

CONTEXTO

ISSNPrint: 2339-3084

ISSN (E): 2346-0784

<http://contexto.ugca.edu.co>

Investigación

Información del artículo

Recibido: 12/02/2016

Revisado: 26/03/2016

Aceptado: 10/12/2016

Información del autor

** Contadora Pública, Magister Dirección y Administración de Empresas, docente Escuela de Contaduría Pública de la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia, Facultad Seccional Chiquinquirá. Miembro del grupo de investigación HECOS.

*** Contador público Magister en Gestión Empresarial Director de la Escuela de Contaduría Pública de la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia, Facultad Seccional Chiquinquirá.

**** Contador Público Magister en Administración Económica y Financiera. Docente Escuela de Contaduría Pública de la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia, Facultad Seccional Chiquinquirá. Miembro del grupo de investigación HECOS.

Correspondencia

dora.rodriguez02@uptc.edu.co

alacarga8@yahoo.es

juan.ruiz@uptc.edu.co



Cómo citar

Rodríguez, D.M., García, C.A., Ruiz, J.C. (2016) La auditoría y su control de calidad: una mirada desde las normas de aseguramiento de la información en Colombia. *Contexto* 5, 63- 74.

La auditoría y su control de calidad: una mirada desde las normas de aseguramiento de la información, en Colombia*

*Dora Marcela Rodríguez García***, *Carlos Alberto García Montaña****, *Juan Carlos Ruiz Torres*****

Resumen

En Colombia con la ley 1314 de 2009 se da inicio al proceso de convergencia hacia normas internacionales de contabilidad y aseguramiento; en el compendio de estas últimas, se incluye la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC1), que busca el mejoramiento de las prácticas de la auditoría, dentro de un sistema homogéneo. Con este artículo se busca dar una mirada a la norma y al cumplimiento del control de calidad sobre el ejercicio de la auditoría en el contexto colombiano, así como la identificación de los requisitos y la figura que ejerce su vigilancia. De otra parte se incluyen aspectos relevantes a tener en cuenta en la labor de la auditoría, el papel que cumple el auditor y su escenario futuro en el contexto local.

Palabras clave: Control, control de calidad, auditoría, firma de auditoría, aseguramiento de la información.

Auditing and its quality control: An overview from information assurance standards in Colombia

Abstract

In Colombia, through Law 1314, 2009, the convergence process toward international standards of accounting and assurance was started; such international standards include the Quality Control International Standards – QCIS, which seeks improvement of auditing practice, within an homogeneous system. The purpose of this article is to review such standard, and compliance with quality control on auditing practice within the Colombian context, as well as identification of requirements and the figure exercising its vigilance. In addition, it includes important aspects to take into account in the auditing job, the auditor's role, and its future scenario in the local context.

Keywords: Information assurance, auditing, quality control, auditing firm.

*Artículo derivado del proyecto de investigación “Posibles efectos de la aplicación de las normas de aseguramiento en Colombia”.

Introducción

La globalización ha generado la integración económica entre los distintos países del mundo, propendiendo por la generación de información confiable y transparente en un lenguaje homogéneo ante los diferentes escenarios y usuarios de la información, en términos de esta situación se puede expresar que la auditoría genera un grado de confianza y seguridad razonable. Es así que Colombia no es un país ajeno a la globalización debido a la marcada influencia de los tratados de libre comercio, por ello surge la necesidad de expedir un marco técnico normativo, el cual se promulga a través de la Ley 1314 de 2009 por la cual “se regulan los principios, normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia”.

En Colombia desde la legislación, existía una ausencia notable de actividades de control en materia del trabajo del auditor, pues desde el contenido de la Ley 43 de 1990, se esbozan las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales en el transcurso de más de dos décadas no marcaron ningún avance para la mejora de las prácticas de auditoría y más aún en unas economías dinámicas que requieren con prontitud la generación de información confiable. Bajo este contexto se busca la mejora continua de las prácticas de la auditoría, es así como las normas de aseguramiento se constituyen en una herramienta fundamental para orientar el trabajo del auditor, teniendo en cuenta su calidad y consistencia, y la experiencia de aplicación en múltiples países.

Con el apoyo a la internacionalización de las relaciones económicas producto de la globalización, se da curso a la admisión de estándares de aceptación mundial, en los cuales se resalta la Norma de Control de Calidad NICC1, la cual hace una manifestación sobre el escenario en el que actuará el auditor y los requerimientos de calidad de su trabajo, en el marco de un proceso de mejora continua para alcanzar los estándares solicitados, como garantía de sus servicios.

Es evidente que con la expedición del Decreto 0302 de 2015 y su compilación en el Decreto 2420 de 2015, se hace obligatorio su cumplimiento tanto para auditores como revisores fiscales, a partir del año 2016; sin embargo se resalta que Colombia no cuenta con un órgano que ejerza específicamente la vigilancia del cumplimiento de la NICC1 y menos aún no hay difusión de guías de auditoría para las firmas de pequeña dimensión.

Metodología

Se parte de un enfoque cualitativo por basarse en un estudio de información sin medición numérica. El tipo de estudio es descriptivo el cual se define como aquel que “se ocupa de la descripción de las características que identifican los elementos y componentes y su interrelación” (Méndez, 2008, pág. 230).

El método de investigación utilizado fue el analítico, basado en una revisión y análisis del marco teórico y de la normativa relacionada con el control de calidad sobre el trabajo del auditor. Posteriormente se procedió a realizar una comparación de aspectos relevantes del control de calidad sobre el trabajo del auditor en México, España y Costa Rica, lo que permitió generar una visión de la perspectiva de la aplicación de esta norma en Colombia.

