

CALIDAD EN LA REVISORÍA FISCAL: ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA APLICACIÓN DEL MARCO PARA LA CALIDAD DE LA AUDITORIA Y LA ISQC1 EN COLOMBIA

Yuli Marcela Suárez Rico¹ y Luis Armando Leal²

Resumen

El periodo coyuntural actual enfrenta retos que requieren cambios o ajustes en la manera en la que se prestan los servicios destinados a aumentar la confianza de los usuarios de la información financiera, sobre la base del interés público. En este contexto, en el presente documento se realiza un análisis sobre los posibles impactos que afrontarían los revisores fiscales que prestan sus servicios a título individual o como parte de sociedades de contadores que a la fecha no cuentan con un sistema de control de calidad, exigido en el decreto 2420 de 2015. Por ello, en primer lugar se realiza una revisión de los aspectos conceptuales del sistema de calidad de quienes desempeñan trabajos de aseguramiento estipulados por la Federación Internacional de Contadores desglosando los requerimientos básicos a tener en cuenta de acuerdo con el marco para la calidad y la Norma internacional de Control de Calidad número uno; en seguida se analiza un estudio de caso sobre las metodologías para el control de calidad empleadas que deben ser observadas por las firmas de revisoría fiscal pertenecientes al grupo 2; posteriormente los autores plantean los posibles impactos del control de calidad para la revisoría fiscal y se aportan unas conclusiones.

Palabras clave: Revisoría Fiscal, calidad en la auditoría, estándares internacionales.

1. Introducción

La presión ejercida por el movimiento de la globalización caracterizado entre otras cosas por una internacionalización del capital (Ianni, 2006), ha generado como consecuencia una gran integración de productos, mercados y capitales, que en resumen genera cambios estructurales a nivel social, económico y financiero (Giddens, 1999).

Dichos cambios han repercutido de manera directa en la esfera contable, que en Colombia se materializa con el proceso de convergencia iniciado tras la promulgación de la ley 1314 de 2009, conformando así un conjunto coherente entre el modelo económico al que se pretende transitar, y su modelo contable (Rueda, 2010). Con ello, el control y el aseguramiento adquieren roles fundamentales como agentes que propenden por aumentar la confianza de los usuarios hacia la información financiera y tras ello, hacia la gestión empresarial, en un ámbito en el cual pueden existir tensiones entre los objetivos perseguidos por los diversos tipos de agentes, ante la separación entre la propiedad y el control de la gestión presente en empresas cada vez más financiarizadas³ (Ortega, Moreno, & Suriñach, 2006).

¹ Contadora Pública de la Universidad Nacional de Colombia, Magíster en Administración de la Universidad Nacional de Colombia y Docente de Contaduría Pública de Tiempo Completo de la Universidad Central.

² Contador Público de la universidad de Santo Tomas, Magister en Auditoría de Sistemas de la Universidad Santo Tomas y Docente de Contaduría de la Universidad Externado de Colombia.

³ El término financiarización hace referencia a la preponderancia o importancia del capital financiero sobre el capital productivo, fruto de los cambios que la actividad financiera y la globalización han impulsado en la economía

En Colombia, la figura de control por excelencia es la revisoría fiscal, que más allá de la evaluación de la información financiera, se constituye en una institución integral y permanente en las organizaciones que da fe pública de las actuaciones del ente ante el Estado y la sociedad(Franco, 2012).

Dicha institución tiene una tradición histórica local importante. Tal como lo señala Cardona (1988) desde el siglo XIX ya se tenía evidencia de la prestación de servicios de revisoría fiscal en organizaciones como el Banco de Bogotá, el Banco Nacional, el Banco de Exportadores y la Compañía Colombiana de Seguros, en lo que Valenzuela(2015) denomina el paso de una economía predominantemente agrícola a una economía mixta con organizaciones de diversos sectores como el comercial, industrial y financiero, aunque su reglamentación se da solo hasta el año 1931 con la ley 58(Bermudez, 1996).

Tras su reglamentación, esta institución ha cobrado mayor protagonismo, al punto de que sus funciones se encuentran recogidas en una gran cantidad de leyes y regulaciones de todos los sectores, en tanto su ejercicio profesional se fundamenta en el interés público y

en la necesidad de que sus acciones brinden seguridad a quienes interactúan con los entes económicos, en especial en lo concerniente con el cumplimiento de las disposiciones vigentes, la integridad, la confiabilidad y pertinencia de la información suministrada, la diligencia de los administradores y, la eficiencia y eficacia de las operaciones realizadas.(Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2008, pág. 17)

Habida cuenta del carácter legal y profesional de la revisoría fiscal, esta tiene como principio el cumplimiento a las normas de la profesión contable lo que le exige cumplir con el nuevo marco normativo recogido en el decreto 2420 de 2015 “por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información”, obligatorio para los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades del grupo 1, y a entidades del grupo 2 que tengan más de 30.000 SMLV en activos o más de 200 trabajadores, lo que a su vez se sustenta en el artículo 5 de la citada ley que define las normas de aseguramiento como

(...) un sistema compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías, que regulan las calidades 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 la información distinta de la anterior.(Congreso de la República de Colombia, 2009)

En atención a lo anterior, el artículo 1.2.1.2° del decreto 2420 de 2015 ha establecido que los Contadores Públicos que presten servicios de auditoría, revisoría fiscal, revisión de información financiera o cualquier otro trabajo de aseguramiento deberán aplicar las Normas Internacionales de Control de Calidad.

en general (Medialdea & Sanabria, 2013). La financiarización amplía la brecha establecida entre la gestión y la propiedad, y con ello, el control adquiere mayor relevancia (Ganga & Vera, 2008).

Frente a lo anterior, es menester aclarar que aunque los servicios de auditoría y revisoría fiscal difieren entre sí, por ser la revisoría fiscal una institución de control integral, de acuerdo con el mandato legal, deberá aplicar la normativa referente al aseguramiento recogida en el decreto citado, la cual alude en sus versiones originales a *la auditoría*. Con ello, los autores no pretenden asimilar ambas figuras, sino que buscan guardar rigurosidad en la nominación expresada taxativamente en las normas y en el marco para la calidad de la auditoría⁴, aquí tratados.

Aunado a lo anterior, diversos debates se han sostenido en Colombia, sobre la conveniencia de aplicar un marco normativo referente a servicios de aseguramiento, en la revisoría fiscal, con lo que, nuevas líneas de investigación concernientes a los efectos de la regulación en la revisoría fiscal podrían ser desarrollados. No obstante, este documento parte del reconocimiento de la exigencia que el mandato legal ejerce a partir de una norma que ya ha sido emitida y por tanto, utilizará una metodología descriptiva para referirse a los aspectos principales de los documentos aquí tratados.

Ahora bien, este nuevo mandato supone implicaciones y posibles impactos e inconvenientes de diversos tipos como la resistencia al cambio por parte de algunos profesionales y las barreras culturales, entre otros (Sosa Cardozo, 2013), debido a que antes de la expedición del decreto 302 de 2015 no existía una reglamentación obligatoria sobre requerimientos mínimos de control de calidad.

Una revisión preliminar de la literatura muestra que países como España han realizado una modificación a su ordenamiento con el propósito de incluir la exigencia de los sistemas de control de calidad como una medida de vigilancia de las sociedades auditoras, en atención a la necesidad urgente de reparar la confianza pública de la profesión (García & Ipiñazar, 2011). Dichos cambios han implicado modificaciones por parte de las firmas⁵ en cuanto a la metodología empleada para prestar los servicios, la incorporación de documentación que dé cuenta del sistema instaurado y el planteamiento de procedimientos conducentes a mejorar la calidad de la auditoría; y por parte del regulador español, de un sistema de revisión de la eficacia y eficiencia de los sistemas de control de calidad empleados por estas organizaciones.

En Colombia, es posible observar que la literatura académica ha centrado su atención en el análisis de las implicaciones que tiene aplicar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA⁶) en la revisoría fiscal. De ello dan cuenta trabajos como los de Pérez, Rodríguez & Bermúdez (2010), Arroyave & Trujillo (2013), Hurtado (2014), Chávez (2015), Cortés (2015) y Villa (2015).

Es así que este documento parte del interrogante ¿Cuáles son los impactos generados por la norma de control de calidad y el marco para la calidad de la auditoría, para los revisores fiscales que actúan como parte de sociedades que no sustentan actualmente sus servicios en el marco normativo internacional?

⁴ Cuya denominación original en idioma inglés es "A framework for audit quality"

⁵ En este documento acogemos la acepción de firma entregada por la Federación Internacional de Contadores Públicos que es definida como "un profesional, una sociedad o corporación u otra entidad de contadores profesionales" (IFAC, 2015).

