo suficiente para orientar al equipo de trabajo y estrechar las relaciones con el cliente.

Se debe garantizar que se dispone de suficiente personal con la competencia, capacidad y compromiso, que cumpla con los principios de ética necesarios (IAASB, 2009). Este elemento incluye:

- *“El reclutamiento y contratación de personal.*
- *La determinación de capacidades y competencias requeridas para un compromiso.*
- *Determinar las competencias que debe tener el personal.*
- *Asignar responsabilidades de cada contrato a las personas que las pueden asumir.*
- *Asignar personal basado en conocimientos, habilidades y alcance de la supervisión.*
- *Educación continua y actividades de desarrollo profesional”* (AICPA, 2016).

Teniendo en cuenta que el trabajo de auditoría depende en mayor medida del criterio del auditor, es importante tener en cuenta los elementos utilizados para los procesos de selección y reclutamiento de personal. El IAASB (2014), establece que se requieren captar

personas con buen juicio, con mente inquieta, con capacidad para asumir varios encargos, con conocimientos específicos en auditoría y áreas financieras, con actitudes éticas apropiadas.

Otro de los aspectos que tiene en cuenta el IAASB en cuanto al personal es la importancia de proporcionar a los socios y demás personal oportunidades de desarrollo profesional continuo, además se establece el acceso a soporte técnico de alta calidad considerando las diversas áreas sobre las cuales debe tener conocimiento el auditor, además de estar en permanente actualización.

La IFAC considera que las políticas y procedimientos establecidos por la firma de auditoría busca que se cuente con personal con competencia, capacidad y compromiso en su labor, lo que les permite realizar encargos de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, además permiten que la firma emita informes adecuados a las circunstancias de cada cliente y acordes al trabajo realizado (IFAC, 2012).

¿Cómo contar con personal integrado y competente?, la etapa de la selección juega un papel importante, por ello el IFAC (2012) sugiere que previamente se debe tener una expectativa de los requerimientos de los encargos durante el año siguiente, seguir un procedimiento que incluya entrevistas de trabajo y verificación de documentación, establecer estándares respecto de las habilidades y capacidades que deben reunir cada uno de los niveles de personal y dar claridad de esto en el proceso de selección. Luego de la contratación se debe considerar dar orientaciones sobre las políticas y procedimientos de la firma y otros temas que se requieran. *“Las auditorías son de mayor calidad cuando son realizadas por personas competentes”* (Traducción propia de Francis, Michas y Yu. 2013, p.134).

### **3.5. Realización de los encargos**

*“Se busca garantizar que las labores se realizan de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos legales reglamentarios aplicables, y que la firma de*



*auditoría y el socio del encargo emiten informes que son adecuados en función de las circunstancias. Dentro de este elemento se deben considerar aspectos tales como la realización de consultas, revisión de control de calidad de los encargos, establecimiento de criterios para la selección de revisores de control de calidad de los encargos, documentación, formación de opinión, confidencialidad, custodia, accesibilidad y recuperación de la documentación de los encargos” (IFAC, 2015, Ministerio de Comercio Industria y Turismo, 2016, p. 147).*

Se establecerán políticas relacionadas con: la revisión de control de calidad de los encargos, el momento de realización y la extensión de la revisión de control de calidad del encargo, discusión de cuestiones significativas con el socio del encargo, revisión de estados financieros o información objeto de análisis, la revisión de la documentación seleccionada, la evaluación de conclusiones incluidas en el informe, la selección y nombramiento de los revisores de control de calidad, diferencias de opinión, documentación de la revisión, archivo final del encargo, confidencialidad, custodia, integridad, accesibilidad y recuperación de la documentación de los encargos (IAASB, 2014).

De acuerdo con el IAASB (2014), es importante que el auditor realice trabajos de auditoría antes de finalizar el periodo contable con el fin de emitir resultados preliminares en etapas tempranas en las cuales se pueda realizar acciones correctivas y preventivas por parte de la administración.

Los hechos posteriores al cierre son otro de los aspectos a considerar en la ejecución del encargo y se definen como los *“hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, así como aquellos hechos que llegan a conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría”* (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2016, p 119).

### 3.6. Seguimiento

Se *“establecerá un proceso de seguimiento diseñado para proporcionar una seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente”* (IAASB, 2009).

Su objetivo es proporcionarle a la empresa y sus asociados la seguridad de que las políticas y procedimientos relacionados con el sistema de control de calidad son relevantes, adecuados, eficaces y cumplidos en la práctica. Implica una evaluación continua de la adecuación del diseño, la efectividad de la operación del sistema de control de calidad y del cumplimiento de la empresa con sus políticas y procedimientos de control de calidad. (AICPA, 2016). Los procedimientos de monitoreo se pueden lograr mediante las siguientes actividades:

- Revisión del control de calidad del compromiso.
- Revisión posterior de los documentos de trabajo, informes y estados financieros para compromisos seleccionados.
- Inspección a procedimientos.

Se requiere que cada compromiso sea supervisado por personas que cuenten con la experiencia adecuada.

La revisión de control de calidad del encargo es el *“Proceso diseñado para evaluar de forma objetiva, en la fecha del informe o con anterioridad a ella, los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe ..., esta labor debe ser realizada por un socio, una persona de la firma de auditoría o externa, que esté debidamente cualificada, con experiencia y autoridad suficientes* (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 2016 p. 127)

En términos de monitoreo externo algunos países han desarrollado organismos nacionales que se encargan de supervisar la auditoría (PwC, 2017), convirtiéndose en entes totalmente

independientes que dan una mayor garantía sobre el trabajo realizado, estos organismos se asocian en el International Forum of Independent Audit Regulators – IFIAR, su función es servir al interés público y mejorar la protección de los inversores a través de la calidad de la auditoría a nivel mundial (IFIAR, 2017).

### **3.7. Documentación**

La NICC 1 respecto al tema de documentación señala lo siguiente *“La firma establecerá políticas y procedimientos relativos a la documentación de la revisión de control de calidad de un encargo que requiere documentar que se han realizado los procedimientos requeridos por las políticas de la firma de auditoría sobre revisión de control de calidad de encargos, la revisión de control de calidad del encargo se ha terminado en la fecha del informe o con anterioridad, el revisor no tiene conocimiento de que existan cuestiones no resueltas que le lleven a considerar que los juicios significativos formulados por el equipo de trabajo no son adecuados”* (IFAC, 2012, p.87).

Para el manejo de la documentación se debe tener en cuenta aspectos como la finalización de la compilación de los archivos finales del encargo, la confidencialidad, custodia segura, integridad, accesibilidad y recuperación de la documentación, conservación de la documentación del encargo, documentación del sistema de control de calidad (IFAC, 2012).

Por lo tanto en la documentación se encuentra la evidencia del trabajo realizado. De nada sirve decir que se aplicaron los procesos adecuados, que se siguieron controles de rigor, que el trabajo realizado fue el suficiente y necesario de acuerdo al encargo, si cuando un ente de control o cuando la firma está cuestionada no puede demostrar que trabajo realizó y como llegó a las conclusiones para la emisión de la opinión o de los informes.

## 4. Análisis de resultados: Elementos de control de calidad en las firmas objeto de estudio

### 4.1. Descripción de las empresas

Se seleccionaron tres firmas de auditoría, posicionadas en el mercado colombiano. La selección se realizó a través de un muestreo a conveniencia, en donde el investigador realizó acercamiento a diferentes firmas que cumplieran con las características de tamaño mencionada en el capítulo de diseño metodológico y que se encontraran en el mercado hace más de diez años, con el fin de seleccionar empresas estables. Se les señaló que información iba a ser requerida y teniendo en cuenta que es información de alta confidencialidad no todas las empresas aceptaron. Por lo tanto se estudiaron las firmas que permitieron acceso a su información y que cumplieron con las características indicadas, tal como se muestra a continuación:

**Tabla 7. Firmas seleccionadas para aplicación del estudio de casos**

<b>Criterios</b>	<b>Firma pequeña</b>	<b>Firma mediana</b>	<b>Firma grande</b>
Entrevista aplicada a :	Socio de auditoría	Gerente de auditoria	Gerente de auditoria
Número de socios en auditoría	1	5	28
Número de empleados	13 personas directas - 8 con contrato de prestación de servicios	500 aprox.	1.800 aprox.

*Fuente: Construcción propia*

Cada firma tiene características particulares teniendo en cuenta su estructura organizacional y que prestan servicios en diferentes empresas, después de realizar las entrevistas y analizar los resultados se observó que estos no se pueden generalizar con todo el sector auditor. Aunque las tres tengan elementos comunes el hecho de ser un estudio de casos en unas empresas específicas no permite indicar que las demás aplican los mismos procedimientos.

La descripción detallada de las empresas es presentada a continuación:

### **Firma Grande – Big Four**

Firma posicionada a nivel internacional como una de las cuatro grandes, con cerca de 230.000 empleados a nivel mundial sobre los cuales se tiene la política de contribución para el desarrollo de su carrera profesional. Con presencia en 736 ubicaciones en 158 países. En Colombia cuenta con siete oficinas en cuatro ciudades y con cerca de 1.800 empleados, inicio sus actividades en el país hace aproximadamente 67 años.

Presta servicios en clientes de los sectores financiero, telecomunicaciones, agroindustria, automotriz, energía, minería, servicios públicos, salud, farmacéutico, infraestructura, productos industriales, retail entre otros. Ofrece servicios de auditoría, consultoría, outsourcing y servicios legales y tributarios.

Se considera que en la firma la principal fortaleza es la gente, por lo que se espera que estén desafiando el status quo, innovando, siendo creativos, viviendo los valores día a día y manteniendo los más altos estándares de servicios de calidad. Su compromiso se centra en la transparencia con el fin de aumentar el crecimiento, la confianza y disminuir el riesgo. Actúa bajo los principios de integridad, atención, diferenciación, innovación, trabajo continuo y garantía de calidad en el trabajo. Por ello su compromiso a largo plazo es invertir en el mejoramiento de la calidad de auditoría y en la búsqueda a la solución de los problemas que se puedan presentar.

Considera que la calidad es primordial en la firma, por ello a partir de 2017 comparten los resultados de la inspecciones de auditoría, *“están conscientes que el trabajo en ocasiones no alcanza las expectativas propuestas por la firma y de los grupos de interés y que por ello en muchas ocasiones los medios de comunicación informan sobre las fallas que se pueden presentar, donde se plantean preguntas sobre el rol del auditor, la calidad de las auditorías, la responsabilidad de los auditores y el éxito de una auditoría”*. Declaración

expuesta por la firma de auditoria en su informe anual y que se asemeja al problema de estudio propuesto para esta investigación.

Cuenta con procesos, sistemas, capacitación, herramientas y metodologías para llevar a cabo minuciosamente las auditorias. Elementos que son aplicados a nivel internacional en cada una de las sedes que tiene la firma.

En la entrevista realizada se destaca el tema de las revisiones del trabajo como un factor que contribuye a la calidad de auditoría, el cual será explicado con mayor profundidad más adelante. También se hace énfasis en el cumplimiento de los estándares de calidad de la firma con el fin de garantizar el buen nombre y mantener su reputación, buscando que cuando se emita una opinión se realice con la mayor seguridad posible. Esto concuerda con la afirmación realizada por Deangelo (1981) en la cual indica que las firmas con mayor número de clientes aumentan la calidad en su trabajo debido a que pueden perder más al no reportar una violación.