El control de calidad sobre la auditoría

El Control

El concepto clásico del control se relaciona estrechamente con la autoridad, definido como: “todo acto de poder encaminado a mantener una acción sujeta a ciertos y predefinidos patrones, en forma tal que logremos el resultado deseado”. (Montes, Mejía, & Mora, 2009, pág. 27). Es así como a partir de esta definición se aclara que el control propende por el cumplimiento de planes, conforme a esquemas establecidos, más aún cuando se busca garantizar la confiabilidad en la información financiera y efectividad en las operaciones.

Por otra parte a través de la historia han sido preponderantes dos concepciones del control, presentadas de forma análoga entre sí, la anglosajona y la latina; esta primera tiene su origen en el interés privado, tal como lo describe Franco (2012) “su emergencia corresponde a la sociedad capitalista y a las ideas de la libre empresa. El control evolucionó lo que le permitió adecuarse a los procesos de transformación en el ámbito productivo y las relaciones sociales”. (Pág.68). De otra parte el enfoque latino se sintetiza en “una actividad de amplia cobertura, protectora simultánea de los intereses estatales, de los propietarios de capital y hoy del interés público sin preocupación por la especialidad del control”. (Franco, 2012, pág. 67). Es así como la actividad básica del control latino se fundamentaba en la vigilancia y el castigo, no tanto de los individuos sino de los actos derivándose una forma autoritaria

de control, a diferencia, la anglosajona dio paso a nuevas estructuras de control reflejadas en la auditoría, basadas en la relación de capital, trabajo y la administración.

Sin embargo Michel Foucault (1999) plantea cuatro niveles en la concepción del control: el gubernamental es decir el estatal a través de la cual se reconoce la especialidad de la colectividad humana, el de las instituciones que describe la disciplina que se ejerce sobre los individuos para llegar a obtener una docilidad, el de los saberes relacionado con la medición y el registro, y el del sujeto sobre sí mismo, es decir el autocontrol, este último se refiere a:

Todo un dominio de actividades complejas y reguladas. Puede decirse que en toda la filosofía antigua, el cuidado de sí se ha considerado a la vez como un deber y como una técnica, una obligación fundamental y un conjunto de procedimientos cuidadosamente elaborados. (Foucault, 1999, págs. 277-278)

Es así como el control desde una dimensión realista y entendida desde un contexto social, está inmerso en los múltiples cambios y en la necesidad de confianza que emerge de las relaciones de los individuos y su organización social, tal como lo describe Gracia (2004):

En cualquier organización social, la ausencia de controles y de restricciones es simplemente impensable, incluso puede asegurarse que las deficiencias manifiestas en el sistema de controles sociales, simbólicos, técnicos y tecnológicos, forman parte de las múltiples causas que impiden la adecuada producción y reproducción del sistema en conjunto. (Pág.239).

Por lo tanto es innegable expresar que el control se pueda desligar de la labor que desempeñan los auditores y menos aún de su contexto, donde es preponderante la confianza pública que representa tanto para el Estado, la sociedad y las empresas, al generar un equilibrio en su interrelación.

Además cabe resaltar que el control está robustamente integrado al concepto de la auditoría, tal como lo expresa el modelo clásico del control:

“la función originada por el interés privado para verificar la gestión administrativa y el correcto uso de los recursos a partir de la información que describe la gestión, en este enfoque el objetivo primario del control es la detección mediante el examen de cifras contables para establecer su grado de razonabilidad” (Franco R. R., 2001, pág. 203).

Este grado de razonabilidad y la certeza que se pueda expresar, está en cabeza del auditor como actor generador de confianza y transparencia.

Calidad

Desde las perspectivas de la calidad, las aportaciones a la definición de este concepto, se pueden describir en las siguientes concepciones inductivas que parten de características propias del concepto de calidad, a fin de obtener una definición más precisa del mismo.

Perspectivas de la calidad

Philip B. Crosby La calidad de un bien o servicio es equivalente a la conformidad con los requerimientos. “La no conformidad detectada es una ausencia de calidad, los problemas de calidad se convierten en no conformidad y la calidad se convierte en definición” (Crosby, 1979).

W. Edwards Deming Entrelaza la calidad con el cliente y la satisfacción de sus necesidades así como las del mercado.

“La dificultad en definir calidad es traducir las necesidades futuras de los usuarios en características medibles, solo así un producto puede ser diseñado y fabricado para dar satisfacción a un precio que el cliente pagará” (Deming, 1988)

Armand V. Feigenbaum Relaciona estrechamente las características del producto y servicio, con las necesidades del cliente, basadas en la experiencia de los clientes en el marco de un mercado competitivo.

Kaoru Ishikawa La calidad es equivalente a la satisfacción del clientes en los siguientes términos “calidad es calidad de trabajo, calidad del servicio, calidad de información, calidad de proceso, calidad de la gente, calidad del sistema, calidad de la compañía, calidad de objetivos (Ishikawa, 1985)”

Joseph M. Juran “Grado de adecuación al uso” (Fundación Eca Global, 2006, pág. 20). El uso está ligado con las necesidades del cliente.

Para agregar a las aportaciones descritas anteriormente, se contempla que “las pérdidas que un producto o servicio infringe a la Sociedad desde su producción hasta su consumo o uso. A menores pérdidas sociales, mayor ca-

alidad del producto o servicio” (Rugeles, 2013, pág. 19), este planteamiento es algo sugestivo para el desarrollo de cualquier producto o la prestación de un servicio. En tal sentido es significativo considerar, que cualquier carencia de calidad puede generar consecuencias de pérdidas no sólo a nivel empresarial sino también en el tejido social, pues una baja calidad implica generación de riesgos bien en la toma de decisiones como en la misma operabilidad de las empresas, lo cual puede tener efectos negativos sobre las partes interesadas así como el deterioro de la imagen corporativa, sobrecostos, y baja productividad. Es por esto que es indudable el ejercicio responsable de cualquier actividad y más aún cuando el concepto de la calidad ha evolucionado hacia la excelencia en el trabajo y satisfacción del cliente.

