

**SUPLEMENTO AL MANUAL DE PRONUNCIAMIENTOS DE
GESTIÓN DE CALIDAD, AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS
SERVICIOS DE ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS ASOCIADOS**

2023–2024 Edición

**SUPLEMENTO AL MANUAL DE PRONUNCIAMIENTOS DE GESTIÓN DE CALIDAD,
AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS SERVICIOS DE ASEGURAMIENTO Y SERVICIOS
ASOCIADOS**
PARTE IV

CONTENIDOS

	Página
CALIDAD DE AUDITORÍA	
Un marco para la calidad de auditorías: Elementos clave que crean un entorno para la calidad de auditorías	1-41
MARCO DE ASEGURAMIENTO	
Marco para trabajos de aseguramiento	42-61

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

La visión del IAASB para el marco de calidad de auditoría

Los objetivos del marco para la calidad de auditoría incluyen:

- Crear conciencia sobre los elementos clave de la calidad de auditoría.
- Alentar a los actores clave a explorar formas de mejorar la calidad de auditoría.
- Facilitar mayor diálogo entre los actores clave sobre el tema.

El IAASB espera que el Marco genere discusión y acciones positivas para alcanzar un mejoramiento continuo de la calidad de auditoría.

Los auditores requieren cumplir con normas de auditoría relevantes y con normas de control de calidad en las firmas de auditoría, al igual que los requerimientos éticos y regulatorios. El Marco no es un sustituto para dichas normas ni establece normas adicionales ni proporciona requerimientos para el desempeño de los trabajos de auditoría.

Prefacio

La información financiera debiera ser relevante, oportuna y confiable para satisfacer las necesidades de los usuarios. La legislación y regulaciones nacionales, al igual que las partes interesadas de una entidad, a menudo requieren una auditoría externa de algunos elementos de la información financiera para dar confianza a los usuarios de que la información es confiable. Para que una auditoría externa cumpla con sus objetivos, los usuarios de los estados financieros auditados deben confiar en que el auditor ha trabajado con normas adecuadas y que se ha realizado una “auditoría de calidad”.

El término “auditoría de calidad” es frecuentemente usado en debates entre las partes interesadas, en las comunicaciones de los reguladores, los emisores quienes fijan las normas, las firmas de auditoría y otros y en la investigación y en el establecimiento de políticas. La calidad de auditoría es un tema complejo y, como se describe en el Apéndice 1, no hay definición ni análisis de ella que haya alcanzado reconocimiento universal.

Por esta razón, el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ha desarrollado un Marco para la Calidad de Auditoría (el marco) que describe los factores de entrada -proceso- y resultados que contribuyen a la calidad de auditoría a nivel del trabajo, de la firma de auditoría y a nivel nacional, para auditorías de estados financieros. El marco también demuestra la importancia de las interacciones apropiadas entre los actores y la importancia de distintos factores contextuales.

El IAASB considera que dicho Marco es de interés público, ya que:

- Animará a las firmas nacionales de auditoría, las redes internacionales de firmas de auditoría y a las organizaciones profesionales de contabilidad para reflexionar sobre cómo mejorar la calidad de auditoría y comunicar mejor la información acerca de la calidad de estas.
- Elevará el nivel de conciencia y entendimiento entre los actores acerca de los elementos importantes de la calidad de auditoría.
- Permitirá a las partes interesadas reconocer los factores que puedan merecer atención prioritaria para potenciar la calidad de auditoría. Por ejemplo, el Marco podría usarse para informar a quienes están a cargo del gobierno corporativo acerca de la calidad de auditoría y alentarles para considerar su papel en su mejoramiento.
- Ayudará a fijar normas, tanto a nivel internacional como nacional. Por ejemplo, el IAASB usará el Marco cuando modifique la Normativa Internacional de Control de Calidad (ISQC) ¹ y las Normas Internacionales de Auditoría (ISA). También puede ayudar al International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) y al International Accounting Education Standards Board (IAESB) a considerar mejoramientos en sus pronunciamientos obligatorios.
- Facilitar el diálogo y las relaciones de trabajo más cercanas entre el IAASB y los interesados clave, al igual que entre los propios interesados clave.
- Estimular la investigación académica sobre el tema, y
- Ayudar a los estudiantes de auditoría a entender más completamente los fundamentos de la profesión a la que aspiran unirse.