### **Firma Mediana**

Es una firma que aun cuando tiene un buen nivel de posicionamiento en el mercado, no hace parte de las big four, a nivel mundial tiene cerca de 60.000 empleados, que corresponde a una tercera parte de los empleados que tiene la firma grande en estudio, se encuentra ubicada en 154 países. En Colombia cuenta con aproximadamente 450 empleados dirigidos por 5 socios, sus oficinas se encuentran ubicadas en cuatro ciudades, inició actividades en el país hace cerca de 32 años.

Sus principales clientes pertenecen a entidades públicas, compañías privadas de diversas industrias y organismos multilaterales de crédito. Prestan servicios de consultoría, outsourcing contable, legal y de impuestos, y auditoria.

Su política está enfocada en ayudar a resolver los desafíos actuales y futuros de las compañías a la que presta sus servicios, convirtiéndose en un aliado estratégico para la

misma. Situación que se logra a través de la realización de diagnósticos donde se determine qué camino seguir de acuerdo a las soluciones que necesite el cliente.

Declaran que prestan servicios de calidad enfocados en la experiencia del personal y el apoyo de una red internacional, la firma se encuentra bien posicionada a nivel mundial y obliga a la firma local a apearse a las normas y a los procedimientos establecidos.

Se encuentra registrada en el Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB, organismo que supervisa las compañías que cotizan en bolsa en New York. Es miembro del Foro de Firmas, asociación independiente de firmas que realizan auditorías transnacionales cuyo objetivo es promover estándares consistentes y de alta calidad en los informes financieros y mejores prácticas de auditoría (Forum of Firms - FOF, 2017).

En la entrevista obtenida se considera que la calidad de la empresa está marcada por la obligación del cumplimiento de las políticas y la metodología establecida por la casa matriz a nivel mundial, la cual está enfocada en los principios establecidos por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento.

Adicionalmente señalan que se cubren en encargos con alto riesgo a través del nombramiento de un socio concurrente, socio adicional que verifica el trabajo realizado por el equipo del encargo con el fin de obtener dos visiones sobre los procesos desarrollados. También en caso de existir inconvenientes o problemas, este socio hará parte del proceso de toma de decisiones.

### **Firma Pequeña**

Es una firma colombiana que se dedica a prestar asesorías financieras, consultorías, auditoría, outsourcing, implementación de NIIF y la parte tributaria. En auditoría se prestan servicios de auditoría interna, externa, control interno y revisoría fiscal. Está constituida desde 2004. Actualmente cuenta con 13 empleados directos y 8 contratados a través de freelance. Tiene aproximadamente 30 clientes.

Dentro de sus estrategias se encuentra ayudar a los clientes a ser exitosos, a través de la mejora de procedimientos y políticas financieras, sus estándares se encuentran enmarcados en los valores corporativos CRECE – calidad, responsabilidad, eficiencia, compromiso y eficacia. Los servicios que prestan se enfocan en agregar valor de acuerdo a las situaciones presentadas de forma individual en cada encargo.

Es miembro de una de las asociaciones internacionales de firmas independientes de auditoría que está constituida por alrededor de 80 firmas miembro en 46 países. Al estar suscrita a esta asociación debe cumplir con los compromisos de excelencia en el servicio al cliente, la integridad y la honestidad. Adicionalmente esta entidad obliga a cumplir marcos internacionales, es decir que la firma pequeña implementó las normas antes de la entrada en vigencia del Decreto 302 de 2015.

El entrevistado indica su interés por estar inscritos en el Public Company Accounting Oversight Board, teniendo en cuenta que esto será un mayor respaldo para la prestación de sus servicios, inscripción que está en etapa de preparación.

Los principales aspectos relacionados con las variables identificadas se resumen en el siguiente cuadro:

**Tabla 8. Elementos de control de calidad en cada una de las firmas de auditoría estudiadas**

Variable		Firma grande	Firma mediana	Firma pequeña
Responsabilidad de liderazgo.	Encargados del liderazgo en control de calidad.	Área especializada. Socio y gerentes.	Socios.	Todo el equipo de trabajo a través de la estructura jerárquica establecida.
	Rotación de socios como líder de los encargos.	Cada cinco años para clientes SEC y cada 10 para los demás clientes.	Se realiza si el cliente o si los entes normativos lo requieren, de lo contrario no.	No, la firma solo cuenta con un socio de auditoría.
Requerimientos de ética.	Independencia.	Confirmación escrita de forma anual y cada vez que se inicia un nuevo encargo o se ingresa a un nuevo equipo de trabajo. Monitoreo por parte de la firma.	Confirmaciones escritas de forma anual y por cliente. Se busca que se firme en cada etapa de la auditoría.	Confirmación escrita anual en la etapa de planeación.



**Tabla 8. Elementos de control de calidad en cada una de las firmas de auditoría estudiadas**

Variable		Firma grande	Firma mediana	Firma pequeña
	Integridad y objetividad.	Propios de cada profesional.	Propios de cada profesional.	Integridad: Check List Objetividad: cualidad propia del profesional.
Aceptación y continuidad de las relaciones con el cliente.	Aspecto que evalúan.	Riesgo.	Riesgo.	Honorarios.
Recursos humanos.	Reclutamiento.	Se reciben estudiantes de sexto semestre en adelante y tiene posibilidad de ascenso.	Estudiantes y profesionales en contaduría. La firma tiene la política de reclutar a gente sin mucha experiencia y formar de acuerdo a la metodología propia.	Estudiantes y profesionales de acuerdo con el cargo. Creen que es óptimo contratar personal con experiencia en firmas grandes.
	Capacitación.	Se cuenta con un plan de capacitación anual que se desarrolla de forma presencial y virtual. Se desarrollan de acuerdo a las necesidades de cada cargo.	La casa matriz exige capacitaciones de forma anual, en metodología y temas de actualidad.	Anualmente se unen cuatro firmas para dictar la capacitación en temas que consideren necesarios.
	Evaluación.	Se realiza un plan de desarrollo personal, se definen objetivos, se evalúa el cumplimiento de los mismos en la terminación de cada auditoría.	Se establecen objetivos por parte del personal de mayor rango, se evalúa su cumplimiento de forma anual.	Los senior realizan evaluaciones al finalizar las etapas de la auditoría. La coordinadora administrativa realiza evaluaciones anuales.
Realización de los encargos.	Etapas.	Planeación. Interina. Cierre. Existen clientes que requieren que estén permanentemente para cumplir con controles legales.	Planeación. Precierre. Cierre. Se realizan visitas adicionales para diagnóstico de impuestos y tecnológicos.	Planeación. Precierre. Cierre. Se realiza revisión permanente de impuestos y se emite memorando.
	Cumplimiento de leyes y reglamentos.	Se cuenta con un software que contiene programas de trabajo los cuales orientan las actividades a seguir.	La metodología establecida por la firma permite garantizar que se realiza el trabajo de acuerdo a la normatividad vigente.	Se realiza feed back con el cliente y este indica si hace falta cumplir algún requerimiento.
	Subcontratación.	Actualmente la firma tiene áreas especialistas en los diferentes temas que se requieren para la ejecución del trabajo.	Si, se subcontratan servicios como actuarios, evaluadores, valoradores.	Si, necesita profesionales de diversas áreas.
Seguimiento.	Revisión de los controles de calidad.	Revisión piramidal. Revisión cruzada permanente. Revisión internacional anual.	Revisión piramidal. Revisión cruzada una vez al año. Revisión internacional cada dos años.	Revisión piramidal permanente. Revisión por parte de los socios una vez al año. En el transcurso de la empresa se ha desarrollado una revisión entre firmas.

**Tabla 8. Elementos de control de calidad en cada una de las firmas de auditoría estudiadas**

Variable	Firma grande	Firma mediana	Firma pequeña	
Documentación.	Manuales, procedimientos, políticas	Si, publicadas en la herramienta o software de la firma.	Si, se cuenta con un manual publicado en la intranet de la firma.	Si, se cuenta con políticas sin embargo no se encuentran publicadas formalmente.
	Conservación.	Se realiza archivo electrónico en el repositorio o software de la firma con plazo máximo de la fecha de emisión del dictamen y archivo físico de documentos como confirmaciones, correspondencia entre otros.	Archivo electrónico a través de una herramienta de auditoría, se tiene plazo para subir información de 60 días después de emitida la opinión.	Archivo electrónico guardado en un OneDrive Archivo físico guardado en una biblioteca de la oficina.
	Custodia y modificación.	El archivo físico cumple con normas de archivo. El archivo electrónico una vez emitida la opinión se dejan opciones de solo lectura al personal, un tiempo después queda únicamente en el servidor.	Con el cierre del encargo en la herramienta no se permite modificar los archivos, y los documentos permanecen custodiados allí.	Los documentos se encuentran en OneDrive sin embargo no se ha trabajado el tema de permisos para el acceso a la información.
	Confidencialidad.	Se contempla y garantiza al cliente desde el momento de la suscripción del contrato.	A la información solo tienen acceso los miembros del equipo de trabajo. Se firma cláusula de confidencialidad en la suscripción del contrato laboral.	

FUENTE: Construcción propia a partir de entrevistas aplicadas a gerentes y socios de las firmas de auditoría en estudio.

La información presentada en este cuadro muestra que las tres firmas aplican procedimientos de control de calidad que buscan mejorar el trabajo en sus auditorías y por ende su resultado. Actividades que se detallan con mayor profundidad en las siguientes secciones.

#### **4.2. Responsabilidad de liderazgo en la calidad dentro de la firma de auditoría**

El contar con un líder, sea una persona o un área, permite que se tenga un camino a seguir, que se cuente con una dirección clara evitando que todos hagan las actividades sin un fin específico. Se indagó a tres firmas de auditoría sobre el liderazgo y la responsabilidad última del control de calidad, obteniendo los siguientes resultados:

La firma grande cuenta con un departamento especializado que se encarga establecer y verificar el cumplimiento de la metodología y dar pautas orientadoras al personal con el fin de recordar los temas importantes, actividad que se realiza a través del envío de circulares.

Esta área se encarga de dar las pautas y controlar las generalidades del proceso, pero la ejecución de los controles se encuentra en cabeza de los socios y gerentes de auditoría quienes tienen la función de monitorear cada uno de los encargos, es decir la actividad específica de cada cliente, adicionalmente son quienes establecen en qué áreas de auditoría se debe profundizar y que equipo de auditoría asignar. Es decir, las funciones se distribuyen entre el área de calidad y los socios y gerentes.

En la firma mediana los procedimientos de control de calidad se encuentran en cabeza de los socios, si bien se tiene establecida una metodología a nivel internacional, en cada localidad el socio es el encargado de hacer cumplir esta metodología. El líder en esta firma es el encargado de orientar, de dar instrucciones, de coordinar, de supervisar el trabajo, además de comprometerse con los clientes de acuerdo a las capacidades que se tengan.

Para llegar a asumir la calidad de líder se debe contar con la experiencia y conocimientos suficientes, por ello quienes llegan a ser socios generalmente han hecho carrera en la firma, lo que les permite conocer los procedimientos, los controles, las actividades a ejecutar. También se verifican sus aptitudes, entre ellas el valor agregado que puede dar al cliente y al equipo de trabajo.

En la firma pequeña el liderazgo es ejercido por el socio, sin embargo el tema de control de calidad es validado y es responsabilidad de todo el equipo de trabajo. El semisenior o el senior, según sea el caso, son los responsables del trabajo del staff y el socio es responsable por el trabajo del senior, esto teniendo en cuenta que actualmente la firma no cuenta con gerente y considera que por el momento no es necesario tenerlos.