También es conveniente destacar que actualmente la calidad se concibe como “el grado en el que un conjunto de características inherentes cumple con los requisitos, en el cual los requisitos son las necesidades o expectativas establecidas, generalmente implícitas u obligatorias” ISO 9000, 2005 citado por (Rugeles, 2013, pág. 16)

Ante los conceptos esbozados es difícil emitir una definición precisa sobre el significado de calidad, sin embargo un acercamiento a su definición sería: “proceso dentro de un sistema, cuyo objetivo es cumplir satisfactoriamente todos los requerimientos establecidos para el adecuado desempeño de un trabajo, con el propósito de darle confiabilidad y efectividad a los resultados que se busca obtener” (Tobías, 2014). A partir de esta enunciación la calidad se configura como un mecanismo que permite dar seguridad sobre el suministro de un bien o la prestación de un servicio, cumpliendo con los requerimientos que para tal fin se hayan establecido en términos de eficacia y eficiencia.

Se observa cómo el concepto de calidad requiere traspasar la subjetividad, pues cada uno tiene sus propios criterios sobre lo que está bien y está mal, por ello surge la necesidad de normar esta subjetividad, a fin de emitir parámetros homogéneos para una gestión adecuada tanto en las empresas como a la satisfacción de las necesidades del cliente. Todo esto, entre otras cosas no es ajeno al servicio de auditoría el cual debe cumplir una serie de requisitos y procedimientos que permitan evaluar su labor con miras a la consecución de la calidad, en términos de competencia, capacidad, recursos, integridad, alcance de su trabajo así como la consistencia de los informes emitidos.

Control de calidad sobre la auditoría

El control de calidad en el ejercicio de la auditoría busca desarrollar un enfoque efectivo, para ello es importante advertir la relevancia que toma la auditoría no sólo a nivel nacional sino también internacional, y más aún cuando se han iniciado acciones que propenden por homogenizar esta práctica en pro de dar seguridad razonable sobre la información financiera.

De lo antedicho la auditoría recobra importancia a través de la historia, pues la auditoría data de muchos siglos atrás tal como lo expresa Josue (2014), “de acuerdo con los registros públicos, las auditorías financieras existen desde el año 1314. Sin embargo, antes de la década de 1930, ninguna corporación o empresa estaba obligada a llevar a cabo una auditoría” (pág. 1). Es así que ante la creciente marcha de los negocios, se hace necesario ser competitivos para entrar en mercados globalizados, donde es ineludible la comparabilidad de los estados financieros a fin de que esta información sea útil para los diferentes usuarios como inversores, socios, trabajadores, acreedores, clientes y demás partes interesadas.

Por tanto la auditoría es garante de la seguridad razonable, mediante la ejecución de su trabajo. Este concepto se desprende del término auditar que “es sinónimo de revisar, inspeccionar, controlar o verificar”. (Torres & Alonso, 2008, pág. 6)., Por tanto la auditoría se define como:

Un acto de control, tan remoto casi como la historia de la humanidad. Internamente constituye en sí una actividad de control y como tal, nace simultáneamente con el movimiento económico y financiero, producto de la desconfianza para unos y de la necesidad de seguridad en el buen uso e información de los recursos para otros, cuando dejaron de ser manejados o administrados directamente por el propietario. (Peña, 2002, pág. 43)

Un proceso sistemático que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencia sobre las afirmaciones relativas a los actos y eventos de carácter económico; con el fin de determinar el grado de correspondencia entre las afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas (Taylor & Glezen, 1997, pág. 30).

No obstante, la auditoría tuvo un marcado afianzamiento en la revolución industrial gracias a la aparición de grandes sociedades que marcaron la separación de la adminis-

tración y la propiedad, conllevando a que los propietarios buscaran protección de sus bienes mediante el uso de las prácticas de auditoría, siendo este hecho lo que marca el inicio de su estandarización; sin embargo se carecía de un control de calidad sobre sus prácticas sin la imposición de una normativa.

Bajo este contexto es pertinente indicar, quién ejerce la auditoría y cómo se concibe el término auditor, entendido este como el sujeto y la auditoría como una acción.

Auditor- El término “auditor” se utiliza para referirse a la persona o personas que realizan la auditoría, normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma de auditoría. Cuando una NIA establece expresamente que un requerimiento ha de cumplirse o una responsabilidad ha de asumirse por el socio del encargo, se utiliza el término “socio del encargo” en lugar de “auditor”. En su caso, los términos “socio del encargo” y “firma de auditoría” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público. (Federación Internacional de Contadores (IFAC), 2010, pág. 2)

De tal manera el auditor tiene la responsabilidad sobre la calidad de su trabajo, tal como lo expresa Gary Pflugrath (2014), al indicar que en el concepto de calidad en la auditoría, existen factores que crean un entorno para su mejora, donde además de sus funciones y responsabilidades está el papel de los reguladores, las juntas, los comités de auditoría y sus usuarios.

Entre tanto se hace imprescindible la existencia de disposiciones que enmarquen la atención del control de calidad sobre la labor del auditor. Para el caso de la auditoría ha sido importante orientar el trabajo del auditor, surgiendo de esta necesidad la Norma Internacional NICC1, la cual hace referencia puntualmente sobre el control de calidad del trabajo de las firmas de Auditoría, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados; en esta norma se expresa puntualmente que debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200 “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría” y la NIA 220 “Control de calidad de la auditoría de estados financieros” (Decreto 302 de 2015, pág. 1).