⁶ En inglés International Audit Standards (IAS)

Por ello, el documento se estructura en cinco secciones, iniciando con la presente introducción. Posteriormente se tratarán aspectos esenciales de la calidad que tomarán los elementos del marco para la calidad de la auditoría y los requerimientos mínimos establecidos en la norma para el control de la calidad número uno; en seguida se realizará un análisis con la metodología de estudio de casos de los sistemas y técnicas para el control de la calidad usados por las firmas en Colombia, tomando como base un instrumento cualitativo fundamentado en la entrevista a agentes privilegiados. La cuarta sección recogerá los principales impactos evidenciados a la luz de la contrastación de los requerimientos de la norma y de las metodologías usadas aplicadas a un caso y finalmente se aportan unas conclusiones y reflexiones de los autores.

2. Aspectos básicos para la calidad de la auditoría

Diversos estudios se han realizado a nivel internacional sobre la calidad en los servicios de aseguramiento. Por ejemplo, De Angelo(1981) realizó un análisis sobre el tamaño de las firmas y la calidad de la auditoría; Becker, Defond, Jiambalvo&Subramanyam(1998) realizaron una investigación desde el enfoque positivo de la contabilidad para estudiar la correlación entre calidad de la auditoría y gestión de las ganancias⁷; Ghosh& Moon(2005) estudiaron la relación entre la percepción de la calidad de la auditoría y la permanencia o tenencia de un auditor.

De acuerdo con De Angelo (1981) la calidad de la auditoría es exigida como un proceso de monitoreo continuo debido a los conflictos de interés entre propietarios (accionistas) y la gerencia y entre otros grupos de interés, y frecuentemente se alude en términos de un rango que adopta las nociones de baja calidad o alta calidad. El imaginario colectivo, ha dispuesto que la calidad de la auditoría tiene una relación inversa con las fallas en el proceso auditor, esto es: a mayor calidad de la auditoría se esperaría una tasa menor de fallos(Francis, What do we know about audit quality, 2004). No obstante, dicha asociación no es fácil de establecer en tanto el tema de la auditoría es todavía un asunto en el que el juicio profesional desempeña un rol fundamental y en el que el tema de la calidad aún no tiene consenso, tal como lo afirma IAASB

El término “calidad de la auditoría” es usado frecuentemente en debates entre grupos de interés, en comunicaciones de los reguladores, emisores de estándares, firmas de auditoría, y otros; y en investigación y formulación de políticas. [Aun así] (...) es un tema complejo del cual no hay definición o análisis que haya logrado reconocimiento universal.(IAASB, 2013, pág. 10).

Algunos de los temas que presentan más desafío para una definición de la calidad en la auditoría tienen que ver con asuntos como las declaraciones equivocadas materiales, en tanto, según el IAASB(2013) la existencia o no de errores significativos en los estados financieros auditados solo proporcionan una parte de lo que podría ser calidad de la auditoría, asimismo, los criterios para considerar que la evidencia es apropiada y suficiente varían, por lo que la opinión del auditor es en gran medida cuestión de juicio. La forma como cada grupo de interés asume la calidad de la auditoría también difiere, algunos grupos, por

⁷ O earnings management en inglés.

ejemplo, se concentrarán en la eficiencia en el costo de la auditoría como medida de la calidad, para otros se entenderá la calidad a partir de un alto grado de evidencia.

Teniendo en cuenta lo anterior, Francis(2011) expone que la calidad de la auditoría depende de diversos factores que deben ser estudiados a la hora de definir o construir una concepción de calidad⁸. Dichos factores son denominados unidades de análisis y se exponen a continuación en la tabla 1.

Tabla 1. Unidades de análisis en la calidad de la auditoría.

Factores
Los Inputs (las entradas) de auditoría
El proceso de Auditoría
Las firmas que prestan servicios de aseguramiento
La industria o el mercado de la auditoría
Las instituciones profesionales
Las consecuencias económicas de los resultados de la auditoría

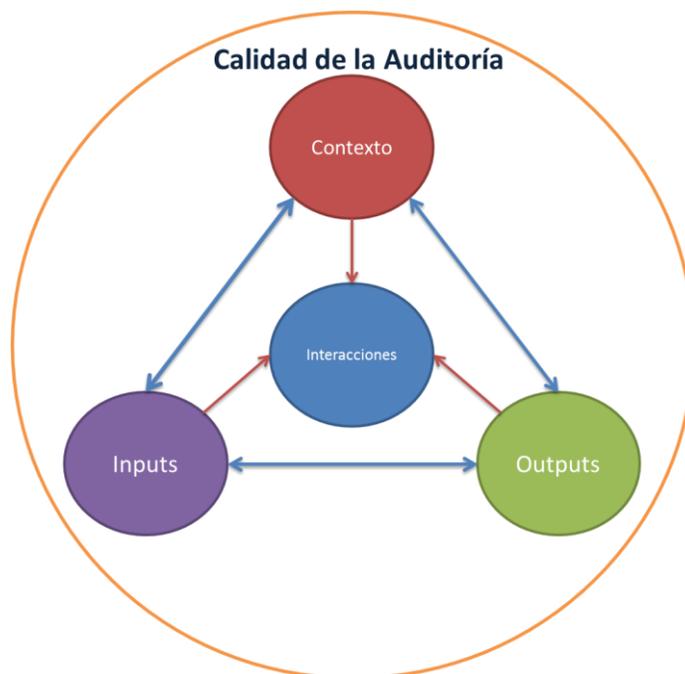
Fuente: Francis(2011, pág. 126)

2.1 Marco para la calidad de la auditoria

Por su parte, el IAASB considera que la calidad se logra cuando la opinión del auditor descansa en una base de evidencia apropiada y suficiente, obtenida por un equipo con valores y conductas éticas, y con conocimiento y experiencia idóneos, que aplica procedimientos rigurosos y genera informes oportunos. Así, este organismo también estableció una serie de atributos en dos categorías (entradas y salidas o inputs y outputs) divididos por tres niveles de aplicación (El nivel del encargo, el nivel de la firma y el nivel nacional) recogidos en un marco que es aplicable a todo tipo de firmas sin importar su tamaño, o si hacen o no parte de una red. La figura 1 expone los atributos del marco para la calidad de la auditoría en los que se denotan relaciones en doble vía entre las entradas y las salidas que se ven afectadas y afectan al contexto, en el cual se encuentran tanto los requerimientos legislativos como regulatorios. Estos tres atributos ejercen influencia directa sobre las interacciones entre grupos de interés en la organización.

⁸Francis (2011) plantea que originalmente los factores deben distinguirse entre dos niveles a saber: el nivel del encargo, o nivel micro de la auditoría y el nivel del ambiente, nivel nacional o de jurisdicción, conocido también como nivel macro.No obstante, los factores de la tabla no consideran dicha distinción por cuanto los procesos efectuados por los auditores a nivel de firma están fuertemente influenciados por el nivel jurisdiccional.

Figura 1. Atributos principales de la calidad de la auditoría



Fuente:(IAASB, 2013, pág. 19)

En atención a que el interés de los autores se centra directamente en el nivel de encargo y de firma, la siguiente sección abordará los factores de entrada y de salida en ambos⁹, haciendo claridad de que un análisis completo de los mismos requiere un estudio juicioso también del nivel macro o nacional.

2.1.1. Factores de Entrada

Como factores de entrada de la calidad de la auditoría el IAASB ha previsto los valores, la ética y las actitudes; el conocimiento, la experiencia y el tiempo asignado; el proceso de auditoría y; los procedimientos de control de calidad. A continuación se presentan los aspectos más importantes que el marco define tanto para el nivel de encargo como para el nivel de firma.

2.1.1.1. Valores, ética y actitudes

- **Nivel del encargo**

El socio del encargo es responsable por la auditoría efectuada en un cliente específico y por tanto, juega un rol crítico para que su equipo exhiba actitudes éticas que se materializan en:

-El reconocimiento de que la auditoría es desarrollada en atención al interés público o de los grupos de interés de la entidad, por lo que sus juicios deben fundamentarse apropiadamente.

⁹ Los factores mostrados a continuación se resumen a partir de IAASB (2013).

- El comportamiento objetivo del equipo que, tal como lo menciona el código de ética, supone una actuación que no comprometa su juicio con ocasión de prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros (IESBA, 2014, pág. 10), teniendo en cuenta que gran parte de la información contenida en los estados financieros obedece a estimaciones, por lo que se espera que el profesional ejerza su trabajo con una evaluación objetiva de los criterios empleados por la gerencia. Adicionalmente una actitud ética del encargo, manifiesta integridad como base de sus actuaciones, que se traduce en cualidades como la honestidad, la justicia y la sinceridad (IESBA, 2014, pág. 16).

- La independencia del equipo que permite el ejercicio del escepticismo profesional, entendido como la capacidad de cuestionamiento y pensamiento crítico que le permita entender de una forma amplia el negocio de la entidad, sus riesgos y las posibles motivaciones para que se presenten incorrecciones materiales.

- La competencia profesional y el debido cuidado que implica el mantenimiento de las habilidades profesionales y la actuación con base en la regulación legal y profesional.