El líder es el encargado de enfocar las pruebas, estar pendiente del equipo de trabajo, prestarle asesoría en el levantamiento de papeles. Vigila, controla, enfoca, da alcance, está

pendiente de la materialidad. Además es quien tiene el contacto inicial y atención continua del cliente y se encarga de la retención del cliente.

Teniendo en cuenta que el principal actor de liderazgo en temas de control de calidad en los tres tamaños de firma es el socio, es importante establecer para él políticas de rotación, toda vez que es el contacto principal con el cliente, es quien enfoca el trabajo a realizar y el alcance que se debe dar, y es quien toma las decisiones finales de los encargos. Al respecto encontramos que:

En la firma grande, los socios de auditoría rotan cada cinco años para clientes SEC y cada diez años para los demás clientes. En la firma mediana solo se da rotación en los clientes que lo solicitan o en clientes vigilados por entes de control, tal como la Superintendencia Financiera que exige rotación del personal. En el caso de la firma pequeña solo tiene un socio de auditoría por lo que no se puede realizar procedimientos de rotación en los líderes de los encargos.

De acuerdo a lo expuesto anteriormente se puede contrastar lo determinado en la NICC 1 que indica que el presidente ejecutivo de la firma o el consejo directivo de socios deben asumir la responsabilidad del control de calidad (IFAC, 2012) observando que los socios son quienes se encargan de ejecutar los procedimientos de control de calidad, bajo unos estándares dados por las firmas sobre las cuales son miembros. Es de resaltar que la firma grande es la única que tiene un área especializada en el tema.

Adicionalmente se cumple con lo indicado a continuación: “... *asignen la responsabilidad del funcionamiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría a quien tenga experiencia y capacidad suficiente y adecuadas, así como la autoridad necesaria para asumir dicha responsabilidad*” (IFAC, 2012, Apartado A6).

### **4.3. Requerimientos de ética**

Los valores, el comportamiento, las actitudes del personal marcan un aspecto importante en la ejecución de la auditoría. El trabajar con un profesional que no cumple con aspectos éticos puede provocar que todo el equipo de trabajo falle en su labor o que lo ejecutado no sirva de mucho. Es por ello que la firma debe promover y aplicar principios de independencia, de objetividad, de integridad, entre otros. Al respecto se indagó sobre como se da el cumplimiento de estos aspectos, encontrando lo siguiente:

En la firma grande cada socio diligencia anualmente una confirmación de cumplimiento de las normas de la compañía incluyendo en ella la declaración de independencia y otros aspectos de ética y conducta empresarial, adicionalmente se solicita a todos los miembros de la compañía que realicen estas confirmaciones anualmente en donde se declara que se entienden y cumplen las políticas del grupo. Cada vez que se inicia un nuevo encargo o cuando un auditor ingresa a un nuevo equipo de trabajo se solicita que declare si está libre de conflicto de interés y si es totalmente independiente.

De acuerdo con información obtenida a través de la entrevista y de la información publicada en la página web de la empresa grande, se observa que se realizan controles muy rigurosos para el tema de la independencia incluyendo entre otros: monitoreo de las inversiones adquiridas y mantenidas por la firma y por el personal, confirmación anual del cumplimiento de la independencia, aprobación de relaciones comerciales conjuntas, sistema de seguimiento a la rotación de los líderes de auditoría.

En cuanto a los principios de integridad y objetividad la firma grande considera que estos son propios de cada profesional los cuales van adquiriendo a través de la etapa de estudio y con la experiencia, pero estas son cualidades que cada quien debe tener inmersas en su ser mismo.

La firma mediana está enfocada bajo los valores de integridad y objetividad, calidad y oportunidad, profesionalismo, trabajo en equipo, compromiso, cercanía con el cliente.

Respecto a la independencia se recalca al auditor que manifieste si existe alguna limitación que afecte su labor, manifestación que puede realizarse en cualquier momento, cuando lo considere necesario. Por otro lado, la firma cuenta con un formato que hace parte de la metodología de trabajo y que debe ser diligenciado por todos sus integrantes por lo menos una vez al año, para cada uno de los clientes en los que vaya a prestar sus servicios. Se está buscando que este formato se firme en las etapas de planeación, precierre y cierre con el fin de determinar si existe algún cambio respecto a la declaración inicial. Sin embargo, no se realizan monitoreo propio por parte de la firma a aspectos que puedan afectar la independencia del equipo de trabajo como si se realiza en la firma grande.

En cuanto a la integridad y a la objetividad coincide con la firma grande al expresar que son particularidades de cada profesional, que se adquieren tanto en su estudio como con su experiencia y esto ayuda a que no se dejen influenciar de los terceros a los que audita, manteniendo un trabajo adecuado y con los mejores resultados. En caso de presentarse algún conflicto de intereses o indicio de influencia indebida de terceros este tema se escala al socio, quien directamente se encarga de encontrar la solución junto con el cliente, es decir las decisiones son tomadas por esta autoridad.

La firma pequeña enmarca sus actividades bajo los principios de calidad, responsabilidad, eficiencia, compromiso y eficacia. La calidad entendida como el conjunto de propiedades y características de los servicios ofrecidos con el fin de satisfacer las necesidades del cliente. La responsabilidad vista desde el cumplimiento de obligaciones y la toma de decisiones. La eficiencia definida como alcanzar las metas. El compromiso que determina la capacidad del equipo de trabajo para tomar conciencia de que tienen que cumplir con el desarrollo de su trabajo. La eficacia que es el cumplimiento de los objetivos presupuestados independientemente del uso que se le haya dado a los recursos.

En esta firma en la etapa de planeación cada auditor debe diligenciar un papel de trabajo que enmarca los factores de independencia, verificando especialmente que no existan grados de familiaridad con el cliente. La objetividad es una de las cualidades que se

enmarcan como propias de cada profesional. La integridad se fija a través de un check list y es muy común para determinar si existen conflictos de intereses, para evitar estos conflictos se maneja como un tema de concientización más que de penalidad, debido a que el equipo de trabajo es pequeño y no se puede despedir al personal de un momento a otro.

La declaración de independencia solicitada a los miembros de los encargos en cada una de las firmas de auditoría permite cumplir el siguiente apartado de la NICC 1: *“la firma de auditoría establecerá políticas que permitan... identificar y evaluar las circunstancias y relaciones que amenazan la independencia, y adoptar las medidas adecuadas con el fin de eliminar dichas amenazas”* (IFAC, 2012, apartado A10).

Además se cumple con lo indicado en los apartados A10 y A11 de la NICC1 que establece que se deben obtener confirmaciones escritas de políticas y procedimientos relativos a la independencia, por parte de todo el personal de la firma por lo menos una vez al año.

Otro aspecto importante a destacar es el conflicto de interés, de acuerdo a lo establecido por la IFAC (2012), en la Guía de Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría, la firma de auditoría es responsable de desarrollar, implementar, aplicar, realizar seguimiento de las actividades diseñadas para ayudar a los socios y empleados a conocer, identificar, documentar y tratar los conflictos de intereses y sus soluciones. Sobre esto se determinó que si bien las firmas envían comunicaciones a sus trabajadores recordando los requerimientos éticos y los principios que rigen su compañía y solicitan declaraciones, dejan la mayor responsabilidad en el auditor ya que consideran que estos aspectos deben ser propios de su personalidad y su desarrollo profesional.

Es así que las tres firmas están de acuerdo en que depende de cada profesional hacer cumplir con sus principios éticos y contribuir a que la firma cumpla con los requerimientos de calidad concernientes. Es importante formar y mantener el carácter del auditor para que en los casos que se presenten amenazas a su integridad sepa decir “no” y sepa mantener su buen nombre y el de la empresa.

#### **4.4. Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos**

Para aceptar un nuevo cliente o dar continuidad a uno antiguo, la firma grande realiza evaluaciones de aceptación y de continuidad. Evaluación que se hace internamente y que permite determinar los principales riesgos que se puedan tener, esta se elabora a través de un cuestionario que se tiene diseñado el cual lleva a concluir si existe riesgo o no y si se debe aceptar o no el cliente. En concordancia con lo establecido en la NICC 1 que indica que las políticas requieren *“que la firma de auditoría obtenga la información que considere necesaria a las circunstancias, antes de aceptar un encargo en un nuevo cliente, para decidir si continua con un encargo existente”* (IFAC, 2012, apartados A21, A23).

La evaluación de continuidad es realizada como mínimo con una frecuencia anual. Evalúa aspectos como la estructura organizacional, los conflictos de intereses, el acceso a la información, tipo de contabilidad, entre otros. Cuando es un cliente de primer año se obtiene la información a través de entrevistas con la administración. Para clientes antiguos se realiza la evaluación con los resultados obtenidos en la auditoría del año anterior.

La decisión de aceptar o rechazar un cliente está en cabeza del socio, generalmente se evalúa el resultado por parte de dos socios, un socio líder y un socio de riesgo, con el fin de evitar sesgo en la decisión tomada. El análisis es ejecutado a partir de la información plasmada en el cuestionario mencionado anteriormente el cual es diligenciado por el gerente.

En la firma mediana para la aceptación de los clientes se realiza un comité de riesgos en donde se mencionan los posibles clientes y se evalúan los riesgos que pueden tener los cuales fueron identificados a través del diligenciamiento de un formato establecido. El socio es el responsable de coordinar esta evaluación y el socio concurrente en caso de necesitarse avala la misma. Dentro de los aspectos evaluados se tiene en cuenta la reputación del cliente, su estructura organizacional, el sector donde se desarrolla, si ha incumplido con honorarios, los reportes en listas restrictivas, revisión inicial de estados financieros y de su estructura y revisión de dictámenes de los anteriores auditores. En caso



de clientes antiguos se realiza la evaluación a partir de la experiencia que se tuvo en el desarrollo del trabajo.

El comité puede decidir aceptar un cliente con riesgo alto cuando identifica salvaguardas, sin embargo, el equipo de trabajo debe tener en cuenta el riesgo existente a través de la ampliación del trabajo, incluyendo más personas para ejecutar la auditoría y contratando especialistas en el caso de ser necesario. En muchas ocasiones se convierte en un cliente no rentable.

El entrevistado de la firma pequeña señala que la afinidad es un aspecto que tienen en cuenta para decidir si continúan con el cliente, porque si un cliente es renuente a aceptar las observaciones dadas, no colabora con el suministro de la información, o tiene conflictos con los miembros del equipo del encargo, es mejor no continuar, es decir la continuidad del cliente depende de las experiencias previas en la ejecución del trabajo.

Para aceptar un cliente nuevo el principal aspecto evaluado son los honorarios, es decir cuánto pagan, se verifica que estos sean justos, debido a que por ser firma pequeña no puede hacer que las cargas de unos encargos se cubran con otros. Al determinar si los honorarios son suficientes se evalúa entre el socio de auditoría y el financiero realizando consultas en contraloría, procuraduría, listas Clinton, SARLAFT y otras entidades que determinen antecedentes, con el fin de verificar la reputación de las empresas con las que va a contratar, por lo tanto la decisión de aceptar a un cliente está en manos de los honorarios. En caso de identificar que este cliente tiene un alto riesgo se realizan mayores pruebas durante la ejecución de la auditoría.

Pero para aceptar al cliente no se debe mirar únicamente el perfil del mismo, si no la capacidad que tiene la firma para cumplir con las labores requeridas y para ejecutar el alcance solicitado, dentro del tiempo establecido.

En la entrevista la firma grande indica que el considerar si tiene la capacidad suficiente para asumir el encargo, es un aspecto de segundo grado, debido a que después de la negociación

contrata al personal necesario y obtiene los recursos que le competen. La contratación del cliente se da en función de horas, a partir de estas se determina que recursos se van a necesitar y que pruebas se deben ejecutar.