La calidad del trabajo del auditor se basa en las buenas prácticas de auditoría, a fin de dar certeza de los proce-

dimientos que se apliquen a cualquier trabajo particular proporcionando una seguridad razonable sobre el cumplimiento de las normas profesionales así como los requisitos de regulación. Este control de calidad básicamente está expuesto en la Norma Internacional de Auditoría NIA 220, donde se presentan las responsabilidades del auditor y los procedimientos de control que debe llevar para garantizar la calidad de una auditoría de estados financieros, así mismo la NICC1, hace énfasis sobre la responsabilidad que debe tener la firma de auditoría al momento de dar seguridad razonable, labor auditora que se debe apoyar en un sistema de control de calidad que contemple sus compromisos, sus requisitos éticos y el ejercicio óptimo de su trabajo. Es por ello que al abordar la NICC1, se hace necesario dar una mirada a partir de aseguramiento.

Las normas de aseguramiento en Colombia y el control de calidad en la auditoría

En Colombia con el decreto legislativo 2373 de 1956, se da inicio a la reglamentación de la profesión contable y las prácticas de auditoría, posteriormente se expide la ley 145 de 1960, hasta llegar a la ley 43 de 1990 la cual dispuso que las normas de auditoría fueran observadas por los contadores públicos.

Entre tanto Colombia en el marco de la internacionalización, entra a ser un agente activo en el ejercicio de la auditoría y el control de la calidad de su trabajo. Ante este escenario se toma como punto de partida la ley 1314 de 2009, la cual nace como una necesidad de expedición de un marco normativo en materia de información financiera y aseguramiento de la información a fin de que el país pueda integrarse satisfactoriamente a mercados internacionales, mejorando las prácticas de contabilidad y auditoría. Se observa que con la ley de convergencia, los Decretos reglamentarios 0302 y 2420 de 2015, al abordarse el marco normativo de las normas de aseguramiento, no se modifica el artículo 7 de la ley 43 de 1990, la cual ha sido el marco de la auditoría en Colombia por más de dos décadas.

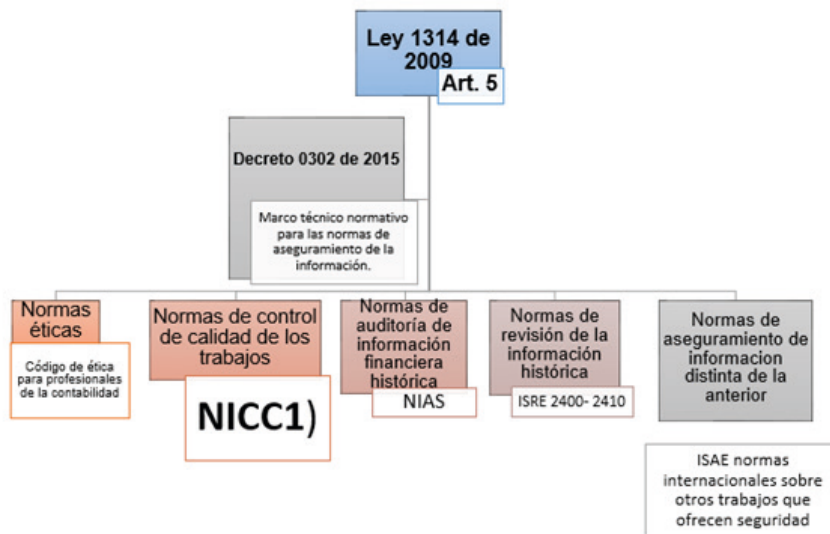
Es así que con la ley 1314 de 2009, en su artículo 2, se incluye el término “aseguramiento” en su ámbito de aplicación. Cabe señalar que el término “aseguramiento” se define como: “certidumbre, certeza, confianza, aplomo, seguridad.” (Merriam-Webster, 2014).

De igual forma en esta misma normativa, se define de manera puntual el concepto normas de aseguramiento de la información así:

Normas de aseguramiento de información- 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 información distinta de la anterior. (Ley 1314 Art.5, 2009).

En este orden, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública a través del Comité de normas de aseguramiento manifestó que “los estándares que serán utilizados en Colombia son los emitidos International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) tal como lo indica dicho Comité se decide por unanimidad tomar como marco de referencia.” (López, 2013). A continuación se ilustra groso modo el contenido de las normas de aseguramiento de la información:

Gráfico 1. Estructura de las normas de aseguramiento de la información.



Fuente: Elaboración propia

Es claro que dentro del compendio de las normas de aseguramiento, se encuentra la norma NICC1 (Norma de Control de calidad de los trabajos), la cual se concibe como una iniciativa para mejorar la auditoría.

IFAC reconoce la importancia de la auditoría de alta calidad y actúa para promover y mejorar la calidad de la auditoría 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 y de calidad alta. (IFAC, Federación Internacional de Contadores Públicos, 2014)

De esta manera se propende por fortalecer un escenario que fomente la confianza en la presentación de informes, lo cual es de gran trascendencia y relevancia para todos los stakeholders que se están relacionados en la cadena de la información.

La calidad de la auditoría es, y continuará siendo, un área de atención principal de IAASB y de otros. Esta estructura contribuye al avance en el tema mediante dejar claro que, si bien la responsabilidad por realizar auditorías de estados financieros de calidad recae en los auditores, la calidad de la auditoría se logra mejor en un entorno donde hay respaldo de, e interacciones apropiadas entre, los participantes en la cadena de suministro de la información financiera. (Schilder, 2014)

Conviene subrayar, que la calidad en una auditoría se logra con los esfuerzos y compromiso del equipo de trabajo, bien con la observancia de actitudes éticas, una competencia profesional, reportes útiles y debidamente preparados, así como la aplicación rigurosa de sus procesos de control así como el tiempo asignado para cada trabajo de auditoría.