- ***Nivel de la firma***

La cultura se constituye en el referente principal de la ética en la firma, debido a que ésta influye en la mentalidad de sus integrantes, tanto socios como staff. Por ello, el enfoque de la firma debe partir de servir al interés público y no solo de lograr metas comerciales de tipo económico, puesto que una visión netamente economicista podría perjudicar la calidad de la auditoría. Esto requiere evitar que se disminuyan costos vía reducción del personal asignado a los encargos.

Los principios éticos deben ser fomentados y evaluados al interior de la firma y por tanto, esta debe incluirlos en sus procesos de selección, evaluación, promoción y remuneración. Adicionalmente, el conocimiento debe constituirse en la base técnica de los servicios prestados, por lo que la formación de los miembros de la firma debe estar garantizada en áreas tales como regulación, contabilidad, auditoría y ética. De manera relacionada, en aquellos casos en los que se presenten cuestiones complejas la firma debe consolidar un proceso de consulta entre socios y con expertos que permita desarrollar juicios razonables.

Uno de los aspectos primordiales que impactan la calidad en la auditoría desde el nivel de la firma son los procesos de evaluación sobre la aceptación y continuidad de encargos. Al menos cada año las firmas deben examinar si son o no competentes para desarrollar los encargos propuestos con los recursos necesarios, mediante un sistema riguroso que evite la aceptación de aquellos con altas probabilidades de fraude o de actos ilegales.

2.1.1.2. Conocimiento, experiencia y tiempo

- ***Nivel del encargo:***

El socio del encargo debe garantizar que el equipo conformado cuente con el nivel de competencia adecuado de acuerdo con el tipo de cliente y el sector en el que opera y que el tiempo asignado a cada persona sea el óptimo para recabar la evidencia apropiada y suficiente antes de emitir una opinión.

En cuanto a las competencias del equipo, el socio del encargo tiene la responsabilidad de garantizar que su equipo cuente con conocimientos en tecnologías de la información y en escenarios especializados y, si es necesario, debe contarse con el apoyo de un experto en el área. Otro tipo de competencias profesionales del auditor son recogidas en el estándar número ocho del IAESB¹⁰.

Un asunto de consideración es la responsabilidad que recae sobre el socio del encargo de estar directamente involucrado en todas las etapas del proceso de auditoría. Su participación en la planeación, evaluación del riesgo y la revisión de la evidencia recogida por el personal del equipo son aspectos esenciales que disminuyen el riesgo de auditoría. Esto, en atención a que la mayoría de las firmas emplean personal con distintos niveles de experiencia y conocimiento y organizan su trabajo de campo con base en una estructura jerárquica que requiere una revisión continua del trabajo realizado por el personal con menos experiencia.

- ***Nivel de la firma:***

El IAASB (2013) resalta la necesidad de contar con políticas y procedimientos dentro de las firmas con el propósito de garantizar en cada caso que se cuente con el conocimiento y la experiencia requerido en el encargo. De esta forma acentúa como atributos especiales relacionados con el conocimiento y la experiencia dentro de la firma la estructuración apropiada de los equipos de trabajo, optando por la distribución adecuada del personal más experimentado, evitando sobrecargas. Esto en atención a que muchas firmas pueden estar tentadas a asignar a su personal más experimentado a los clientes más prestigiosos, dejando de lado a aquellos clientes con mayor riesgo de que sus estados financieros presenten incorrecciones materiales.

En relación con lo anterior, otro atributo de entrada para la calidad tiene que ver con la instrucción en el trabajo, que busca que los miembros en cargos “senior” asesoren a los asistentes mediante el entrenamiento que les permita desarrollar sus habilidades o competencias. De otra parte, las evaluaciones de desempeño también contribuyen a la calidad en el nivel de la firma porque estas se encargan de descubrir la falta de determinadas habilidades o competencias en el staff que deben ser subsanadas, situación en la que la firma tiene una responsabilidad adicional en la formación continua de su personal, para lo cual, de acuerdo con el marco para la calidad de la auditoría, debe destinar el tiempo y los recursos suficientes sobre formación en materias contables, de auditoría, entre otras.

2.1.1.3. Proceso de Auditoría y procedimientos de control de calidad

- ***Nivel del encargo***

Todos los encargos que se desarrollen deben ejecutar los estándares internacionales de auditoría y deben estar acordes con lo requerido en la ISQC1 en todas sus etapas. Adicionalmente, se requiere que todos los miembros del equipo cumplan las regulaciones y leyes nacionales, y que se aplique la metodología creada por la firma, pues esta otorga un mayor grado de especificidad que los estándares de auditoría.

¹⁰ International Accounting and Education Board.

El uso apropiado de las tecnologías de la información para la ejecución del trabajo, bien sea a través de técnicas asistidas por computador o de programas estadísticos para la realización de procedimientos, brinda ventajas en el cubrimiento de un número mayor de transacciones, que a su vez disminuye el riesgo de detección. En atención a esto, el equipo debe conocer y manejar el software que implemente la firma como parte de su metodología, lo que requiere capacitación. En este mismo sentido, el personal asignado al encargo debe tener claridad de las ocasiones en las que el uso de la tecnología podría optimizar o no, la fiabilidad de la evidencia.

Otro aspecto fundamental relacionado con el proceso de auditoría es la interacción entre el personal del encargo y el personal asignado a los componentes, cuando el cliente tiene subsidiarias o sucursales, y entre el personal del encargo y los auditores internos de la entidad, lo que alimenta la comunicación y fortalece las conclusiones conducentes a la opinión.

En el proceso de auditoría, la documentación es un elemento esencial que debe ser elaborada con miras a que cualquier auditor experimentado pueda comprender “la naturaleza, la oportunidad y la extensión de los procedimientos ejecutados, los resultados de esos procedimientos, los asuntos significativos y las conclusiones logradas”(IAASB, 2013, pág. 40).

- ***Nivel de la firma***

El establecimiento de una metodología estándar para la prestación de los servicios de aseguramiento contribuye a aumentar la calidad y tiene beneficios para la firma(Díaz, Henríquez, & Solís, 2015). En atención a lo anterior, dicha metodología debe fomentar el cumplimiento de estándares a través de programas que verifiquen el cumplimiento de cada una de las etapas. Uno de los mecanismos para establecer la metodología estandarizada en las firmas es el uso de software. Este debe adaptarse a los cambios de los estándares y actualizarse constantemente con las mejoras que sean necesarias para permitir mayor interacción y establecer un balance entre las tareas obligatorias y la libertad del auditor para desarrollar su trabajo.

Asimismo, el uso de software permite efectuar revisiones a distancia de la documentación y del trabajo desarrollado por los miembros menos experimentados, lo que aumenta la eficiencia y disminuye riesgos.

En cuanto a los procedimientos de calidad, estos se instauran para brindar seguridad sobre si la firma cumple con los estándares y las regulaciones y sobre si los informes emitidos por los socios de los encargos son apropiados. Dichos procedimientos incluyen el monitoreo, como medida de aseguramiento de los controles en la firma y la revisión de control de calidad que se basan en evaluaciones objetivas de los juicios realizados por el equipo del encargo y sus conclusiones(IFAC, 2015).

2.1.2. Factores de salida

Estos factores son resultados emitidos para los usuarios de los servicios, quienes obtienen apenas un conocimiento limitado de los servicios prestados, a través de los informes.

Los factores de salida, por tanto, se refieren a reportes de información emitidos de una parte A hacia una parte B, compuesta por diversos grupos de interés que evaluarán la calidad de la auditoría en atención a su grado de influencia en la organización.

Dentro de tales factores se analizan tanto el nivel del encargo que cubija los resultados emitidos desde el auditor, desde la entidad y desde los reguladores en auditoría, como los niveles de la firma y nacional.

2.1.2.1. Nivel del encargo

Dentro de este nivel los principales atributos para evaluar la calidad de la auditoría son:

- Los informes del auditor emitidos a los usuarios sobre los estados financieros auditados

El objetivo de la auditoría se resume en la emisión de una opinión por parte del auditor. Cuando dicha opinión no es calificada, los usuarios de la información pueden tener una señal sobre la entidad y sus estados financieros, aunque esto también depende de la reputación de la firma. Aunque el informe está altamente estandarizado, muchos usuarios están solicitando una ampliación de la información dada por el auditor para conocer otros aspectos realizados en la auditoría, que les permitan formarse un criterio sobre la entidad.

- Los informes del auditor emitidos hacia el gobierno de la entidad

En atención a que el auditor tiene la responsabilidad de mantener una comunicación continua con el gobierno de la entidad, se espera que la información emitida a este órgano se extienda más allá de los requerimientos contenidos en las NIA, a través de comunicaciones que entreguen

- Información no sesgada sobre el desempeño de la gerencia sobre el cumplimiento de sus responsabilidades para la preparación de los estados financieros
 - Su visión sobre las prácticas de información financiera de la entidad, que incluya la operación de los controles internos
 - Recomendaciones para el mejoramiento del proceso de reporte financiero de la entidad
 - Información que les permita cumplir sus responsabilidades¹¹(IAASB, 2013, pág. 47)
- Los estados financieros auditados

El aseguramiento fomenta la calidad de los estados financieros. A través de la auditoría, por ejemplo, se pueden solicitar cambios en los borradores de los estados financieros, bien sean de tipo cualitativo o cuantitativo que disminuyan errores y permitan una presentación de mayor calidad.