La firma mediana señala que para aceptar un encargo considera si tiene la experiencia y capacidad para cumplir con las expectativas de los posibles clientes, si se cuenta con el personal idóneo, y si este personal tiene los conocimientos que se requieren.

La firma pequeña verifica si tiene la capacidad de cumplir el encargo desde la elaboración de la propuesta, validando cuantos asistentes va a necesitar, cuál será el alcance proyectado, sin embargo las decisiones se toman a partir de la experticia, de la experiencia que ha tenido el socio y a partir de allí determinar si se puede o no aceptar, previo a la adquisición de los recursos necesarios.

Aunque las firmas de auditoría entrevistadas tienen aspectos definidos al momento de la aceptación del cliente, es importante que estos sean ejecutados con la mayor rigurosidad y que antes de aceptar un cliente por recursos, lo hagan sabiendo que no les va a causar un perjuicio en el crecimiento empresarial y en su reputación.

Es así que la Federación Internacional de Contadores señala: *“El tomar una decisión equivocada respecto a la aceptación del cliente nuevo o continuar con un cliente problemático existente puede afectar a una firma de auditoría, pero esto puede ser más grave tratándose de pequeñas y medianas firmas de auditoría”* (IFAC, 2012, p.46). De acuerdo a los resultados obtenidos la firma con mayor exposición a aceptar un cliente problemático es la firma pequeña, confirmando lo expresado por la IFAC, debido a que el crecimiento de esta se basa en recibir buenos honorarios.

#### **4.5. Recursos humanos**

Dentro de las políticas publicadas por la firma grande en su página web, se menciona que se desarrollan prácticas de reclutamiento, para atraer a las personas y se establecen

estrategias para crear un ambiente donde la gente quiera quedarse, incluyendo qué y cómo aprenden, enfocándose en su bienestar, promoviendo la creatividad y la innovación, la diversidad de género buscando que un buen número de socios sean mujeres.

Sin embargo en la entrevista se estableció que los beneficios otorgados a los empleados con el paso de los años han ido disminuyendo, que si bien se dan una serie de incentivos estos ya no son los mismos en proporción al arduo trabajo que deben realizar ocasionando que la contratación sea cíclica y que así como llega personal, también renuncie.

Actualmente en el país no tiene tanta acogida el trabajo en firma, por lo que se recibe personal de diversas universidades y no de universidades específicas como se hacía en el pasado. Dentro de los requisitos para trabajar en esta firma se encuentran que debe estar cursando de sexto semestre en adelante para aplicar a cargos de asistente y tener un mayor estudio y cierta experiencia si se quiere un cargo más alto.

El trabajo en firma aporta al estudiante o profesional que trabaja allí conocimiento, manejo de clientes, crecimiento profesional, hoja de vida, características que son importantes pero que requieren un sacrificio en la ardua labor de auditoría en este tipo de entidades.

La firma mediana considera como aspecto fundamental en la contratación del personal que tenga conocimiento, experiencia y compromiso. Sin embargo, al contratar personal nuevo prefieren contratar personas que no tengan mucha experiencia en el área de auditoría lo que les permite formar las personas de acuerdo con la metodología de la firma y no que lleven el chip de otra firma. Ser contador público o estudiante de esta carrera es uno de los requisitos solicitados. Si el auditor va a un cliente riesgoso se contrata a personal con la experiencia necesaria.

En la firma pequeña, para la selección de personal se evalúa el perfil de acuerdo al cargo mirando variables como estudio, experiencia, idiomas. Por ejemplo un staff puede ser un estudiante de contaduría pública, un semisenior debe estar graduándose, un senior debe

tener experiencia en la firma o en otras firmas de auditoría, lo ideal sería conseguir personas que hayan trabajado en grandes firmas.

En cuanto a la capacitación, en la firma grande se requiere que anualmente se desarrolle un plan de capacitación en donde se incluyan dentro de los temas a tratar, un refuerzo sobre la independencia del personal con el fin de garantizar que se cumple con este requerimiento ético. Otros temas contemplados dentro de este plan son el enfoque y las herramientas de auditoría de la firma, las actualizaciones de los estándares de auditoría, las áreas de riesgo, temas sobre necesidades locales. Además se realiza una retroalimentación periódica sobre la metodología relacionada con la calidad del trabajo y temas de actualidad de auditoría a través del envío de boletines.

La capacitación en esta firma se realiza de dos formas una parte presencial y otra virtual a través de una red de aprendizaje, esta última permite que el auditor pueda capacitarse en horas no laborales, exige que se cumpla con una capacitación mínima requerida, con esto se busca garantizar que el personal tiene las capacidades para asumir el encargo.

La firma mediana sigue las políticas de casa matriz que solicita realizar capacitaciones relacionadas con la metodología y con temas de actualidad, por ello se preparan por lo menos una vez al año en formación metodológica y otros temas de acuerdo a las necesidades del auditor.

La firma pequeña realiza jornadas de capacitación anual, en las que se unen cuatro firmas pequeñas y viajan a algún sitio del país, se realiza formación en los temas que consideren necesarios entre las empresas participantes, tales como reforma tributaria, impacto de las NIIF, políticas contables, NIAs. Aspectos que se espera sean aplicados en la labor de auditoría.

*“El uso de evaluaciones de desempeño es una forma que la firma de auditoría puede utilizar para alentar al personal a continuar su desarrollo profesional, refuerza el buen comportamiento y desempeño y ofrece oportunidades para la crítica constructiva” (IFAC,*

2012, p.57). Respecto a la anterior afirmación se identificó que las tres firmas tienen implementadas estrategias de evaluación detalladas a continuación:

En la firma grande la evaluación es realizada a partir de un plan de desarrollo personal que se plantea al inicio del año, se definen los objetivos y las medidas a tener en cuenta, se evalúan los encargos designados con carga mayor a 40 horas, se efectúa de forma piramidal, es decir el socio al gerente, el gerente al senior, el senior a sus asistentes o junior. Al finalizar el año, los resultados de estas evaluaciones se llevan a un summary y con este se toma la decisión de ascensos.

Proceso similar se ejecuta en la firma mediana donde se realizan evaluaciones anuales a partir de unos objetivos que traza el empleado de mayor rango al de menor rango, estos se evalúan una vez al año, en la finalización del periodo de prueba o a la terminación de un contrato fijo. Esta evaluación tiene un puntaje para la política de ascensos.

Por su parte en la firma pequeña se realiza una evaluación de personal por parte de la coordinadora administrativa, y cada vez que se cierra un ciclo, planeación, visita interina, cierre, se realizan evaluaciones por parte del senior sobre el personal a su cargo. De este aspecto no dependen los ascensos, si no de que se presente la vacante, es decir que una persona de un cargo superior renuncie.

Las tres firmas de auditoría dan posibilidad de ascenso del personal en forma piramidal lo cual va en camino al ofrecimiento de oportunidades de desarrollo profesional, que contribuyen al mantenimiento o retención de personal (IFAC, 2012). Sin embargo no solo el crecimiento profesional incentiva a los trabajadores a quedarse, sino también se necesita ofrecer trabajo justo y una buena retribución en aspectos que beneficien a la persona sobre el trabajo realizado y los objetivos alcanzados.

En este aspecto la firma pequeña tendría menos oportunidad para motivar y retener teniendo en cuenta que tiene menor número de empleados por lo tanto también son menores

las posibilidades de ascenso y más en el caso en estudio donde no se tienen contratados gerentes y existe un único socio en el área de auditoría y es el fundador de la empresa.

Una situación que se presenta en todas las firmas de auditoría es la alta rotación de personal. Los entrevistados consideran que no es un tema que tenga que ver con fallas en las firmas si no que es un tema económico, debido a que los jóvenes ahora buscan constantemente mejores condiciones salariales que los hace cambiar de trabajo continuamente. Esta rotación provoca que se cambie periódicamente el personal de más bajo rango en los clientes.

#### **4.6. Realización de los encargos**

Las tres firmas en estudio opinan que la etapa más importante en el proceso de ejecución de la auditoría es la planeación, toda vez que en esta se define el trabajo que se va a realizar durante el año.

En esta etapa la firma grande identifica los riesgos de la empresa y ataca los riesgos identificados en el momento de la evaluación de aceptación o continuidad del cliente, establece las leyes y normas aplicables para el encargo, determina si existen fraudes conocidos dentro de la empresa, evalúa la empresa en marcha, los ciclos core del negocio, es decir hace el entendimiento de la empresa.

Sí en esta etapa se identifica que existen muchos controles manuales implica la realización de más trabajo de auditoría y si por el contrario se identifican controles automáticos y estos son adecuados el trabajo disminuye.

A partir de estos resultados define el plan de trabajo a realizar durante el año, se asignan tiempos para la elaboración del trabajo, se determina cuantas visitas se van a realizar, que alcance se va a dar y cuánto tiempo se van a demorar. Estos tiempos están sujetos a los resultados de la auditoría, en los clientes que se identifica alguna situación especial se va

más allá de entregar y cumplir con una fecha establecida y se replantean nuevas pruebas y un mayor alcance.

Para clientes que no son grandes se continúa con una visita de precierre, que es un corte interino cuyo objetivo es adelantar trabajo para el cierre auditando las cuentas que acumulan saldos, generalmente se realiza en los meses de septiembre y octubre, sin embargo, estas fechas se acuerdan con el cliente de acuerdo a sus necesidades. Esto da cumplimiento a lo establecido por el IAASB (2014), que señala la importancia que el auditor realice trabajos de auditoria antes de finalizar el periodo contable con el fin de emitir resultados preliminares en etapas tempranas en las cuales se pueda realizar acciones correctivas y preventivas por parte de la administración.

Luego se realiza una visita de cierre en donde se audita la totalidad de los estados financieros con el fin de emitir una opinión la cual será presentada posteriormente a las partes interesadas en este caso socios y accionistas. En clientes grandes casi que el equipo de auditoria permanece todo el tiempo en las instalaciones del encargo debido a que se deben cumplir con requerimientos de ley y es mayor el trabajo a realizar.

La firma mediana y la pequeña también tienen establecidas visitas similares a las realizadas por la grande denominadas: planeación, precierre o interna y cierre. En la etapa de planeación se realiza un proceso de conocimiento más profundo del cliente, se evalúa en que sector se encuentra, que normatividad lo regula, se establecen los riesgos y se determina el plan de trabajo a seguir.

Posteriormente realizan las visitas de precierre y cierre, en las que se ejecuta la revisión de estados financieros para finalizar con la emisión de una opinión que concluya si existe razonabilidad o no de la información financiera.

Sin embargo la firma mediana ofrece visitas adicionales para realizar una evaluación a nivel tecnológico y un diagnóstico de impuestos a nivel general que complementan las

labores de auditoría. Las dos firmas realizan revisiones mensuales de los impuestos que están obligados a presentar las empresas que están auditando.

Las visitas realizadas por las diferentes firmas de auditoría y la ejecución de los procedimientos establecidos en la metodología propia de cada una de ellas, permite dar cumplimiento a lo establecido por la IFAC en la NICC 1 en relación con la ejecución de los encargos, que indica que esta variable busca garantizar que las labores se realizan de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales aplicables (Ministerio de Industria, Comercio y Turismo 2016)

Para garantizar la ejecución de trabajo de acuerdo con las normas vigentes en la firma grande se cuenta con un software o una base de datos que contiene unos programas de trabajo que deben ser seguidos por el equipo de auditoría, los cuales están planteados de acuerdo a las regulaciones vigentes. Hay que tener en cuenta que en la etapa de planeación se verificaron que normas aplicarían a la entidad para desarrollar las demás etapas de la auditoría.