En la norma internacional se destaca como concepto clave “firma” la cual se define como “un profesional ejerciente individual, una sociedad cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad”. (IFAC, 2010). Entre tanto en el lenguaje colombiano actúa como firma un contador público como persona natural o bien una sociedad de contadores públicos, por lo que el alcance la NICC1 hace referencia a la responsabilidad que la firma tiene sobre el control de calidad de sus trabajos, bien sobre auditorías, revisiones de estados financieros u otros compromisos de aseguramiento, por lo tanto los procedimientos de control dependerán de su tamaño y características, es decir dar certeza de que todos sus profesionales cumplan con los requerimientos legales y regulatorios fijados en marcos internacionales.

En la Norma Internacional de Control de Calidad NICC1, en el párrafo 4 indica quienes deberán aplicarla:

Esta NICC1 se aplica a todas las firmas de profesionales de la contabilidad con respecto a las auditorías y revisiones de estados financieros, así como a otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados. La naturaleza y extensión de las políticas y de los procedimientos desarrollados por cada firma de auditoría para cumplir esta NICC dependerán de diversos factores, tales como la dimensión de la firma de auditoría y sus características de funcionamiento así como de su pertenencia o no a una red. (IFAC, 2009, pág. 4)

La NICC1 contempla el término control de calidad sobre las firmas de auditoría, lo cual en el lenguaje cotidiano puede ser confusa con la expresión “firma social” o “razón social” “(en el ámbito anglosajón, firm name, business trade name) son expresiones sinónimas que indican la denominación subjetiva de una sociedad mercantil”. (Guías jurídicas, 2016). Sin embargo “la palabra firma viene del verbo “firmar” y este procede del latín firmare (volver firme, sólido, y seguro, asegurar) es decir una vez firmado no se puede retirar” (Diccionario etimológico, 2016).

Sin embargo, las firmas de profesionales de contabilidad en Colombia se conciben como personas jurídicas denominadas según lo contemplado en el artículo 4 de la ley 43 de 1990 como “Sociedades de contadores públicos”, es así como estas sociedades se crean a través de un documento de constitución. Además en el marco nacional la auditoría financiera según el artículo 7 de la Ley 43 de 1990, hace referencia a las normas de auditoría generalmente aceptadas, en las cuales están incluidas las Normas personales las que indican que: “a) El examen debe ser ejecutado por personas que tengan entrenamiento adecuado y estén habilitadas legalmente para ejercer la Contaduría Pública en Colombia”, es decir un profesional contable.

De otra parte al realizar una revisión detallada de la NICC1, en la sección definiciones párrafo 12 literal a) se define firma de auditoría como “un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad” y el Código de ética de la IFAC” contempla:

(i) un profesional ejerciente individual o una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, de profesionales de la contabilidad;

(ii) una entidad que controle a los anteriores mediante vínculos de propiedad, de gestión u otros medios;

Y (iii) una entidad controlada por ellos, mediante vínculos de propiedad, de gestión u otros medios. (IESBAL, 2009, pág. 152)

Y la NIA 220 en su apartado A5 define “firma de auditoría,” “red” y “firma de la red” como:

(a) un profesional individual o una cualquiera que sea su forma jurídica, de profesionales de la contabilidad.

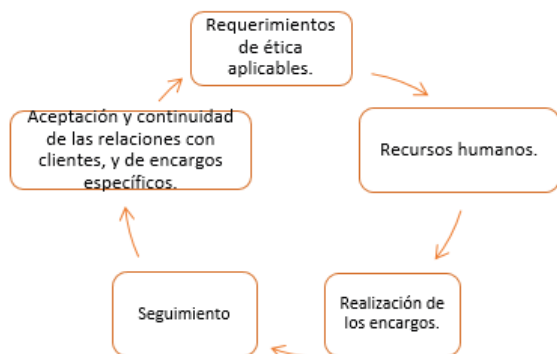
(b) una entidad que controle a los anteriores mediante vínculos de propiedad, de dirección u otros medios.

(c) una entidad controlada por ellos vínculos de propiedad, de dirección u otros medios. (Decreto 302 de 2015)

A partir de estos enunciados el profesional independiente no se vería restringido de ejercer la auditoría a título individual, siempre y cuando cumpla con los requerimientos de la norma internacional de calidad. De otra parte, una vez definido el concepto de firma de auditoría, bien como un profesional independiente o como una sociedad,

es necesario abordar el control de calidad del trabajo del auditor, por lo cual la NICC1, establece las responsabilidades de liderazgo y el deber de la firma de auditoría de documentar sus políticas y procedimientos:

Gráfico 2. Responsabilidades de las firmas de auditoría



Fuente: NICC1, Párrafo 16- (a) Responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma de auditoría. Diseño elaboración propia

Ante lo descrito ha de considerarse que en Colombia, es preponderante el sector de las firmas de auditoría, pues se describe que Price Water House Coopers, KPMG y Deloitte & Touche son en ese orden “las firmas de auditoría y revisoría fiscal que entre 2010 y 2011 tuvieron mejores resultados en cuanto a activos e ingresos auditados, así como en número de empresas auditadas” (Publicaciones Semana S.A, 2012). En tal sentido se puede visionar que estas empresas tienen toda la capacidad organizativa para cumplir con las normas de control de calidad en sus trabajos de auditoría. Visto de esa manera podría considerarse que los auditores ingresarían en el contexto de las normas internacionales de aseguramiento sólo si están vinculados a estas grandes firmas.