- Los informes que emite el gobierno corporativo de la entidad

¹¹ Traducción libre de los autores del texto

- “Unbiased insights regarding the performance of management in fulfilling its responsibilities for the preparation of the financial statements;
- Insight into the entity’s financial reporting practices, including the operation of internal controls;
- Recommendations for improvement to the entity’s financial reporting process; and
- Information that enable them to effectively fulfill their governance responsibilities”

En muchos países el gobierno corporativo tiene la responsabilidad de supervisar al auditor. Por lo tanto, se espera que en tales casos, el comité de auditoría emita informes a los usuarios sobre el trabajo realizado en dicha supervisión. Con esto se aumenta la calidad de la auditoría y su percepción por parte de los destinatarios.

- La información sobre las auditorías individuales

Los reguladores nacionales pueden decidir hacer públicos los resultados de las inspecciones realizadas a diferentes encargos.

2.1.2.2. Nivel de la firma y nivel nacional

- Reportes de transparencia

Cuando las firmas hacen pública información referente a su gobernanza y a su sistema de control de calidad, varios usuarios de los estados financieros auditados pueden entender las características de los encargos y ello puede ayudar a las compañías a elegir la firma de auditoría adecuada. Esto a su vez ayuda las firmas a crear su propio distintivo y a resaltar los aspectos más importantes de sus políticas.

Los reguladores nacionales también pueden decidir publicar los resultados sobre las inspecciones realizadas, ya sea a nivel agregado o por auditoría individual.

- Los informes anuales

La publicación anual de informes por parte de las firmas permite la generación de indicadores nacionales sobre desempeño y calidad de la auditoría.

2.2. Cuestiones básicas exigidas por la NICC 1¹²

De acuerdo con los requerimientos de esta norma, una firma debe constituir un sistema de control de calidad compuesto de políticas y procedimientos que le proporcionen seguridad razonable sobre las siguientes dos condiciones:

1. La firma y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales aplicables, y
2. Los informes que la firma o los socios de los encargos emiten son adecuados en función de las circunstancias (IFAC, 2015)

Las políticas y procedimientos que conforman el sistema de control de calidad deben contemplar los elementos mostrados en la tabla 2.

¹² Norma Internacional de Control de Calidad 1. (ISQC 1 en inglés)

Tabla 2. Elementos del sistema de control de calidad

Responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma
Requerimientos de ética aplicables
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos
Recursos humanos
Realización de encargos
Seguimiento

3. Fuente: (IFAC, 2015)

- Responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma

La firma deberá asignar responsabilidades al personal con experiencia y capacidad, para conformar un equipo liderado por el presidente ejecutivo, el consejo directivo o sus equivalentes, quienes conocerán y aplicarán en su totalidad el estándar internacional de control de calidad.

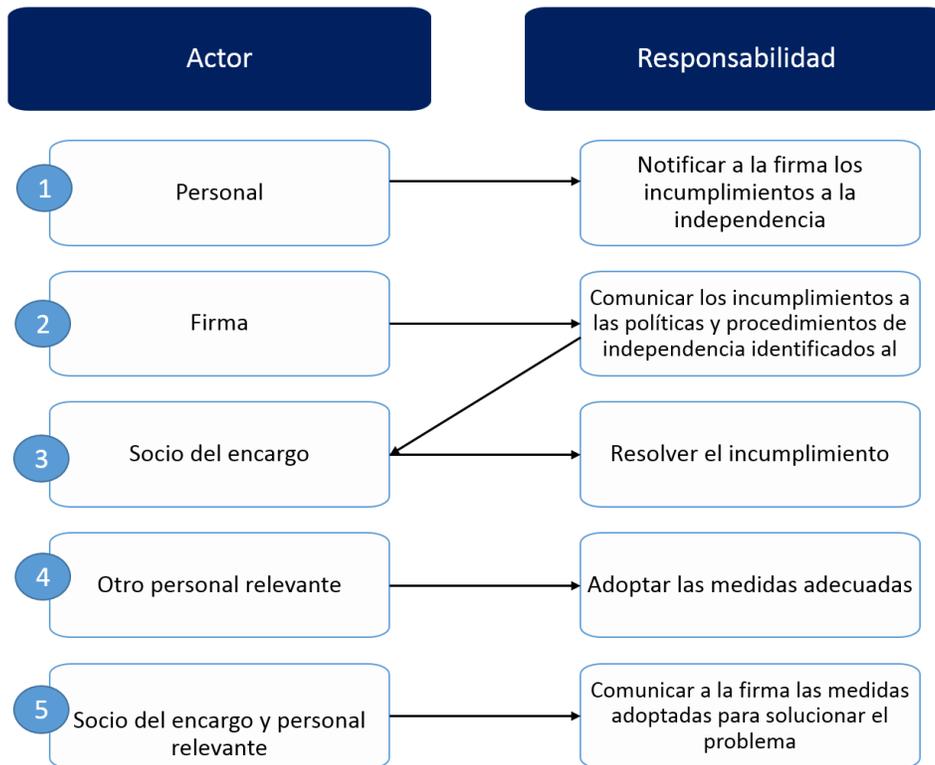
- Requerimientos de ética aplicables

La firma documentará sus requerimientos de ética dentro de los cuales debe identificar y evaluar circunstancias en las cuales se pueden presentar amenazas a la independencia. Asimismo debe establecer medidas tendientes a eliminarlas o mitigarlas a un nivel aceptable.

Las políticas y procedimientos relacionados con este elemento requieren que los socios proporcionen información a la firma sobre los encargos que lideran, que el personal notifique a la firma las circunstancias y relaciones que amenacen la independencia, que se mantenga un registro de independencia y se tomen las medidas necesarias cuando una amenaza sobrepasa el nivel aceptable.

Los requerimientos de comunicación de amenazas a la independencia se ilustran en la figura 2.

Figura 2. Requerimientos de comunicación de amenazas a la independencia



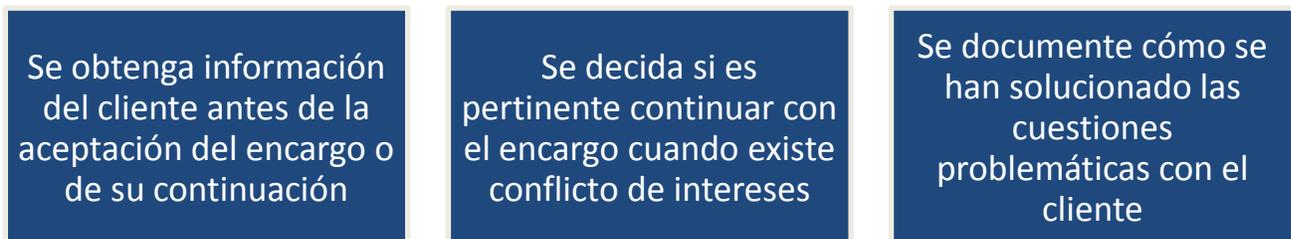
Fuente: (IFAC, 2015)

Adicionalmente, al menos una vez cada año la firma debe obtener de su personal por escrito la confirmación de que se cumplen las políticas y procedimientos relativos a la independencia y establecer posibles salvaguardas contra la amenaza de familiaridad cuando el mismo personal senior se siga empleando en el mismo cliente.

- Aceptación y continuidad de clientes y encargos específicos.

Las políticas y procedimientos de la firma deben brindar una seguridad razonable de que tiene la capacidad de prestar el servicio, puede cumplir los requerimientos y ética y ya ha realizado una investigación del cliente en la que considere su integridad. Los requerimientos mínimos a cumplir en la aceptación de clientes se reflejan en la figura 3.