La firma mediana al igual que la grande indica que la metodología es la que permite garantizar que se realizó el trabajo de acuerdo a la normatividad vigente, dentro de la misma se incluye el cumplimiento de Normas Internacionales de Aseguramiento, Normas Contables y exige la identificación y evaluación de otra normatividad aplicable.

La firma pequeña realiza un feed back con el cliente, donde se entrevista con el financiero, y se indaga si existen controles o requerimientos que no hayan sido tratados. Entonces el tema normativo depende de la reglamentación identificada en la etapa de planeación y en los diálogos con el cliente. Lo que muestra que hace falta un control más riguroso que permita a la firma asegurar el cumplimiento de lo exigido por las leyes aplicables.

Teniendo en cuenta que el trabajo a realizar debe ser hecho por profesionales con conocimientos específicos en ciertas áreas y que hay labores que deben ser desarrolladas



por expertos en ciertos temas, se indagó con cada una de las firmas si se utilizaban subcontratación con terceras personas o empresas especialistas en esos temas.

Al respecto la firma grande indica que cuando generalmente no se requiere subcontratación de terceros y que anteriormente se contrataban especialistas en calculo actuarial, sin embargo, a partir de 2017 se implementó esta área dentro de la firma, buscando así que para temas específicos se cuenten con áreas independientes que presten este servicio y que se pueda abarcar la auditoria de estados financieros como un todo.

En la firma mediana se requiere la contratación de un número mayor de servicios, teniendo en cuenta que no cuenta con los profesionales expertos en ciertos temas dentro de la entidad. Generalmente subcontrata actuarios para clientes en los que se administren pensiones, evaluadores para clientes del sector inmobiliarios, valoradores para temas de inversiones, y otros profesionales de acuerdo a las necesidades que se vayan presentando.

La firma pequeña necesita aún más profesionales que apoyen su proceso y por ello contrata servicios legales, tributarios, laborales, comerciales, precios de transferencia y en algunas ocasiones en NIIF, esto debido a su estructura organizacional pequeña que no le permite contar con el personal necesario para actividades especiales.

#### **4.7. Seguimiento**

Uno de los aspectos que marcan el cumplimiento del control de calidad es el seguimiento realizado tanto al trabajo de auditoría como a los procedimientos y estándares establecidos. Al respecto se identificó que la firma grande tiene este elemento como uno de los principales factores del control de calidad, por ello se realizan dos revisiones:

- Una de forma interna en la cual de acuerdo al cargo se revisan los encargos propios, senior al asistente, gerente al senior, socio al gerente, adicionalmente se realiza una revisión cruzada entre los encargos de cada uno de los gerentes, es decir un gerente evalúa los controles ejercidos en los negocios de los otros clientes. Proceso que se

realiza durante y posterior al desarrollo del trabajo de auditoría buscando que antes que termine un trabajo se puedan corregir y completar las desviaciones encontradas.

- Una internacional, en la cual los miembros de la casa matriz realizan visitas periódicas con el fin de verificar la metodología y requerimientos indicados por ellos.

La firma grande con la supervisión de la auditoría busca establecer si la calidad del trabajo de las firmas miembro cumple con altas aspiraciones, por lo que se revisa regularmente las auditorías contempladas para probar si las opiniones dadas son apropiadas y si los criterios para seleccionar las muestras y hacer los juicios son sólidos.

Cuando establecen que una auditoría no cumple con los estándares se toman medidas para identificar y solucionar los problemas, se verifica si la opinión emitida es adecuada y si es necesario se reemite el informe, posteriormente se implementan planes de mejora para evitar que se vuelvan a presentar estas situaciones y se realiza retroalimentación en las firmas miembro.

Es de resaltar que esta firma a nivel mundial reporta los principales hallazgos a través de una encuesta anual realizada por el IFIAR – Foro Internacional de Reguladores de Auditoría Independientes, en donde menciona los resultados de la evaluación del control de la calidad y de algunos trabajos individuales de auditoría, lo que permite realizar estudios por parte de estos reguladores y establecer nuevas estrategias de monitoreo buscando mejorar los procesos.

En la firma mediana las actividades de seguimiento están orientadas a ejecutar una revisión piramidal durante el año, en donde el de más arriba revisa al de más abajo, con el fin de determinar si se siguieron los controles establecidos dentro de la metodología de trabajo, lo que hace notar que hay una revisión permanente de los encargos. Adicionalmente una vez finalizado el encargo se realizan revisiones cruzadas entre grupos, un gerente le revisa el trabajo a otro equipo de auditoría, las revisiones son realizadas por ellos debido a que son las personas que tienen la competencia necesaria para llevar a cabo esta función.

Además cada dos años se realizan revisiones internacionales, por parte de la matriz, ellos toman al azar encargos, seleccionándolos entre los clientes más riesgosos. Verifican que se cumpla con la metodología establecida, si no se cumple se arriesga a que la firma pierda la membresía y por lo tanto el nombre.

El seguimiento al trabajo de auditoría en la firma pequeña se efectúa de dos formas: una revisión es realizada permanentemente por la estructura piramidal de la misma, en donde el nivel más alto le revisa al nivel más bajo. Adicionalmente una vez al año se realiza revisión cruzada en la cual se pide al socio de outsourcing contable que verifique el trabajo del equipo a cargo del socio de auditoría.

En 2016, se solicitó por primera vez un seguimiento a los controles y al trabajo realizado en los encargos a una persona externa, que corresponde a otra de las firmas miembro de la asociación a la cual pertenece la firma en estudio. La empresa que revisó era proveniente de México y se hizo una verificación cruzada de cumplimiento de estándares de calidad y papeles de trabajo. Para el año 2017 no se tenía contemplada esta visita.

Esto se encuentra acorde con los apartados A64-A68 de la NICC 1 que indican que se debe incluir evaluaciones continuas del sistema de control de calidad de la firma y que por lo menos se debe realizar inspección de un encargo finalizado por cada socio. Esta revisión es necesaria que se realice por una persona distinta a la que participó en el encargo (IFAC, 2012).

#### **4.8. Documentación**

La prueba de todo trabajo es la documentación, una firma no puede decir que está cumpliendo procedimientos cuando no cuenta con los soportes necesarios, adicionalmente es importante documentar que trabajo se hará con el fin que las personas, en este caso los auditores, conozcan que procedimientos seguir, por ello se indagó a las firmas en estudio

sobre la documentación del proceso de calidad, la conservación, custodia y confidencialidad de los soportes de auditoría.

Respecto a la documentación formal de las políticas de calidad la firma grande cuenta con manuales, procedimientos escritos los cuales se encuentran publicados para conocimiento de todos los empleados en el software de la entidad, esta documentación abarca temas internos y externos.

En la firma mediana se tiene establecido un manual de auditoría, el cual está publicado en la intranet de la compañía para consulta de cualquier auditor, senior o persona que vaya a ejecutar el trabajo. Mientras que la firma pequeña tiene establecidas algunas políticas que no se encuentran publicadas formalmente, pero que se dan a conocer al personal para su ejecución y cumplimiento.

En cuanto al archivo y conservación de la documentación recopilada en cada una de las auditorías la firma grande la realiza de dos formas, así:

- Archivo electrónico, que se realiza en el software de la firma, el cual actúa como un repositorio de la información de toda la auditoría, se escanea la información que se recibe de los encargos y se carga en la herramienta, adicionalmente allí se deben guardar los papeles de trabajo desarrollados. El trabajo es ejecutado a la par con la alimentación del software debido que el último plazo para subir la información es la fecha en que se emite la opinión. Este repositorio se encuentra en red y los servidores están fuera del país. Cada encargo está disponible para la consulta durante aproximadamente cuatro meses, después de este tiempo si se necesita información se tiene que hacer solicitud formal para restaurar los encargos.
- Archivo físico denominado legajo externo, los documentos archivados allí deben estar referenciados, tener marcas de auditoría, llevar numeración y firma. Se legaja información como confirmaciones con abogados, con bancos, correspondencia física, file de facturación, Una vez terminado el trabajo de auditoría se tienen 15 días para

entregar el file externo el cual debe estar autorizado y firmado por el gerente y por el socio de auditoría.

Para garantizar la seguridad de la información y que no se modifique la misma en el caso de los archivos electrónicos el gerente o el socio una vez emite la opinión, cambia los permisos de creación y modificación en el software para que el equipo de trabajo solo los pueda consultar en lectura. Además el software lleva un control de quien preparo, reviso y modificó los documentos, así como de las fechas en las que se realizaron estas acciones. Para el archivo físico se cuenta con la revisión del gerente y del socio antes de enviarlo a custodia, quienes verifican que la información sea idónea.

En la firma mediana por la política de cero papel exigida por la casa matriz se realiza archivo electrónico de los papeles de trabajo y soportes en la herramienta de auditoria de la firma. Este aplicativo se cierra de forma anual, contando con el aval y vistos buenos del auditor, senior, gerente, socio, como evidencia de la segregación de funciones y seguimiento realizado. Una vez emitido el informe se pueden subir documentos y completar el archivo electrónico durante 60 días, pasado este tiempo el gerente, previa revisión, debe cerrar el encargo y quitar los permisos a los auditores con el fin de evitar modificación de información. El software controla y muestra quien elimina archivos y realiza modificaciones que no son permitidas. Si se requieren consultas posteriores se debe solicitar la reactivación del back up realizado por el área de tecnología y contar con permiso del socio para hacer esta actividad.

Por su parte la firma pequeña realiza el archivo de información física en una biblioteca, que contiene impuestos, certificaciones y algunos contratos. La información electrónica en un onedrive, o una nube, ordenada por clientes y por etapas de auditoría ejecutadas.

En lo que respecta a la confidencialidad de la información, la firma grande la contempla desde la propuesta de servicio al cliente, en la cual al momento de su suscripción se garantiza que se cumplirá este principio. Hay situaciones en las que el cliente solicita que la

información sea revisada directamente por el socio por la importancia de la misma y porque esta no debe ser conocida por otras personas.

En la firma mediana con el cierre del encargo en la herramienta se garantiza que no se pueda modificar, ni que se tenga acceso a la información. A cada uno de los encargos solo tiene acceso el personal asignado por el gerente como miembros del equipo de trabajo, lo que garantiza que terceras personas no tengan acceso a la información. Adicionalmente en la suscripción del contrato laboral se hace firmar una cláusula de confidencialidad al personal que hace parte de los equipos de trabajo.

La firma pequeña está en proceso de trabajo para mantener la confidencialidad y no permitir la modificación de los documentos debido a que hasta ahora están verificando el tema de permisos en el OneDrive por lo tanto todas las personas de la firma tienen acceso a la información de los clientes, lo que representa un riesgo en la custodia y confidencialidad.

Al respecto cabe resaltar la siguiente afirmación: *La firma de auditoría puede exigir que todo el personal firme una declaración de confidencialidad en el momento de la contratación y podría decidir conservar esta documentación en los archivos del personal.* (IFAC, 2012, p. 43).

#### **4.9. Verificación del desempeño de las firmas en fuentes externas**

La información presentada anteriormente para cada una de las variables determinadas y que fue recolectada a través de entrevistas guarda relación con la evidencia que existe a nivel internacional de un número menor de sanciones a las Big Four por parte de la SEC de acuerdo con lo mencionado en el estudio realizado por Jere Francis (2004). Adicionalmente las estadísticas presentadas por este mismo autor, detalla cifras que evidencian un nivel general de calidad de auditoría de forma satisfactoria debido a que existen muy pocas fallas en la auditoría, señalando que estas pueden estar entre el 0,14% y 0,28% del total de auditorías realizadas.