De lo expresado se resalta la importancia que tiene el ejercicio de la auditoría al proporcionar una opinión independiente en la cual está inmerso un alto grado de seguridad que propende por la emisión de informes confiables. Es así como se involucra la responsabilidad del auditor; actividad que amerita bajo el contexto del aseguramiento, un sistema de control de la calidad de su trabajo, entendido a partir de la NIA 220, como:

A1- Control de calidad. El sistema de control de calidad comprende políticas y procedimientos que contemplan cada uno de los siguientes elementos:

- responsabilidades 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; (Decreto 302 de 2015, pág. 23)

Uno de los apartes que se puntualiza en los requerimientos de la norma, es sobre el control de calidad en las auditorías en el caso de entidades cotizadas, es decir las que deciden colocar en el mercado de valores sus acciones para negociación. También en los requerimientos se hace referencia a otros encargos de auditoría, definido en el literal a) del párrafo 35 de la NICC1 “requerirán una revisión de control de calidad del encargo para todas las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas”.

Sin embargo existe un apartado dentro de la NICC1, párrafo 20 el cual indica que “la firma de auditoría establecerá procedimientos diseñados para proporcionar una seguridad razonable, que tanto ella misma, como su personal cumplan con los requerimientos de ética”. Dentro de los requerimientos éticos tanto para el equipo del encargo como para el revisor del control de calidad del encargo, se debe prestar observancia sobre la parte A y B del Código de ética de la IFAC, tal como se menciona en la NICC1 párrafo 12 literal q):

Los requerimientos de ética aplicables : normas de ética a los que están sujetos los equipos del encargo y que habitualmente comprenden las partes A y B del Código de ética para profesionales de la Contabilidad de la Federación Internacional de Contadores Públicos- Código de la IFAC.

En la parte A del Código de ética, es necesario destacar el establecimiento de los principios fundamentales los cuales comprenden: integridad, objetividad, competencia y diligencia profesional, confidencialidad y comportamiento profesional y en la parte B se incluyen situaciones específicas para hacer frente a las amenazas.

Mirándolo así en términos de control de calidad, es fundamental el cumplimiento de los principios éticos, es decir estar alerta a la observancia de las salvaguardas que

permitan contrarrestar las amenazas, evitando cualquier circunstancia que pueda generar alguna contingencia; pues dentro de las responsabilidades que se asumen está el actuar en interés público, es decir “en consecuencia, la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja” (IESBAI, 2009, pág. 7)

Es importante enfatizar que en Colombia no se ha definido quién se encargará de ejercer el control de calidad sobre las firmas de auditoría, esta afirmación basada en el informe ROSC-2003:

No hay ninguna organización encargada de asegurarse que los auditores en ejercicio observen unas normas de auditoría de alta calidad ni el código de ética profesional. El Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia, al igual que otras organizaciones profesionales de orden nacional, no cuenta con un mecanismo que garantice el cumplimiento de ninguna norma de auditoría ni código de ética por parte de sus miembros. La ley no ha establecido aún un organismo regulador estatutario que revise las prácticas de los auditores y haga cumplir los requisitos de la auditoría. (Mejía, 2003).

En este orden de ideas para el proceso de cualificación según lo señalado en la NICC1, no existe a la fecha el ente que logre efectuar la respectiva certificación de calidad, pues el organismo vigilante de los contadores públicos en Colombia es la Junta Central de Contadores que se limita a realizar la inscripción de los contadores y en algunos casos la observancia del Código de ética, ejerciendo un control posterior y no permanente ni preventivo, pues actúa sobre denuncias, no sobre procesos de revisión de control de calidad profesional. En tal sentido no es claro quién ejerce la revisión de las firmas de auditoría en Colombia, pues aparentemente la responsabilidad como está planteado sólo recae sobre los líderes de la firma, que a diferencia en otros países si existe la figura de vigilancia y control de calidad de la auditoría. A continuación se toma como referencia el escenario de México, España y Costa Rica, países que si cuentan con órganos de vigilancia de control de calidad de la auditoría.

Se afirma con la experiencia de estos otros países, que sí debe existir un órgano regulador que garantice el cumplimiento de las normas de auditoría y más aún cuando en Colombia, al conformarse en su mayoría empresas PY-

MES, la auditoría vendría a ser ejercida por profesionales a título individual que no están colegiados, pero sí ameritan vigilancia, así sean auditorías de menor complejidad. Para el caso en concreto la NICC1 en su apartado A-29, menciona que:

El tamaño y las circunstancias de la firma de auditoría influyen en la estructura de su proceso de evaluación del desempeño. Las firmas de auditoría de pequeña dimensión, en concreto, pueden emplear métodos de evaluación del desempeño de su personal menos formales.

En este sentido tampoco es claro cuáles son los métodos de evaluación de desempeño que pueden considerarse menos formales, tampoco se concreta el rol del auditor en pequeña dimensión, ni del Revisor Fiscal, cuya función propia es del Contador Público quien ejerce en muchas circunstancias a título individual, teniendo a su cargo el control y fiscalización de los entes económicos, con la facultad de otorgar fe pública sobre sus informes.

La revisión del control de calidad implicaría que el auditor determine si la evidencia obtenida es válida y suficiente para la emisión de su informe, es decir significaría el cumplimiento de los requerimientos que se establecieron al interior de la firma. La observación de estos requerimientos permitirá determinar situaciones que ameriten mayor atención, por eso la NIA 220 en su apartado A32 menciona que “la firma de auditoría deberá establecer un sistema de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que sus políticas y procedimientos relacionados con el sistema de control de calidad son pertinentes y adecuados y operan eficazmente”.