Figura 3. Requerimientos mínimos de aceptación de clientes y encargos



Fuente: (IFAC, 2015)

- Recursos humanos:

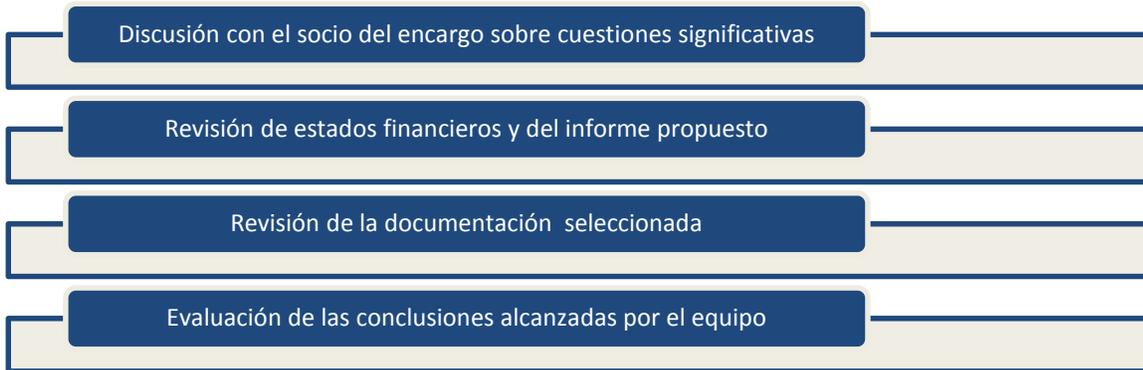
Cada encargo debe ser responsabilidad de un miembro de la firma, conocido como socio del encargo, cuyas funciones serán le serán debidamente comunicadas, y serán transmitidas a la dirección y al gobierno del cliente.

- Realización de los encargos

Las políticas de la firma deben determinar claramente las responsabilidades de supervisión y revisión y en tal sentido alentarán una cultura de consulta de asuntos difíciles, para lo cual requiere una documentación en la que consten las consultas realizadas, la persona consultada, la persona que realizó la misma y sus conclusiones.

Adicionalmente, la firma establecerá políticas de revisión de control de calidad, definida como el proceso diseñado para evaluar de forma objetiva, en la fecha del informe o con anterioridad a ella los juicios realizados por el equipo del encargo y sus conclusiones, las cuales son requeridas para trabajos realizados en empresas cotizadas o para todas las demás que la firma defina (IFAC, 2015). De igual forma se deben definir los criterios con los cuales se efectuarán las evaluaciones de los trabajos de aseguramiento realizado y se estipulará que el informe no podrá ser fechado hasta que no se haya finalizado la revisión de control de calidad. Los requerimientos de las revisiones de control de calidad se resumen en la figura 4.

Figura 4. Requerimientos a las políticas y procedimientos de revisión de control de calidad



En todo caso, la firma deberá establecer criterios para la selección de los revisores de control de calidad teniendo en cuenta sus cualificaciones técnicas y la medida en que este puede ser consultado sin interferir en su objetividad.

- Seguimiento:

La firma debe establecer un proceso de seguimiento monitoreo que le brinde seguridad razonable de que el sistema de control de calidad opera eficazmente.

Dicho proceso estará asignado a uno o más socios de la firma y a otras personas con autoridad y debe evaluar continuamente el sistema, lo que implica realizar al menos una inspección a un encargo finalizado por cada socio del encargo, en el que los responsables no hayan participado.

Las deficiencias encontradas se deben evaluar para establecer si estas son indicativas de fallos en el sistema de control de calidad de manera sistemática y si las mismas merecen una atención inmediata. Consecuentemente estas deben comunicarse al socio del encargo y al personal implicado y al menos una vez al año debe ser comunicado el resultado del seguimiento realizado informando los procedimientos realizados y las conclusiones obtenidas.

3. Estudio de caso desde la perspectiva de los impactos en la implementación del sistema de control de calidad.

Con el propósito de tener una aproximación a los cambios que tendrá la implementación en Colombia de la norma de control de calidad para el ejercicio de la revisoría fiscal, relacionadas con el aseguramiento, se aplicó el método estudio de caso, para efectuar el análisis de una situación concreta con finalidades específicas, como método de ayuda para entender el impacto, considerando que el 2016 es el año de la implementación en Colombia y aún no existen experiencias visibles de firmas que inician con la aplicación de este sistema, de ahí su importancia.

La clasificación determinada en el artículo 1.2.1.7 del decreto 2420 de 2015, que establece para las empresas del grupo 1 y 2 parámetros específicos de calidad, conlleva a hacer una caracterización de los usuarios receptores de los servicios de revisoría fiscal. Por lo general, las empresas del grupo 1, por su dimensión e importancia, contratan las firmas más reconocidas para sus servicios auditoría y revisoría fiscal, las cuales por su tamaño y tradición, a su vez, ya tienen implementado en sus estructuras funcionales este estándar de calidad.

Particularmente, el método de estudio de caso se utilizó para crear una simulación, que ayudara a reflejar la realidad de los problemas a los que se enfrentaría una firma que presta servicios de revisoría fiscal a organizaciones caracterizadas en el grupo 2, obligadas a tener sistemas de control de calidad. La metodología consiste en discutir sistemáticamente sobre situaciones particulares, vividas en la realidad de una firma que presta estos servicios, mediante el análisis de las situaciones y circunstancias actuales, que para el presente estudio han sido estructuradas bajo el enfoque de *entradas y salidas* (inputs y outputs), que se plantean en el punto 2.1 de este documento.

La metodología mencionada, consistió en la elaboración y discusión de 14 ítems, que se indagaron por medio de una entrevista asistida y con la correspondiente comprobación de la documentación que se consideró necesaria. Se tuvieron en cuenta, además, los hechos, los problemas implícitos y las actitudes humanas, para evaluar y plantear una alternativa simulada de las circunstancias de la empresa objeto de análisis. Esto con el propósito de identificar la situación a la que se tendrán que enfrentar las firmas, confrontadas con el estándar NICC-1, para asemejar las posibles consecuencias simuladas a firmas similares, o que tienen un menor grado de avance.

La empresa del caso de estudio, tiene 19 años de vigencia en el mercado de la industria contable y presta

servicios de *outsourcing* relacionados con: cartera, impuestos, inventarios, activos fijos, nómina, inversión extranjera; servicios de auditoría:tributaria, interna, de control, operacional, gestión, financiera yrevisoría fiscal; asesoría laboral y legal. Cuenta con 39 clientes, dentro de los que se destacan Hewlett Packard, Federación Colombiana de Fútbol, Genfar, Mexicana de Aviación, Quala, Martinair,entre otros. Su mercado objetivo son las empresas del grupo 2, aunque también presta servicios a empresas del grupo 1.

3.1. Hallazgos en los factores de entrada

En este nivel, se confrontaron los aspectos que tienen que ver con la dicotomía entre el interés público del aseguramiento y las metas comerciales de la firma, la infraestructura necesaria para mantener un sistema de control de calidad, la cultura de la calidad, la experiencia y capacidad de las personas, los procesos para selección y continuidad con los clientes, la asignación de personal a los encargos, elcumplimiento de los requerimientos éticos por todos los participantes y el cómo contribuye la cultura organizacional al sistema.El resultado fue el siguiente:

3.1.1. valores, ética y actitudes

Uno de los aspectos más sensibles a los que se tendrán que enfrentar las firmas medianas y pequeñas,es el de encontrar cómo diferenciar el interés público, que es la esencia de la auditoría, de las metas comerciales de crecimiento de las firmas.Cabe anotar, que los entrevistados percibenque hay empresas de auditoríaque se dejan llevar por su interés comercial y como tienen estructuras tarifarias que dejan márgenes de ganancia muy pequeños, permiten que “el interés comercial mantenga viva la empresa porque le toca el bolsillo”¹³.

Como quiera que lossistemas de control calidad suponen la creación de una infraestructurapara gestionarla, se indagó si en la actualidad cuentan con los medios necesarios para implementarlo, mantenerlo y estandarizarlo, de tal forma que respondan a las nuevas exigencias de la normatividad.

Al respecto, manifiestan que desde hace ya varios años, la empresa tiene como política el compromiso con la calidad y que en su entender han implementado un proceso de mejoramiento continuo en los procesos de auditoria, selección y capacitación de su personal y como consecuencia del nivel de organización que tienen en la actualidad, les permite estar preparados para implementar el sistema con el personal que tienen.Consideran, claro está, que se requeriría hacer ajustes en un 15 % en los procesos actuales.

Como se expresó en la introducción, el nuevo mandato de calidad tendrá implicaciones como la resistencia al cambio por parte de algunos profesionales y la manifestación de las barreras culturales,(Sosa Cardozo, 2013), yque si bien esta podía estar inmersa en el desempeño de los trabajos, la obligatoriedad requiere de un mayor rigor, esfuerzo y dedicación, lo que implica la formación de unanueva cultura organizacional. Las firmas deben considerar si cuentan actualmente con una cultura que reconozca como esencial la calidad en el desempeño delarevisoría fiscal.En el caso de estudio, respectodel grado en el que la cultura organizacional podrá afectar la implementación y operación del sistema de control de calidad, la respuesta es que a las firmas que tradicionalmente han estado bien organizadas, el impacto será bajo en costos y

¹³ Comentario del entrevistado.

procesos, considerando que las que carecen de una estructura organizacional acompañada de políticas y procesos integrados, tendrán un impacto alto en estos componentes.

La empresa objeto de estudio, manifiesta que tiene una cultura que han venido formando con el tiempo, que tiene un costo asociado y que le ha generado ventajas competitivas. Consideran que de acuerdo con su experiencia, uno de los factores que más inciden hoy en día es la resistencia al cambio por parte de los profesionales mayores; mencionan que por lo general son los de edades superiores a los cuarenta años quienes más se resisten, fundamentalmente por la desactualización en estándares internacionales de información financiera, aseguramiento y control.