El tener fallas de menos del 1% en las auditorías realizadas permite observar el adecuado trabajo realizado por las firmas en las cuales aunque sus clientes quiebran, ellas se mantienen en el mercado garantizando que se han prestado servicios de calidad.

La firma grande entrevistada y la firma mediana han estado expuestas a investigaciones por quiebras o malos manejos administrativos de sus clientes y han sido cuestionadas por el trabajo que se realizó y por no advertir de forma suficiente lo que podría suceder. Han sido sometidas a investigaciones donde se les solicita los informes emitidos, las opiniones de los estados financieros y algunos papeles de trabajo.

Se consultó la base de datos publicada en la Junta Central de Contadores de Colombia (2017) para establecer si estas firmas habían sido sancionadas de alguna forma y se identificó que en los últimos cinco años no ha ocurrido esta situación, lo que indica que aun cuando han sido fuertemente cuestionadas no se han tenido los elementos suficientes para indicar que el trabajo no fue realizado con calidad. Queda esperar las investigaciones que se encuentran en curso y el resultado de las mismas.

Por ello un nuevo tema de estudio estaría relacionado con la aplicación de la investigación realizada por Jere Francis en donde se tomó un número considerable de empresas con quiebra o que hayan tenido sanciones de parte de entes reguladores y con la obligación de tener Revisoría Fiscal o Auditoría Externa y determinar si estos entes dentro de su opinión tuvieron en cuenta los aspectos que generaron las fallas en la empresa y si en algún momento se les dictaron sanciones a ellos. Esto con el fin de medir la efectividad del trabajo del auditor y la calidad en su ejecución.

## Conclusiones

Diferentes autores como DeAngelo (1981), Francis (2004) Wang (2014) y entes reguladores en cabeza del IAASB coinciden en que el resultado de la auditoría es el informe u opinión emitida en donde se determina la fidelidad de los estados financieros, por lo tanto es el principal elemento que permite medir la calidad de la auditoría, convirtiéndose en un tema complejo teniendo en cuenta que solo se podría observar la efectividad de la misma hasta la terminación del trabajo y con la emisión del informe y que regularmente pueden no salir a la luz los errores presentados en las firmas dependiendo de su magnitud. Por lo tanto, los entes reguladores de cada país y los diferentes investigadores están buscando estrategias para medir la auditoría durante la ejecución y no en la terminación.

La regulación de mayor aceptación a nivel internacional es la emitida por la Federación Internacional de Contadores – IFAC a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento – IAASB, tal es así que la información emitida por otros entes trata los temas incluidos en la Norma Internacional de Control de Calidad – IASQ 1 mencionándolos dentro de sus estudios y adoptándolos por diferentes países. Esta norma es una gran guía para garantizar que se siguen procesos uniformes que buscan como resultado una opinión dada dentro de las responsabilidades que debe asumir una firma de auditoría. Esta norma fue también adoptada por el gobierno colombiano con aplicación obligatoria a partir del año 2016.

La auditoría se desarrolla bajo las interacciones entre distintos protagonistas de las empresas como son la administración, los encargados del gobierno, la dirección los entes reguladores, los usuarios de los estados financieros y por supuesto los auditores (IAASB, 2014), quienes buscan que el resultado sea lo más acorde posible a la realidad de la información auditada y depositan la confianza en la opinión emitida por el auditor. Por ello se debe ejecutar un trabajo de calidad, lo que se logra considerando los siguientes factores establecidos por la Federación Internacional de Contadores (2015): responsabilidad de liderazgo en el control de calidad, requerimientos éticos, procedimientos de aceptación y



continuidad de las relaciones con el cliente, recursos humanos, seguimientos al trabajo de auditoría y al control de calidad, y documentación como soporte fundamental del trabajo realizado y de los procedimientos seguidos.

Se identificó que en las firmas de auditoría existe alta rotación de personal, especialmente en auditores de bajo nivel, ocasionando un considerable riesgo teniendo en cuenta que se contratan estudiantes y personal que requiere capacitación y no tienen la experticia necesaria debido a que esta se adquiere con la experiencia, lo que puede generar que no se obtengan los resultados esperados o que no se detecten situaciones importantes. El motivar y tratar de retener al personal competente permitiría mejorar la aplicación de procedimientos y la emisión de la opinión. Es de resaltar que de acuerdo con el IAASB (2014) la experticia, junto con la experiencia, el escepticismo y el juicio profesional se consideran como factores fundamentales en la obtención del resultado de la auditoría, por lo tanto en la obtención de la calidad de la misma.

El control de calidad y la presentación de resultados óptimos es un trabajo que depende en gran medida del recurso humano que se contrata, por ello se debe dar una gran importancia a su desarrollo y realizarle un seguimiento constante, debido a que ellos son quienes están en contacto con el cliente y se pueden dejar influenciar sobre el camino a seguir. Por ello, el contador público y el auditor deben ser íntegros y objetivos en el cumplimiento de sus funciones, es deber de cada quien responder por su trabajo de forma ética y teniendo conciencia de que sus resultados pueden beneficiar o perjudicar a muchos.

El principal control ejecutado por la firma de auditoría grande es el conocimiento del cliente para realizar procesos de aceptación y reaceptación, en donde se verifican aspectos como estructura organizacional, conflictos de intereses, acceso a la información, tipo de contabilidad, estados financieros. A partir de la información obtenida se evalúa el nivel de riesgo del cliente y se decide si se acepta o no. Si un cliente es evaluado con alto riesgo, por sus operaciones, por el mercado en el que se desarrolla, por sus productos o servicios, por la manualidad en los procesos, por el nivel tecnológico de la compañía, por la información financiera, entre otros aspectos; pueden tomar la decisión de aceptarlo siempre y cuando se

establezcan salvaguardas suficientes, de lo contrario es rechazado porque afectaría la reputación y el buen nombre de la firma.

La firma mediana recalca que el cumplimiento de los controles de calidad se realiza de forma rigurosa teniendo en cuenta que de este depende que se continúe con la membresía a nivel internacional y por lo tanto la conservación del nombre de la firma, lo que da un mayor posicionamiento de la misma dentro del mercado nacional. Por ello la documentación en donde se evidencie la aplicación de la metodología establecida por la casa matriz se constituye en el principal aspecto que marca el camino a seguir en los procesos de control de calidad de la firma.

La firma pequeña considera fundamental el tema de honorarios cancelados por la prestación del servicio de auditoría para la selección y conservación del cliente, debido a que su subsistencia depende de los ingresos que reciba, si un cliente paga bien así tenga riesgo se acepta. Situación que pone en peligro la calidad de la auditoría, porque así se apliquen procedimientos adecuados y se busquen las salvaguardas necesarias, el querer mantener al cliente puede sesgar la opinión que se emite.

A partir del estudio realizado se determina que las firmas de auditoría hacen esfuerzos a la medida de su empresa para ejecutar trabajos con calidad, que muestren resultados acorde con la realidad de las compañías que están auditando, sin embargo debido a que no se cubre el 100% de las operaciones, cabe la posibilidad de no detectar errores y emitir informes limpios en clientes con problemas, tal como lo expresa Carcello y Palmrose (1994) quienes detectaron que el 30% de las sociedades que quiebran, cuentan un informe de auditoría previo que concluye la empresa en marcha. De aquí lo importante de la documentación de los procedimientos realizados y de la aplicación estricta y seguimiento a los mismos.

En las tres firmas de auditoría entrevistadas se observa que se tienen implementados controles de calidad, aun cuando no son de obligatorio cumplimiento para todas las firmas, especialmente para aquellas que son pequeñas. Estos controles son más fuertes y sólidos en la medida que la firma es más grande y se encuentra con un mayor posicionamiento en el

mercado y por lo tanto pueden llegar a ser más efectivos por la magnitud de su estructura organizacional y por evitar la pérdida reputacional que puede tener en el caso de presentarse fallas, la cual tiene mayor impacto entre más grande sea la firma debido mayor reconocimiento y recordación por parte del mercado. Situación que fue identificada a partir de las entrevistas realizadas a las compañías de diferentes tamaños y que guarda relación a lo señalado por Wang (2014) quien indica que las empresas de auditoría proporcionan una calidad superior como resultado de un incentivo para proteger su reputación.

La implementación de controles, la conservación de soportes y la claridad del trabajo ejecutado por las firmas de auditoría, sin importar su tamaño, les permite que en el evento que sucedan casos de fraude o quiebra de empresas por malos manejos, puedan aclarar y justificar su trabajo, y comprobar que no se encuentran inmersos en los hechos sucedidos, además les permite demostrar que el trabajo realizado era el requerido de acuerdo a las normas de auditoría y a las regulaciones del país donde se ejecutan. Esto puede evitar que se lleguen a tener sanciones por incumplimiento a las normas y más aún en este momento en donde se han venido mostrando a la luz situaciones de corrupción presentadas en el país, en las cuales se observa la exposición del auditor a críticas, a investigaciones y al escarnio público ocasionando que se pierda la credibilidad sobre la profesión y sobre el trabajo realizado.

Es importante destacar que los resultados de la investigación no pretenden ser explicativos de la situación generalizada de todas las firmas de auditoría en Colombia, ya que se concentró en profundizar en el análisis de casos representativos del sector, obteniendo una primera mirada de las características de estas entidades. Por esto, una recomendación para investigaciones futuras es ampliar el análisis para alcanzar conclusiones más generalizantes sobre el comportamiento de otras firmas de auditoría.

A partir de los hallazgos de este trabajo, se puede sugerir como temas relevantes para futuros estudios los siguientes: la evaluación de la calidad de auditoría en Colombia a través de la verificación de las opiniones emitidas por firmas de auditoría en empresas que quebraron o que tuvieron que cerrarse, en donde se determine si la firma de auditoría

advirtió algún tema; la percepción del cliente sobre la calidad en los servicios recibidos por parte de las firmas de auditoría y la razón de por que contratan estos servicios; como aporta la auditoría o que impacto tiene el trabajo realizado en las empresas de familia; un análisis de reportes dados por los diferentes entes de control de auditoría independientes sobre los resultados del monitoreo en la calidad de auditoria y de la determinación de las principales fallas reportadas.