Con lo expresado se concluye que es ineludible para el auditor, hacer una revisión sobre el control de calidad del trabajo de la auditoría, donde será necesario que se documenten sus procedimientos, metodologías, presupuestos, programas de seguimiento y monitoreo, se definan de equipos de trabajo, pero más que esto es el aseguramiento de su independencia. Es evidente que la revisión del control de calidad del trabajo auditor en términos de independencia deberá ser realizado por personas que no hayan hecho parte de la auditoría, es por ello que se requiere de fuertes equipos de trabajo, que en el contexto local sería muy difícil para un auditor que trabaje a título individual cumplir con todos estos requerimientos.

País	Órgano que hace control de calidad	Organización del sistema de control de calidad	Sanciones por incumplimiento de la Norma
México	<p>Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP)</p> <p>A través de Los Colegios Federados y los Vicepresidentes Regionales son responsables de crear y vigilar la adecuada organización de sus Comisiones Técnica y Administradora.</p>	<p>Normatividad establecida y trabajos efectuados a la fecha.</p> <p>Norma de control de calidad aplicable a las firmas de contadores públicos que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera, trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados (NCC).</p> <p>Norma de revisión de control de calidad (NRCC).</p> <p>Reglamento de la norma de revisión del sistema de control de calidad.</p> <p>Guía de control de calidad para firmas medianas y pequeñas.</p> <p>(Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), 2016)</p>	<p>Exclusión permanente</p> <p>Exclusión temporal: El socio será excluido temporalmente del IMCP y será readmitido cuando demuestre que el plan de acción cumple con la revisión de control de calidad.</p> <p>Amonestación privada y por escrito: Cuando las deficiencias encontradas en las revisiones de calidad son significativas o cuando no se presente manifestación de cumplimiento.</p>
España	<p>Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas (icac)</p> <p>Organismo que controla y supervisa el trabajo de las empresas de auditoría en España</p>	<p>Se puede diferenciar en dos niveles:</p> <p>Sistema de control de calidad interno de los auditores: Aplicación de la NICCI</p> <p>Sistema de supervisión externo: La Disposición adicional tercera del TRLAC establece que el ICAC podrá acordar la ejecución del control de calidad con las corporaciones representativas de los auditores, bajo su supervisión.</p> <p>El principal mecanismo que tiene el ICAC para desarrollar el control de calidad es el denominado “control técnico” que se configura en la ley general de auditoría y su reglamentario VI, artículos 64 a 72.</p> <p>(Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, 2014).</p>	<p>El ICAC puede sancionar bien a una persona física (en adelante le auditor) bien a una persona jurídica (en adelante la sociedad de auditoría).</p> <p>Sanciones de baja temporal</p> <p>Sanciones de amonestación pública.</p> <p>Sanciones monetarias</p> <p>(NAVARRO Gomollón & BERNARD Morcate, 2004)</p>
Costa Rica	<p>Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica (CCPA)</p>	<p>Manual sugerido de políticas y procedimientos de control de calidad NICC-1</p> <p>Norma internacional de control de calidad 1.</p> <p>NIA 220- Control de calidad del trabajo de la auditoría.</p> <p>Circular No. 10 -2014. Manual de revisiones de control de calidad.</p> <p>Circular No. 07 -2014. Guía de implementación del control de calidad para firmas o despachos de contadores públicos y profesionales independientes.</p> <p>(Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, 2015)</p>	<p>Investigaciones preliminares</p> <p>Responsabilidades de tipo civil</p> <p>Responsabilidades de tipo penal</p>

Conclusiones

Al darse apertura en Colombia de la aplicación de las normas de aseguramiento de la información, en las cuales está contenido el control de calidad sobre el trabajo del auditor, se concluye que para que sea un proceso efectivo se requiere una guía para el control de calidad del trabajo del auditor a título individual y societario, a fin de mejorar las prácticas de auditoría en términos de efectividad. Sin embargo todavía no es claro el órgano que ejercerá el proceso de vigilancia sobre las firmas de auditoría.

Es así como la incorporación de las normas de aseguramiento deberá generar cambios en la profesión contable, de tal manera que el profesional contable en su rol de auditor, para que pueda alcanzar los niveles de calidad exigidos, deberá mejorar el desempeño, su cualificación y competencia profesional, así como organizarse de forma gremial, a fin de hacer frente a estos retos, lo que servirá para disminuir el riesgo de la profesión.

Con la aplicación de la NICC1, se originará un entorno nuevo para la práctica profesional en el país, además de ser un desafío. Es necesario que haya difusión y capacitación extensiva sobre este estándar a fin de que su implementación sea efectiva en la cadena de la información financiera y la efectividad del aseguramiento en la información.

Referencias bibliográficas

Alvaro, Z. (s.f.). <http://www.academia.edu>. Obtenido de Genichi_Taguchi: http://www.academia.edu/4912932/Genichi_Taguchi

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (07 de 06 de 2015). www.ccpa.or.cr. Obtenido de <http://www.ccpa.or.cr/control-de-calidad/>

Congreso, d. l. (1990). Ley 43. Término de búsqueda http://www.mineducacion.gov.co/1621/articles-104547_archivo_pdf.pdf.

Crosby, P. (1979). *Quality is Free*. New York: Mc Graw Hill.

CTPC, C. T. (Marzo de 2014). *Propuesta de Normas de aseguramiento de la Información financiera para la convergencia hacia estándares internacionales*. Bogotá.

Decreto 302 de 2015. (Febrero de 2015). *Norma Internacional de Auditoría 220. Control de calidad de la auditoría de Estados Financieros*, 1. Colombia.

Deming, E. (1988). *Fuera de la Crisis*. MIT.

Diccionario etimológico. (05 de 05 de 2016). Obtenido de <http://etimologias.dechile.net>: <http://etimologias.dechile.net/?firma>

Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2010). *Glosario*. En F. I. (IFAC)..