Pasando al factor del liderazgo, la norma establece estas responsabilidades en un alto nivel y compromete a los socios del encargo a gestionar y monitorear el sistema en todas sus fases. De aquí surge la pregunta, si la dirección actual tiene la experiencia y la capacidad suficiente para asumir la responsabilidad operacional sobre el sistema de control de calidad. Al respecto, los entrevistados consideran que las firmas de su tipo "son más rigurosas en la calidad que las firmas grandes", ya que tradicionalmente han sido más exigentes - situación que perciben sus clientes- y han tenido que capacitarse más (consideran, por ejemplo, que un diplomado no es suficiente para lograr unos buenos objetivos de calidad). Las directivas de la empresa dictan seminarios y talleres permanentes, con casos reales, para capacitar a los empleados.

En lo relacionado con el tema de la evaluación del cliente, la crisis de credibilidad respecto de los comportamientos organizacionales, ha hecho que las exigencias en cuanto al conocimiento de los clientes nuevos y los recurrentes, cuyos cambios en las circunstancias pudieran determinar actuaciones cuestionables, requieren que las firmas creen mecanismos de confirmación confiables y acudan a las fuentes de información disponibles en cada país, con el fin de reducir el riesgo de auditoría. La NICC establece que se deben diseñar políticas y procedimientos de evaluación de antecedentes para considerar la integridad de los clientes.

Con las consideraciones anteriores, para la firma ejemplo, la tecnología y las redes sociales ayudan de manera importante, ya que tienen diseñado un procedimiento que estudia a los nuevos clientes, cuyo análisis y su resultado queda plasmado en un documento diseñado por ellos como evidencia. Tienen como política seleccionar clientes que llegan referidos, suponen que la práctica de publicidad abierta, enviando propuestas sin criterios de selección, les genera un riesgo importante por considerar que hay organizaciones que aprovechan el apetito comercial de algunas firmas. Otra estrategia utilizada, comentada anteriormente, tiene que ver con la segmentación de su mercado objetivo, pues procuran trabajar en las industrias que por su experiencia les ha permitido tener un entendimiento de sus características, que conocen perfectamente (transporte marítimo, fletes, tecnología hasta el canal, laboratorios farmacéuticos, fabricantes de vasos desechables y paquetes). Asimismo, aclaran frecuentemente con sus clientes los principios éticos que aplican y en caso de tener indicios de malas prácticas, se retiran a tiempo, lo que determina un bajo apetito por el riesgo. Comentan, además, que esta práctica genera confianza al grupo de auditores, por el respaldo que perciben de la firma.

En lo que respecta al punto relacionado con el reclutamiento y la asignación de profesionales a los diferentes trabajos objeto de la revisoría fiscal, se indagó sobre el grado de dificultad que se tendrá para conseguir y asignar personas competentes para desempeñar los encargos. La respuesta es, que este

es uno de los procesos que para la firma resulta más complejo, por la cultura existente, ya que los profesionales recién egresados prefieren trabajar en las grandes firmas. Manifiestan, además, que estas últimas tienen más capacidad de reclutamiento, incluyendo profesionales de otras carreras. No obstante, afirman que algunos de sus profesionales provienen de las firmas grandes, que buscan el cambio de una retribución salarial por mejor calidad de vida, aclaran que la compensación económica de sus empleados es competitiva frente a la media que ofrece el mercado.

En lo relativo a la rotación de las personas, estiman que es de tres años en promedio, causado principalmente porque sus clientes les ofrecen nuevas oportunidades laborales, atraídos por su perfil, que es conformado fundamentalmente por seniors, apropiados y formados con mejor juicio profesional.

El último aspecto que tiene que ver con el factor de actitudes, ética y valores, es considerado otro de los elementos que incidirán de forma importante en el sistema de control de calidad y tiene que ver con involucrar en el sistema, los principios éticos y la independencia. El enfoque del estudio es el de establecer si las firmas conocen metodologías para evaluar el cumplimiento de los requerimientos éticos relevantes.

En el caso analizado, observamos que mensualmente la firma realiza una evaluación de desempeño de los auditores y revisores fiscales, en el que incluyen discusiones sobre los comportamientos éticos y hay un permanente manejo de los mensajes persuasivos dentro del equipo mismo, porque: "el equipo se cuida a sí mismo"-afirman-. No obstante, al aceptar que no tienen un conocimiento profundo del nuevo código de ética, ponen en consideración que a nivel de principios, el código del IFAC no difiere sustancialmente del de la ley 43 de 1990; por tanto, el impacto importante será el de diseñar procedimientos y herramientas que permita evaluar permanentemente las salvaguardas establecidas en el nuevo código.

3.1.2. Conocimiento, experiencia y tiempo

Desde el punto de vista del encargo, la NICC requiere que el equipo de trabajo asignado, cuente con las competencias (integridad del individuo, conocimientos, experiencia en el sector de acuerdo con el tipo de cliente), la asignación del tiempo adecuado para seleccionar y valorar la evidencia, el conocimiento de tecnología informática o en su defecto la utilización de un experto y la supervisión por parte del socio de todos los procesos de auditoría.

Basados en lo que se tendrá que hacer al respecto, resulta importante identificar cuáles son las principales dificultades en la asignación de las personas a los encargos de revisoría fiscal. Se estableció en el estudio que la firma utiliza una metodología que consiste en realizar una reunión plenaria mensual, en la que se hace una evaluación documentada del desempeño individual de los auditores, cuyas variables son: tiempos de entrega, calidad de los informes, calidad del análisis de los hallazgos y la formación del informe. Por su parte, los clientes realizan una evaluación individual de los auditores asignados.

Para cerrar este punto, a nivel de firma se requerirá redactar e involucrar en un documento de políticas, las buenas prácticas que en la actualidad se ejecutan, los procedimientos relacionados con la asignación adecuada de auditores, el entrenamiento y la evaluación del desempeño.

3.1.3. Proceso de auditoría y de control de calidad

La ayuda de la tecnología informática es un factor relevante para cualquier trabajo, así como los negocios tienen un alto grado de dependencia de las TI. La automatización de los procesos que tiene que ver con el ejercicio de la auditoría y la revisoría fiscal también lo es. Un aplicativo adecuado y customizado de acuerdo con la metodología utilizada por la firma, contribuirá a la eficiencia del trabajo, el almacenamiento y custodia de la documentación a ser revisada (papeles de trabajo).

Haciendo referencia al proceso de auditoría y el sistema de control de calidad a nivel de firma, el estándar establece que se debe contar con métodos para verificar el cumplimiento en cada etapa del trabajo y la evaluación en tiempo real de los juicios que se emiten, aspectos que sugieren la implementación de una tecnología que sirva de apoyo a estos procesos.

Por las anteriores exigencias, es importante evaluar en qué grado la firma tendrá que adquirir un software y hacer un esfuerzo para que sus empleados conozcan las técnicas asistidas por computador para el desempeño de su trabajo.

La respuesta obtenida en el caso evaluado, es que la firma diseñó y elaboró un software que trabaja en modo local, sirve de apoyo a los auditores para sistematizar el trabajo realizado. Consideran que ha sido una buena opción, comparada con los precios elevados de las soluciones que se ofrecen en el mercado, aunque su limitante es la conectividad. Con esta herramienta, estiman que el porcentaje adicional al proceso normal de auditoría que utilizarán para la revisión de la documentación y el procedimiento utilizado en la auditoría será del 15%.

En lo relacionado con el monitoreo del sistema, desde hace ya varios años tienen contratada una empresa que les presta este servicio, lo seguirán utilizando por el buen resultado que les da una visión independiente y sus costos razonables de ochenta mil pesos por hora.

La firma asumirá en principio los costos que genera la implementación del sistema de control de calidad.

3.2. Hallazgos en los factores de salida

Como se describió en el contexto, estos factores de salida tienen que ver con los usuarios de los servicios y los reportes de información. Al respecto se analizaron las siguientes variables:

Por lo general, los usuarios de los servicios de revisoría fiscal desconocen la forma como se lleva a cabo el trabajo, su interés se centra en los informes que reciben específicamente en los dictámenes no calificados.

Con respecto a este asunto, se indagó con qué frecuencia (alta, mediana, baja) los usuarios solicitan ampliación de información sobre los aspectos de la auditoría, a lo que se respondió que como política de la firma, el objetivo es dejar todo claro en la discusión que se hace al informe, como parte del control de calidad de la auditoría. A su vez, han diseñado indicadores que miden el desempeño de cada auditoría y la satisfacción del cliente.