## Bibliografía

- Agadoña, A. (1998). *La teoría de los Stakeholders y el bien común*. Documento de Investigación Universidad de Navarra. Recuperado de <http://www.iese.edu/research/pdfs/DI-0355.pdf>
- American Institute of Certified Public Accountants - AICPA. (2016). *Establishing and Maintaining a System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice — For Small- and Medium-Sized Firms*. Recuperado de <http://www.aicpa.org/InterestAreas/FRC/DownloadableDocuments/EAQPA/Practice-Aid-Small-Medium.pdf>
- American Institute of Certificated Public Accounts, INC. – AICPA. (2015). *Establishing and Maintaining a System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice. New York*. Recuperado de [https://www.aicpa.org/InterestAreas/FRC/DownloadableDocuments/EAQPA/Practice\\_Aid-Multiple\\_Office\\_Firm.pdf](https://www.aicpa.org/InterestAreas/FRC/DownloadableDocuments/EAQPA/Practice_Aid-Multiple_Office_Firm.pdf)
- Australian Public Policy Committee - APPC. (2013). *Audit Quality in Australia – A Brief Overview of Recent Regulatory and Professional Developments*. Recuperado de [http://www.frc.gov.au/files/2014/02/APPC\\_Audit\\_Quality\\_in\\_Australia.pdf](http://www.frc.gov.au/files/2014/02/APPC_Audit_Quality_in_Australia.pdf)
- Banco Interamericano de Desarrollo - BID. (2011). *Pautas para la elaboración de estudios de caso. Vicepresidencia de Sectores y Conocimiento*. Recuperado de <https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/6434/Pautas%20para%20la%20elaboraci%C3%B3n%20de%20Estudios%20de%20Caso.pdf>
- Canadian Public Accountability Board - CPAB. (2016). *Interim Report*. Recuperado de [http://www.cpab-crc.ca/Documents/Topics/Audit%20Quality%20Indicators/CPAB\\_AQI\\_Pilot\\_2016\\_Interim\\_Report\\_EN.pdf](http://www.cpab-crc.ca/Documents/Topics/Audit%20Quality%20Indicators/CPAB_AQI_Pilot_2016_Interim_Report_EN.pdf)
- Canadian Public Accountability Board - CPAB (2016). *Transparency into the Audit – Audit Quality Indicators and Transparency Reporting*. Recuperado de [http://www.cpab-crc.ca/Documents/Stakeholders/Audit%20Committee/CPAB\\_Exchange\\_Transparency\\_Audit\\_Part\\_2\\_EN.pdf](http://www.cpab-crc.ca/Documents/Stakeholders/Audit%20Committee/CPAB_Exchange_Transparency_Audit_Part_2_EN.pdf)

- Canadian Public Accountability Board - CPAB (2015). *Audit quality was inconsistent across the Big Four firms; significant inspection findings increase overall*. Recuperado de [http://www.cpab-crc.ca/Documents/Annual%20Reports/CPAB\\_2015\\_Big%20Four\\_Report\\_EN\\_Final.pdf](http://www.cpab-crc.ca/Documents/Annual%20Reports/CPAB_2015_Big%20Four_Report_EN_Final.pdf)
- Center for Audit Quality. (2014). *Approach to Audit Quality Indicators*. Recuperado de <http://theqa.org/policy-issue/audit-quality-indicators>
- Cerda H. (2011). *Los Elementos de la Investigación*. Colombia. Cooperativa Editorial Magisterio.
- Chen, Y., Hsu, J., Huang, M., & Yang, P. (2013). Quality, Size, and Performance of Audit Firms. *International Journal Of Business And Finance Research*, 7(5), 89-105. Recuperado de <http://www.theibfr.com/ijbfrsample.htm>
- Coase, R. (1990). *Accounting and the theory of the firm*. *Journal of accounting and economics* 12, 3 - 13. Recuperado de [http://219.219.114.96/cufe/upload\\_files/other/4\\_20140516101548\\_13%20Coase.pdf](http://219.219.114.96/cufe/upload_files/other/4_20140516101548_13%20Coase.pdf)
- Comisión Europea. (2010). *Libro Verde. Política de Auditoria: Lecciones de Crisis*. Recuperado de [https://www.fundacionmapfre.org/documentacion/publico/i18n/catalogo\\_imagenes/imagen\\_id.cmd?idImagen=1066102#?](https://www.fundacionmapfre.org/documentacion/publico/i18n/catalogo_imagenes/imagen_id.cmd?idImagen=1066102#?)
- Congreso de la República. (1990). *Ley 43 del 13 de diciembre de 1990*. Recuperado de <https://jcc.gov.co/images/pdfs/normatividad/leyes/LEY%2043%20DE%201990.pdf>
- Congreso de la República. (2009). *Ley 1314 del 13 de julio de 2009*. Recuperado de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=36833>
- Copley, P. y Doucet, M. (1993). *The Impact of Competition on the Quality of Governmental Audits*. *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 12(1), 88. Recuperado de <http://eds.a.ebscohost.com.ezproxy.unal.edu.co/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=7&sid=69de9a4e-5b16-485a-bd36-3b2ce0b95519%40sessionmgr4010>
- DeAngelo, L. E. (1981). *Auditor size and audit quality*. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- Delloite, (2015). Estándares Internacionales de Aseguramiento Calidad y Control de Calidad. *Revista digital de aseguramiento*, edición número 4. Recuperado de

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/revistadigital/RDANo4.pdf>

Durendez, A., Mate M. (2012). The geographical factor in the determination of audit quality. *Revista De Contabilidad: Spanish Accounting Review*, Vol 15, Iss 2, Pp 287-310 (2012), (2), 287. Recuperado de <https://doaj.org/article/8346b980aa9d4dde8de93b4a3ca7d346>

Espinosa-Pike, M., y Barrainkua, I. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Revista De Contabilidad*, 1910-20. doi:10.1016/j.rcsar.2014.10.001

*Forum of Firms and Transnational Auditors Committee - FOF*, (2017).. <http://www.ifac.org/about-ifac/forum-firms-and-transnational-auditors-committee>

Francis, J., Michas, P. y Yu, M. (2013). *Office Size of Big 4 Auditors and Client Restatements*. *Contemporary Accounting Research*, (4), 1626. Recuperado de <http://resolver.ebscohost.com.ezproxy.unal.edu.co/openurl?sid=EBSCO%3aedsgao&genre=article&issn=08239150&ISBN=&volume=30&issue=4&date=20130101&spage=1626&pages=1626-1661&title=Contemporary+Accounting+Research&atitle=Office+Size+of+Big+4+Auditors+and+Client+Restatements&aulast=Francis%2c+Jere+R.&id=DOI%3a&sit e=ftf-live>

Francis, J. R. (2011). *A framework for understanding and researching audit quality*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, (2). 125. Recuperado de <http://eds.a.ebscohost.com.ezproxy.unal.edu.co/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=3&sid=55dbfa61-c4a4-4b3b-b0ab-1e21a2387925%40sessionmgr4009>

Francis, J. R., Michael D., Y. (2009). *Big 4 Office Size and Audit Quality*. *The Accounting Review*, (5), 1521. Recuperado de <http://eds.a.ebscohost.com.ezproxy.unal.edu.co/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=5&sid=55dbfa61-c4a4-4b3b-b0ab-1e21a2387925%40sessionmgr4009>

Francis, J. R. (2004). *What do we know about audit quality?*. *The British Accounting Review*, 36345-368. doi:10.1016/j.bar.2004.09.003. Recuperado de [https://ac-els-cdn-com.ezproxy.unal.edu.co/S0890838904000769/1-s2.0-S0890838904000769-main.pdf?\\_tid=2d054c98-c8c3-11e7-9008-00000aacb35f&acdnat=1510612806\\_33d7ed9a7ab6725f96ca6de3c107505e](https://ac-els-cdn-com.ezproxy.unal.edu.co/S0890838904000769/1-s2.0-S0890838904000769-main.pdf?_tid=2d054c98-c8c3-11e7-9008-00000aacb35f&acdnat=1510612806_33d7ed9a7ab6725f96ca6de3c107505e)

- García, M. A., Garrido, P., Vico, A., Moizer, P., & Humphrey, C. (1999). *La calidad del servicio de auditoría: los auditores vistos por sus clientes*. Revista Española de Financiación y Contabilidad, 1005-1041.
- Gavious, I. (2006). *Alternative perspectives to deal with auditors' agency problem*. Critical Perspectives on Accounting, 18(4), 451–467. Recuperado de <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2006.01.011>
- Guash, L.; Louis Racine, J.; Sánchez, I.; Diop, M. (2008). *Sistemas de Calidad y Estándares hacia la Construcción de Ventajas Competitivas*. Banco Mundial y Universidad del Rosario. Ediciones Mayol. Bogotá.
- González, F. (16 de mayo de 2014). Contadores, en la mira por grandes escándalos del país. *El Tiempo*. Recuperado <http://www.eltiempo.com/archivo/documento/CMS-13994576>
- Hernández S., Fernández C. y Baptista L. (2014). *Metodología de la Investigación*. McGraw Hill / Interamericana editores S.A. México
- Hoitash, R., Markelevich, A. y Barragato C., (2007) Auditor fees and audit quality, *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 761-786, Recuperado de <https://doi-org.ezproxy.unal.edu.co/10.1108/02686900710819634>.
- IAASB Releases Audit Quality Framework. (2014). *Financial Executive*, 30(1), 9. Recuperado de <http://eds.a.ebscohost.com.ezproxy.unal.edu.co/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=4&sid=7447bd44-5c53-4e06-9e99-e688cb2c3d99%40sessionmgr4009>
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW. (2010). *Audit Quality: challenges for international consistency*. Recuperado de [http://www.icaew.com/en/technical/audit-and-assurance/audit-quality-forumaqf/~media/44d1447de9ec4bc48142ee59144fdd1e.ashx](http://www.icaew.com/en/technical/audit-and-assurance/audit-quality-forumaqf/~/media/44d1447de9ec4bc48142ee59144fdd1e.ashx)
- International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB. (2014). *A Framework for audit quality, key elements that create an environment for audit quality*. Recuperado de <https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Crete-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB (2011). *Audit Quality: An International Framework*. Documento para discusión. Recuperado de



<https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/20110912-IAASBCAG-AgendaItemC1-AuditQuality-Draft-Fwk-Paper-V1-01.pdf>

International Federation of Accountants - IFAC. (2015). *Norma Internacional de Control de Calidad I – Control de Calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*. Recuperado de [http://www.ctcp.gov.co/\\_files/documents/1500665354-3721.pdf](http://www.ctcp.gov.co/_files/documents/1500665354-3721.pdf)

International Federation of Accounts - IFAC (2012). *Aplicación de la NICCI de forma proporcional a la naturaleza y el tamaño de la firma de auditoría*. Recuperado de <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-QA-Aplicacion-de-la-NICCI-de-Forma-Proporcional-a-la-Naturaleza-y-TamaAo-de-la-Firma-de-AuditorAa.pdf>

International Federation of Accounts. (2012). *Guía de control de calidad para pequeñas y medianas firmas de auditoría*. Recuperado de [http://www.icpard.org/media/1455643/5SA5S\\_GUIA\\_DE\\_CONTROL\\_DE\\_CALIDAD\\_PARA\\_PEQUENAS\\_Y\\_MEDIANAS\\_FIRMAS\\_DE\\_AUDITORIA\\_3a\\_edicion.pdf](http://www.icpard.org/media/1455643/5SA5S_GUIA_DE_CONTROL_DE_CALIDAD_PARA_PEQUENAS_Y_MEDIANAS_FIRMAS_DE_AUDITORIA_3a_edicion.pdf)

International Federation of Accounts – IFAC (2007). *Tone at the Top and Audit Quality - Forum de Firms*. Recuperado de <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/tone-at-the-top-and-audit-q.pdf>

International Forum of Independent Audit Regulators - IFIAR (SF). *About IFIAR*. Extraído de <https://www.ifiar.org/about/>

International Forum of Independent Audit Regulators - IFIAR. (2017). *Report on 2016 Survey of Inspection Findings March 2017*. Recuperado de <https://www.ifiar.org/activities/>

Jalalizadeh, D., & Shahbazi, S. (2015). *The effect of size and age of audit firms on audit quality*. International Journal Of Applied Business And Economic Research, 13(2), 841-867. Recuperado de <http://european-cience.com/eojnss/article/viewFile/317/pdf>

Joseph V, Carcello A. y Zoe – Vonna Palmrose a. (1994). *Auditor Litigation and Modified Reporting on Bankrupt Clients*. Journal Of Accounting Research. Recuperado de <http://www.jstor.org.ezproxy.unal.edu.co/tc/verify?origin=%2Fstable%2Fpdf%2F2491436.pdf>