Federación Internaconal de Contadores Públicos - IFAC. (2014). *Respuesta de IFAC al AICPA Discussion Paper, Enhancing Audit Quality: Plans and Perspectives for the US cpa profession. enhancing audit quality: plans and perspectives for the u.s. cpa profession*, (pág. 1). new york.

Foucault, M. (1999). *La Hermenéutica de sujeto*. In *Estética, Ética y Hermenéutica*. . Barcelona : Ediciones Paidós Ibérica.

Franco Ruiz, R. (2001). *Evolución Histórica del Control*. *Revista Legis del Contador*, 203.

Franco Ruiz, R. (2012). *Fiscalización estratégica de arquitectura organizacional, una tecnología para la revisoría fiscal*. (Vol. Primera Edición). Bogotá: Universidad Libre de Colombia.

Fundación Eca Global. (2006). *El auditor de calidad*. Madrid, España: Fundación Confemetal.

Gary Pflugrath, D. P. (2 de Junio de 2014). *Audit Quality: More Than Just a Concern for Auditors*. Obtenido de www.ifac.org: <http://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/audit-assurance?discussions&page=2>

Gracia, L. E. (2004). *Control, Contabilidad y Sociedad*. *LUMINA V Revista de pensamiento, Teoría e Investigación*, 237.

Guías jurídicas. (08 de 06 de 2016). Obtenido de <http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es>: <http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?>

IESBAI. (Julio de 2009). *Código de Ética para profesionales de la contabilidad*.

- IFAC, F. I. (2009). Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad NICC1. IFAC.
- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. (2014). Obtenido de www.icjce.es: <http://www.icjce.es/control-de-calidad-2>
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP). (09 de 06 de 2016). Obtenido de NRCC Norma de Control de Calidad: <http://nrcc.imcp.org.mx/norma-de-control-de-calidad/>
- Ishikawa, K. (1985). *¿Qué es Control Total de la calidad? El modelo japonés*. Prentice Hall.
- Josue, R. T. (2014). El valor de la auditoría de Estados financieros. Contaduría Pública. Insitituto Mexicano de Contadores Públicos, 1.
- Ley 1314. (13 de Julio de 2009). Bogotá, Colombia: Congreso de la República- Colombia.
- López, G. J. (15 Enero de 2013). Informe Final Comitè de Normas de aseguramiento- Segunda fase. Bogotá.
- Mejía. (2003). ROSC Informe Traducción libre Mejía Juan Fernando. http://www.cpcpcolombia.org/documentos/INFORME_ROSC.pdf.
- Méndez Álvarez, C. E. (2008). Metodología, Diseño y Desarrollo del Proceso de Investigación con énfasis en ciencias empresariales. México: Limusa.
- Merriam-Webster, I. (01 de Octubre de 2014). AN Encyclopedia Britannica Company. Obtenido de (<http://www.merriam-webster.com/dictionary/assurance>).
- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (14 de Diciembre de 2015). Decreto 2420 de 2015. Obtenido de <http://wp.presidencia.gov.co/sitios/normativa/decretos/2015>
- Montes Salazar, C., Mejía Soto, E., & Mora Roa, G. (2009). Auditoría y control Teoría General. Armenia, Colombia: Universitaria de Colombia Ltda.
- Navarro Gomollón , A., & Bernard Morcate, C. (Junio de 2004). Sanciones impuestas a los auditores: Un indicador de la calidad de las auditorías. (U. d. España, Ed.) Partida Doble(156), 6 a 19. Recuperado el 31 de 05 de 2016
- Peña Bermúdez, J. M. (2002). Control, Auditoría y Revisoría Fiscal. Bogotá: ECOE EDICIONES.
- Publicaciones Semana S.A. (20 de 06 de 2012). Dinero- Publicaciones Semana S.A. Obtenido de <http://www.dinero.com/edicion-impresa/confidencias/articulo/los-mejores-contadores/153833>
- Puerres, Ivan. (2008). Naturaleza de la Auditoria-Universidad Javeriana de Cali. Obtenido de Banco de Objetos-Recursos digitales de apoyo a los procesos de enseñanza- aprendizaje: http://drupal.puj.edu.co/files/OI023_Ivan%20Puerres_0.pdf
- Ranking 2013 auditoras y asesoras de impuestos de Colombia. (2014). págs. <http://lanota.com/index.php/CONFIDENCIAS/Ranking-2013-auditoras-y-asesoras-de-impuestos-de-Colombia.html>.
- Rugeles, C. L. (2013). <http://www.bdigital.unal.edu.co>. Obtenido de <http://www.bdigital.unal.edu.co>: <http://www.bdigital.unal.edu.co/9409/1/43743846.2013.pdf>
- Schilder, A. (2014). IAASB Takes a Holistic Approach in its New Framework for Audit Quality. Obtenido de www.ifac.org: <http://www.ifac.org/news-events/2014-02/iaasb-takes-holistic-approach-its-new-framework-audit-quality>
- Taylor, D. H., & Glezen, W. (1997). AUDITORÍA Integración de conceptos y procedimientos. D.F. México: LIMUSA.
- Tobías, C. S. (2014). <http://auditool.org>. Obtenido de Revista Contaduría Pública www.contaduriapublica.org.mx del Instituto Mexicano de Contadores Públicos www.imcp.org.mx: <http://auditool.org/blog/auditoria-externa/640-cinco-grupos-de-estrategias-en-la-implementacion-de-planes-para-la-continuidad-de-los-negocios>
- Torres, P., & Alonso, M. (2008). Introducción a la auditoría financiera. Madrid: Mc Graw Hill.
- Wainstein, M. (2004). Control de Calidad en Auditoría. Publicación “Contabilidad y Auditoría”. Argentina.