Por último, manifiestan que la cultura que tienen apropiada no les impactará en gran manera en este aspecto, pero consideran que al aplicar el esquema NIA los auditores tendrán una gran exigencia en

elaboración y preparación de documentación (papeles de trabajo). No están de acuerdo con que se llegue a pensar que las firmas grandes les monitoreen el sistema de control de calidad, al considerar que les va bien al ser auditadas por otra que conozca aspectos de calidad que trasciendan los de la auditoría, como la ISO 9.000.

4. Posibles Impactos

Los hallazgos identificados en el estudio de caso, relacionados en el capítulo anterior, nos permiten colegir, que la implementación de las normas de control de calidad para las firmas que por exigencia de la ley deben aplicar a partir de este año, no necesariamente deben iniciar de una base cero, la experiencia adquirida, muestra que las empresas que en su tradición y cultura han estado comprometidas con la calidad, tendrán un impacto menor en la adecuación del estándar. El modelo utilizado, puede servir de guía para que las firmas que están más atrasadas en estos procesos, midan sus propios cambios, algunos cualitativos que requerirán de tiempo para consolidarse. Siendo coherentes con el esquema de este informe se presentan los principales impactos, producto de los aspectos identificados:

4.1 Impactos a nivel del encargo

La calidad es un atributo diferenciador para las empresas de servicio, que puede estar influenciada por el entorno y las circunstancias cambiantes que generan riesgos. Las firmas que prestan servicios de revisoría fiscal, también están expuestas a situaciones que pueden generar peligros a sus usuarios o éstos retribuirselos a firma. Los objetivos particulares, las necesidades cambiantes, los servicios y la forma como se proporcionan, los procesos que utilizan, el tamaño y la estructura de la organización, son factores que afectaran la calidad.

Con respecto al compromiso de la alta dirección con la calidad, al que la NICC asigna al socio del encargo, los obligados tendrán que definir internamente la forma como se apropiarán éstas responsabilidades y la manera como los directivos se involucrarán en todas las fases del proceso auditor.

Los cambios en la forma de hacer auditoría, la utilización de nuevos estándares, como los sistemas de gestión de riesgo y los modelos de control, han creado la necesidad de acudir a profesionales con estos saberes y experiencias, es por ello que se requerirá del diseño de nuevos perfiles, cambios en los esquemas de reclutamiento y en los sistemas de capacitación y formación de los revisores fiscales y auditores.

A su vez, la automatización de los procesos de aseguramiento que apoyan al revisor fiscal, de acuerdo con lo identificado en el estudio de caso, será fundamental como herramienta de soporte, no solamente del encargo, sino para el logro de la calidad. Es aquí donde las firmas deberán evaluar la pertinencia de adquirir o diseñar sus propios sistemas.

4.2 Impactos a nivel de firma

Los hallazgos del caso, llevan a la reflexión de la necesidad de iniciar, fomentar y mantener una cultura organizacional, en torno a la calidad, que sea sostenible en todos los niveles, que dé como resultado una

identidad de la firma y que a la vez de las ventajas competitivas, necesarias para el crecimiento, fortalecimiento y posicionamiento; generando un aumento en la credibilidad a sus usuarios y en quienes prestan estos servicios.

Lo anterior conllevará, a que Cuando la firma tiene la necesidad voluntaria o por exigencia legal de proporcionar servicios que satisfagan a sus usuarios y al cumplimiento de lo legal y reglamentario, deberán adecuar su contexto organizacional a esta realidad. Esto requerirá de las firmas, hacer una evaluación de acuerdo con las variables de gestión de la calidad, si requieren modificar sus estructuras organizacionales, asignando, por ejemplo, en sus procesos estratégicos áreas funcionales específicas para gestionarla o involucrar dentro del diseño actual el proceso relacionado con el control de la misma.

El cambio de enfoque de la auditoría basada en transacciones, a una auditoría basada en riesgos, de acuerdo con el esquema NAI, reglamentado en el decreto 2420 de diciembre de 2015, conllevan a realizar un trabajo de mayor rigor, juicio, responsabilidad y documentación, adicionado a la implementación de su sistema de control de calidad, lo que podrá generar un mayor costo en la prestación de los servicios y un conflicto por un nuevo esquema tarifario, de requerirse, que deberán ajustar algunas firmas que trabajan con márgenes mínimos, generando de esta forma el riesgo de sobreponer el interés comercial al del interés público característica fundamental de los servicios de aseguramiento que son parte de los de revisoría fiscal, comprometiendo además el juicio profesional, la independencia y los principios éticos.

Los cambios en la forma de prestar los servicios de aseguramiento relacionados con la revisoría fiscal, motivará a que las firmas definan claramente las industrias que serán su mercado objetivo y dentro de la caracterización que hagan, identificar los riesgos del sector, sus particularidades, aspectos macroeconómicos, el CORE del negocio, que les garantizará una especialización en sus procedimientos, competencias y conocimiento del cliente, entre otros.

El punto anterior, aborda los criterios que tiene relación con las personas, al respecto y de acuerdo con lo identificado, se plantea un reto para las firmas objeto de este estudio, tienen que ver con los siguientes aspectos:

- Implementación, adecuación o mejoramiento de los sistemas de reclutamiento,
- Redefinición o actualización de los perfiles de los profesionales,
- Ajuste a las escalas salariales,
- Implementación de estrategias de retención de empleados,
- Programas de entrenamiento y capacitación,
- Fijación de factores motivacionales,
- Vinculación de profesionales con conocimientos en tecnología informática,
- Vinculación de otras profesiones colaterales necesarias para apoyar trabajos especializados,
- Mecanismos para medir el desempeño.

Aspectos que en mayor o menor grado tendrán un efecto en las tarifas actuales.

De los aspectos mencionados, no se puede dejar de lado el riesgo al que está expuesta la revisoría fiscal por las nuevas manifestaciones de la corrupción y el fraude, dada por la aparición de nuevas dinámicas, que junto con los preceptos de la ley Colombiana al asignarles la responsabilidad de denunciar estos casos, exigen de las firmas aumentar las alertas y crear mecanismos que le permitan identificar los indicios, para blindarse en estas circunstancias. Esta situación exigida en el estándar de control de calidad en el capítulo: “*Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos*” crea la necesidad a las firmas de implementar mecanismos, desde su estrategia hasta la revisión de las evidencias obtenidas en el trabajo, con una limitante: la falta de fuentes de información para establecer quién está detrás de las empresas”.

El siguiente aspecto a plantear, es el que tiene que ver con la documentación del sistema de control de calidad, ya que al tratarse de un sistema, se considera que debe tener definido como mínimo:

- Política y objetivos de la calidad
- Compromiso con la calidad
- Responsabilidad, autoridad y comunicación
- Revisión con la dirección
- Provisión de recursos para el SCC
- Infraestructura
- Manual de la calidad
- Documentos y registros de planificación, operación y monitoreo
- Control de los documentos
- Control de los registros de SCC
- Criterios de evaluación y registro y monitoreo

Por último, en lo que respecta al seguimiento, es uno de los aspectos que inquieta a los evaluados, quienes suponen que con el tiempo y con el conocimiento que tiene de la aplicación de este sistema en otros países, consideran que se debe dejar libertad para que las propias firmas determinen su sistema de monitoreo.

Independientemente de esta preocupación, un sistema de calidad en la fase de seguimiento debe tener claramente establecido un sistema de autocontrol, una revisión independiente por parte de un especialista, un seguimiento a la satisfacción del cliente, los informes y la determinación del proceso para definir las acciones de mejora. Las firmas que en su cultura ya tiene estos mecanismos de seguimiento, solo tendrán que adecuarlos a la NICC y sus costos por este concepto no se incrementarán en forma importante.

En el cuadro siguiente se resumen los impactos identificados

Figura 5. Resumen de los impactos a nivel del encargo y de firma

IMPACTOS A NIVEL DEL ENCARGO Y DE FIRMA				
FACTOR	VARIABLE	ASPETOS ACTUALES QUE CONTRIBUYEN A SCC	ASPECTOS A MEJORAR	ASPECTOS A IMPLEMENTAR
Valores, ética, actitudes	Responsabilidad del socio	La dirección de la firma participa en los procesos de revisión	Adecuar la documentación a las variables de SCC	Involucrar las responsabilidades en el documento de la política de calidad
	Auditoría como interés público	Posicionamiento, crecimiento y reconocimiento, aceptación de clientes referidos, segmentan mercado objetivo, se especializan por industrias.	Ajustar tarifas de acuerdo con la calidad exigida	
	Comprometer el juicio	Evaluación mensual de desempeño, discusiones sobre comportamientos éticos, mensajes persuasivos.		Mediciones sobre salvaguardas según el código de ética
	Aplicación de principios éticos	Evaluación mensual de desempeño, discusiones sobre comportamientos éticos, mensajes persuasivos		Mediciones sobre salvaguardas según código de ética
	Independencia	Evaluación mensual de desempeño, discusiones sobre comportamientos éticos, mensajes persuasivos		Mediciones sobre salvaguardas según código de ética
	Competencia profesional	Sistemas de selección de personal, diseño de competencias por cargo, capacitación disciplinar	Diseñar sistemas de capacitación orientados a la actualización en estándares (información financiera, riesgo, control, aseguramiento)	Contrarrestar la tendencia de la preferencia por las firmas grandes, cambiar la resistencia al cambio de los profesionales mayores. Diseñar estrategias de retención personal