- Junta Central de Contadores (2017). Contadores Sancionados. Recuperado de <http://www.jcc.gov.co/tramites-y-servicios/servicios/sanciones/contadores-sancionados> el 04 de noviembre de 2017.
- Junta Central de Contadores (2017) Empresas Sancionadas. Recuperado de <http://www.jcc.gov.co/tramites-y-servicios/servicios/consulta-estado-contador> el 04 de noviembre de 2017.
- Kinnear, T., Taylor, J., Lopetegui, G. y Jany, J. (2004). *Investigación de mercados*. Bogotá : McGraw-Hill Interamericana.
- Krishnan, J., y Schauer, P. C. (2001). *Differences in Quality Among Audit Firms*. *Journal of Accountancy*. Recuperado de <http://eds.a.ebscohost.com.ezproxy.unal.edu.co/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=4&sid=154b0a43-2b14-435f-8e15-592e46aae235%40sessionmgr4009>
- Lopez, M. (2005). *La regulación como medio para la mejora de la Calidad de la Auditoria Financiera: El caso de la prestación de servicios adicionales*. Tesis doctoral publicada. Departamento de Contabilidad y Economía Financiera, Universidad de Sevilla. Recuperado de <http://fondosdigitales.us.es/tesis/tesis/494/la-regulacion-como-medio-para-la-mejora-de-la-calidad-de-la-auditoria-financiera-el-caso-de-la-prestacion-de-servicios-adicionales/>
- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (2016). *Decreto 2132 del 22 de diciembre de 2016*. Recuperado de <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/leycontable/index.htm>
- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (2015). *Decreto 302 del 20 de febrero de 2015*. Recuperado de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=60905>
- Montes Salazar, C.; Mejía Soto, E.; Montilla Galvis, O. (2007) *Estándares Internacionales de Calidad, Auditoria y Aseguramiento*. Universidad Libre de Colombia.
- Palmrose, Z. (1988). *An analysis of auditor litigation and audit service quality*. *Accounting Review*, (1). 55 Recuperado de <http://eds.a.ebscohost.com.ezproxy.unal.edu.co/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=11&sid=154b0a43-2b14-435f-8e15-592e46aae235%40sessionmgr4009>

- Palmrose, Z. (1986). *Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence*. Journal of Accounting Research, 24(1), 97-110. doi:10.2307/2490806. Recuperado de <http://www.jstor.org.ezproxy.unal.edu.co/stable/pdf/2491436.pdf>
- PwC (2017). *Global Annual Review 2017 – Mensaje del presidente*. Recuperado de <http://www.pwc.com/gx/en/about/global-annual-review-2017.html>
- Quintas, A. L. (2009). *Liderazgo Creativo* [electronic resource] : Hacia el Logro de la Excelencia Personal. Argentina: Editorial Brujas.
- Rezaee, Z., Abernathy, J., Causholli, M., Michas, P. N., Roush, P., Rowe, S., y Velury, U. K. (2016). *Comments of the Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting Association on PCAOB Concept Release on Audit Quality Indicators*. No. 2015-005, July 1, 2015. Current Issues In Auditing, 10(1), C11. doi:10.2308/ciia-51316. Recuperado de <http://ezproxy.unal.edu.co/login?url=http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edb&AN=116755521&lang=es&site=eds-live>
- Rodríguez Estrada, M. (2013). *Liderazgo: desarrollo de habilidades directivas* (2a. ed.). [N.p.]: Editorial El Manual Moderno.
- Sandoval, C. (1996) *Investigación Cualitativa*. Desarrollado por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, ICFES. Arfo Editores e impresores Ltda. Bogotá, Colombia.
- Serrano, J (2015). *El riesgo de negocio de las pequeñas y medianas firmas de auditoría en España: gestión mediante esfuerzo y prima de riesgo*. Tesis doctoral publicada. Facultad de economía y empresa. Universidad de Murcia. Recuperado de [http://eds.a.ebscohost.com/eds/detail/detail?sid=30a0b6e0-35a9-4e95-b1c2-  
ea338b31e88a%40sessionmgr4010&vid=0&hid=4102&bdata=Jmxhbmc9ZXMmc2  
10ZT11ZHMtbGl2ZQ%3d%3d#AN=tdx.10803.345235&db=edstdx](http://eds.a.ebscohost.com/eds/detail/detail?sid=30a0b6e0-35a9-4e95-b1c2-<br/>ea338b31e88a%40sessionmgr4010&vid=0&hid=4102&bdata=Jmxhbmc9ZXMmc2<br/>10ZT11ZHMtbGl2ZQ%3d%3d#AN=tdx.10803.345235&db=edstdx)
- Sosa J. (2013). Los servicios de aseguramiento en la pequeña empresa: ¿nivel de seguridad alto o moderado?. *Cuadernos de Contabilidad*, 14(34), 75-90. Recuperado de [http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0123-  
14722013000100004&lng=es&tlng=es](http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-<br/>14722013000100004&lng=es&tlng=es).
- Trischler, J. (2014). *Audit Quality Association between published reporting errors and audit firm characteristics*. Innsbruck, Austria. Springer Gabler.

- Unión Europea (2014). *Directiva 2014/56/UE* del Parlamento Europeo y del Consejo. Recuperado de <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=ES>
- Unión Europea (2006). *Directiva 2006/43/UE* del Parlamento Europeo y del Consejo. Extraído de <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&from=ES> el 27 de agosto de 2017
- Vuniarti, R. (2011). Audit Firm Size, Audit Fee and Audit Quality. *Journal Of Global Management*, 2(1), 84-97. Recuperado de <http://eds.a.ebscohost.com.ezproxy.unal.edu.co/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=3&sid=fcd9ec2a-52e8-4f4d-8eb4-aa5c9624512e%40sessionmgr4007>
- Wang, C., Kung, F., y Lin, K. (2014). *Does audit firm Size Contribute to audit quality? Evidence from two emerging markets*. *Corporate Ownership and Control*, 11(2 A), 96–107.

## Anexo 1 - Entrevistas a profundidad - semiestructuradas



### PROCEDIMIENTOS DE CONTROL DE CALIDAD EN FIRMAS DE AUDITORIA

Mi nombre es Adriana Lizeth Vivas Hernández, estudiante de la Maestría en Contabilidad y Finanzas de la Universidad Nacional de Colombia, bajo la dirección de los profesores Ricardo Martínez Hernández y Mary Analí Vera Colina. el objetivo de esta entrevista es conocer cómo las firmas de auditoría, implementan procesos dentro de sus labores diarias que les permitan mantener controles de calidad en el trabajo realizado, y cómo estos controles están asociados a la normativa colombiana y a los estándares internacionales.

En este orden de ideas, la información obtenida corresponde a una investigación netamente académica. Declaro que sus datos personales y el nombre de la institución a la que pertenece tienen carácter confidencial y serán tratados anónimamente. A fin de analizar la información en un software para datos cualitativos amablemente le solicito me permita grabar la entrevista

Nombre de la empresa: \_\_\_\_\_

Nombre del encuestado: \_\_\_\_\_

Cargo: \_\_\_\_\_

Tamaño de la empresa: \_\_\_\_\_

Número de clientes: \_\_\_\_\_

Número de empleados: \_\_\_\_\_

#### PREGUNTA INICIAL

1. En general ¿qué aspectos se tienen implementados en su firma de auditoría para garantizar el control de calidad en la ejecución de los encargos?

#### SUBVARIABLE: LIDERAZGO

2. ¿Existe una persona encargada de controlar los procesos de calidad desarrollados en la empresa? ¿Quién es esa persona? ¿Qué cualidades y perfil tiene?
3. ¿Qué funciones se le asignan a los líderes de auditoría?
4. ¿Con que frecuencia se realiza rotación de los socios como líderes de los encargos de auditoría?

#### SUBVARIABLE: REQUERIMIENTOS ETICOS

5. ¿Sobre qué principios, valores y requerimientos éticos se enfatiza su firma de auditoría?
6. ¿Cómo se garantiza que se cumplan con los principios de independencia, objetividad e integridad en la firma de auditoría?
7. ¿Con que frecuencia se solicita al equipo de trabajo que firme confirmaciones escritas de independencia o que manifieste si existe algún tema que deba saber la firma?
8. ¿Qué practicas implementa para tratar de que el personal no llegue a tener conflicto de intereses o influencia indebida de terceros?

#### SUBVARIABLE ACEPTACIÓN Y CONTINUIDAD DE LAS RELACIONES CON CLIENTES Y DE ENCARGOS ESPECIFICOS

9. ¿Qué aspectos tienen en cuenta para aceptar o dar continuidad a un encargo?
10. ¿Quién toma la decisión final de la aceptación y reaceptación de un cliente cuando se identifican riesgos importantes asociados al mismo y que generalmente que decisiones son tomadas al respecto?
11. ¿Cada cuánto realiza evaluaciones de reaceptación del cliente?
12. ¿Qué aspectos considera la firma para determinar si tiene la capacidad suficiente de asumir el encargo?

#### SUBVARIABLE RECURSOS HUMANOS

13. ¿Qué aspectos tiene en cuenta en la contratación del personal?
14. ¿Dentro de sus compromisos como firma tiene contemplados planes de desarrollo formal para el personal, teniendo en cuenta su necesidad? ¿Sobre qué temáticas se realizan estos planes de formación?
15. ¿Qué actividades realizan para motivar y retener a los profesionales competentes?
16. ¿Se realizan sesiones de orientación sobre los procedimientos de control de calidad a los empleados? ¿En qué momento se realizan? ¿Cada cuánto? ¿Cuáles son los principales temas tratados?
17. ¿Qué estrategias de promoción profesional son desarrolladas en su organización?
18. ¿Cómo se realiza la evaluación de desempeño de los auditores, de los gerentes y de los socios, y con qué periodicidad?
19. ¿Cómo asegura que el personal asignado tenga las capacidades para asumir el encargo?

## SUBVARIABLE EJECUCION DEL TRABAJO

20. Describa las actividades generales realizadas por el equipo de trabajo en el proceso de planeación de la auditoría.
21. ¿Cómo garantizan que el encargo se está ejecutando de conformidad a las normas profesionales y los requerimientos legales?
22. ¿Cuáles son los principales procedimientos aplicados durante la ejecución del encargo? ¿Cuántas visitas realiza? ¿Qué trabajos realiza en esas visitas? ¿Qué valor agregado ofrece al cliente?
23. ¿Antes de iniciar un trabajo de auditoría que información es proporcionada al equipo de trabajo y como se realiza la distribución de tiempos asignados?
24. ¿Utiliza servicios a través de la subcontratación de terceras empresas especialistas en algunos temas? ¿Qué servicios contrata?

## SUBVARIABLE: SEGUIMIENTO

25. ¿Qué actividades realiza para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que su sistema de control de calidad opera eficazmente?
26. ¿Al finalizar un encargo como garantiza que este se haya ejecutado adecuadamente?
27. ¿Qué procedimientos aplica para la revisión de control de calidad de los encargos y en qué momento se realiza esta revisión?

## SUBVARIABLE: DOCUMENTACION

28. ¿Su empresa cuenta con manuales, procedimientos o políticas escritas relacionadas con los aspectos claves del control de calidad? ¿Qué clase documentos?
29. ¿Cómo se realiza el archivo y conservación de la información recopilada en cada una de las auditorías realizadas?
30. ¿Qué controles implementa con el fin de impedir la modificación no autorizada o la pérdida de documentación de un encargo?
31. ¿Qué controles diseña o implementa la firma de auditoría para preservar la confidencialidad, la custodia, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación?

## PREGUNTA FINAL

32. ¿Qué otros aspectos adicionales o que no hayamos mencionado contribuyen al control de calidad en su firma de auditoría?