Conocimiento, experiencia, tiempo	Competencias acordes a tipo de cliente y sector	Segmento definido, capacitación interna con casos reales		
	Tiempo asignado para la evidencia	Conocimiento adecuado del cliente y la industria		
	Conocimiento de TI	Contratación de expertos		
	Involucramiento del socio	La dirección de la firma participa en los procesos de revisión		
Proceso de auditoría y SCC	Diseño de Metodología para los encargos y SCC.	Cuentan con procesos de mejoramiento continuo desde hace varios años. Evaluación mensual de desempeño de las auditorías y los auditores	Adecuarlos e involucrarlos con los parámetros de NICC	Redactar las políticas y procedimientos con parámetros de NICC
	TI para auditoría	Software diseñado por la empresa	Conectarlo en tiempo real	Adecuarlo a los requerimientos de la norma
	Revisión de documentación	Es revisada por las directivas		definir el procedimiento dentro del SCC
	Monitoreo SCC	Tiene implementado SCC, Contratan una firma externa para su revisión	Involucrar auditores en su revisión	Adecuar el sistema a los requerimientos de la NICC

Fuente: Diseño por los autores a partir de los hallazgos del estudio de caso

5 Conclusiones

La calidad en los servicios de aseguramiento se constituye en un elemento fundamental para aumentar la confianza de los usuarios de la información. En este sentido, el uso de una metodología estándar puede contribuir a disminuir las brechas entre las firmas que prestan estos servicios, sin importar su tamaño, para garantizar que se cuente con las herramientas necesarias para fundamentar la opinión de los profesionales que prestan estos servicios.

Así, la implementación en Colombia de las normas internacionales de aseguramiento de la información traerán cambios profundos en la revisoría fiscal, ya que exigen un mayor rigor en los procesos fundamentalmente por el cambio de enfoque de pasar de una auditoría basada en transacciones a la de la auditoría basada en riesgos, este cambio adiciona procesos especializados, diferentes a los que en la actualidad un grupo de contadores que prestan servicios de auditoría y revisoría fiscal aplican. Este nuevo enfoque requiere de un mayor conocimiento y actualización sobre estándares que hoy en día son conexos con este servicio, además, el análisis requiere de una visión holística de las organizaciones receptoras de estos servicios.

El juicio profesional es de mayor rigor por el aumento de variables para formarlo, porque requieren no solamente el conocimiento sino la experiencia y el entendimiento del entorno. La calidad en auditoría debe contemplar estos cambios, por lo que será necesario para las firmas obligadas, ajustarlos o diseñarlos.

La cultura organizacional se va formando con el tiempo, generando una identidad y reconocimiento de los grupos de interés, esta se construye en la cotidianidad y con el compromiso que inicia desde la alta dirección permeando la estrategia, los procesos y las personas, determinan la estructura organizacional, incidiendo además en los costos del negocio, que suelen ser más onerosos al comienzo logrando con el tiempo sinergias. Las firmas más avanzadas en esta cultura tiene la oportunidad de que la implementación o adecuación del SCC no les afecte de forma importante.

Bibliografía

Becker, C., Defond, M., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 15(1), 1-24.

Bermudez, H. (1996). *Marco conceptual de la Revisoría Fiscal. Un aporte de citas y reflexiones para su construcción*. Recuperado el 02 de 03 de 2016, de VIII Simposio Contaduría Universidad de Antioquia: <http://www.javeriana.edu.co/personales/hbermude/ensayos/Inforf.doc>

Cardona, J. (1988). la profesión contable en Antioquia. *Revista Contaduría*(12), 21-47.

Chávez, G. (2015). *Análisis de la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría frente a la Revisoría Fiscal*. Recuperado el 02 de 03 de 2016, de <http://repository.unimilitar.edu.co:8080/bitstream/10654/14036/2/ENSAYO%20GRADO%20NIAS%20-%20Giovanni%20Chavez%202015.pdf>

Congreso de la República de Colombia. (2009). *Ley 1314*. Recuperado el 02 de 03 de 2016, de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=36833>

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (21 de junio de 2008). *Orientación Profesional. Ejercicio profesional de la Revisoría Fiscal*. Recuperado el 24 de 02 de 2016, de <http://www.actualicese.com/normatividad/2008/Otras/OrientacionProfesional/OP-21-06-2008.pdf>

Cortés, M. (2015). *Normas Internacionales de Aseguramiento. Un desafío para la Revisoría Fiscal en Colombia*. Recuperado el 02 de 03 de 2016, de [http://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/10654/6619/1/Cortes,M\(2015\)V.pdf](http://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/10654/6619/1/Cortes,M(2015)V.pdf)

De Angelo, L. (1981). Auditor size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economy*, 183-199.

Díaz, N., Henríquez, K., & Solís, M. (Abril de 2015). *Beneficios de la implementación de una metodología estándar en las firmas dedicadas a la auditoría financiera*. Recuperado el 02 de 03 de 2016, de <http://ri.ues.edu.sv/8216/>

Francis, J. (2004). What do we know about audit quality. *The British Accounting Review*, 36, 345-368.

Francis, J. (2011). A framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125-152.

- Franco, R. (2012). *Fiscalización estratégica de arquitectura organizacional. Una tecnología para la revisoría fiscal*. Bogotá: Universidad Libre.
- Ganga, F., & Vera, J. (2008). El Gobierno Corporativo: Consideraciones y Cimientos Teóricos. *Cuadernos de Administración*, 93-126.
- García, S., & Ipiñazar, I. (Septiembre de 2011). *La Auditoría en España: Un antes y un después de la ISQC-1 "Una cultura orientada a la calidad"*. Recuperado el 01 de 03 de 2016, de XVI Congreso AECA: http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xvicongresoaecca/cd/35a.pdf
- Ghosh, A., & Moon, D. (2005). Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality. *The accounting review*, 80(2), 585-612.
- Giddens, A. (1999). *Un mundo desbocado. Los efectos de la globalización en nuestras vidas*. México: Taurus.
- Hurtado, N. (2014). *Estándares Internacionales de Auditoría. Reflexión sobre la implementación en la Revisoría Fiscal en Colombia*. Recuperado el 02 de 03 de 2016, de <http://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/10654/12944/1/HurtadoSoraNestorJavier2014.pdf>
- IAASB. (Junio de 2013). *A Framework for Audit Quality*. Recuperado el 12 de 09 de 2015, de International Federation of Accountants: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A%20Framework%20for%20Audit%20Quality.pdf>
- Ianni, O. (2006). *Teorías de la globalización*. Madrid: Siglo XXI.
- IESBA. (2014). *Código de ética para profesionales de la Contabilidad*. Recuperado el 28 de 02 de 2016, de International Federation of Accountants: http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Manual-del-Codigo-de-Etica-para-Profesionales-de-la-Contabilidad-Edicion-de-2014_0.pdf
- IFAC. (2015). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. New York: IFAC- International Federation of Accountants.
- Jiménez, Y., & Trujillo, G. (2013). *El futuro de la institución de la revisoría fiscal en Colombia, en el marco del proceso de transición de normas de contabilidad y de auditoría generalmente aceptadas en Colombia a las NIF y a las NIAS*. (U. L. Colombia, Ed.)
- Medialdea, B., & Sanabria, A. (2013). La financiarización de la economía mundial: Hacia una caracterización. *Revista de Economía Mundial*(32), 195-227.
- Ortega, R., Moreno, R., & Suriñach, J. (2006). La aplicación de los mecanismos de control de los problemas agencia. Un análisis de las empresas manufactureras españolas. *Tribuna de Economía ICE*(829), 235-251.
- Pérez, W., Rodríguez, M., & Bermúdez, J. (2010). Impacto de las normas de aseguramiento en la Revisoría Fiscal. *Revista Virtual de Estudiantes de Contaduría Pública*, 1-22.
- Rueda, G. (2010). El papel de la contabilidad ante la actual realidad económica, social y política del país. Más allá de la convergencia de prácticas mundiales. *Cuadernos de Contabilidad*, 11(28), 149-169.

Sosa Cardozo, J. (2013). Reflexiones en torno a las experiencias del proceso de convergencia hacia normas internacionales de aseguramiento de la información. *Cuadernos de Contabilidad*, 14(36), 1079-1095.

Valenzuela, L. F. (Diciembre de 2015). La Revisoría Fiscal en Colombia: Una figura de control integral que se resiste a desaparecer. *Documentos FCE-CID*(24), 5-20.

Villa, R. (2015). *Manual de revisoría fiscal con un enfoque de auditoría integral, aplicando estándares internacionales de auditoría (Documento de Docencia No.1)*. Bogotá: Universidad Cooperativa de Colombia.