¹ Norma Internacional de Control de Calidad 1, *Control de calidad para firmas que realizan auditorías y revisiones de estados financieros y otros servicios de aseguramiento y trabajos de servicios asociados.*

CONTENIDOS

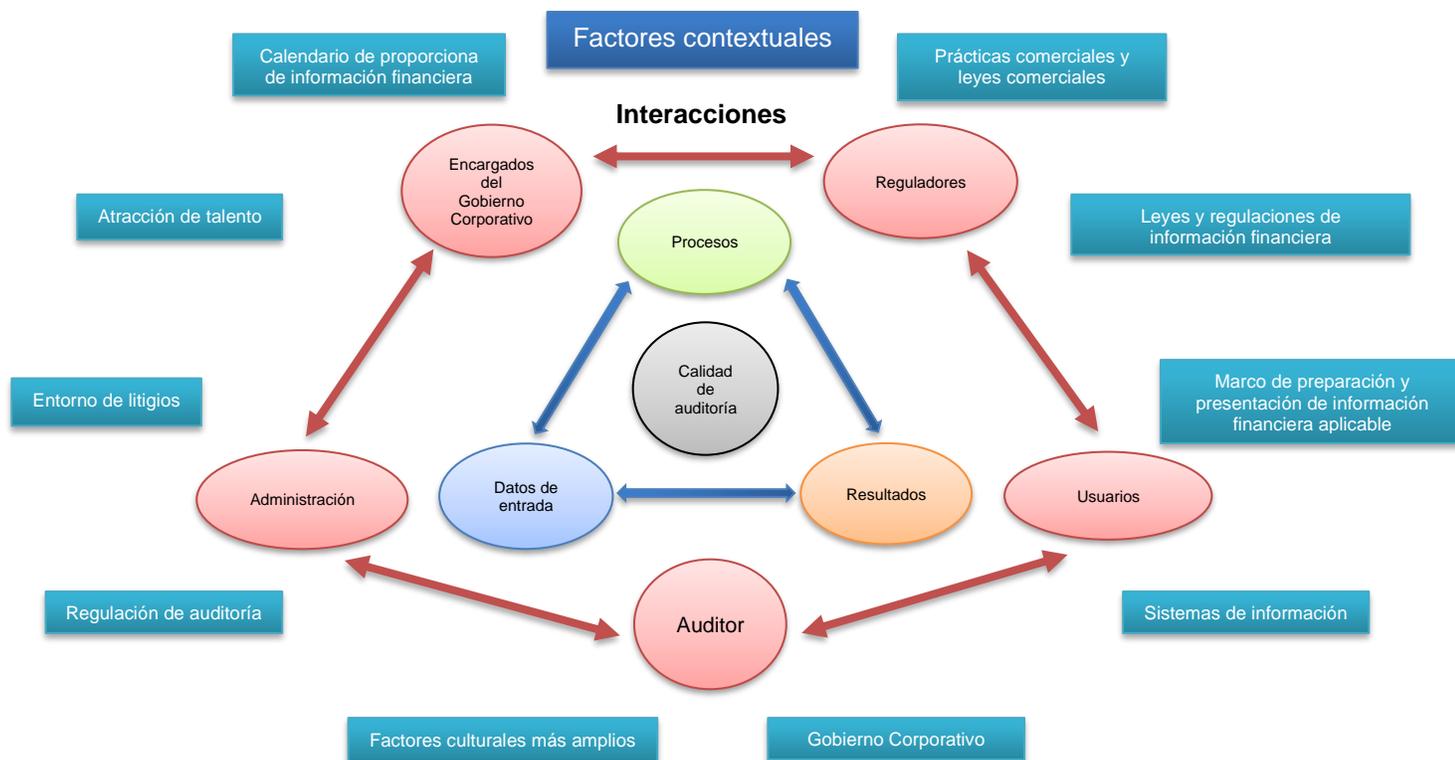
	Página
Información general	4
1 Factores de entradas (input).....	7
2 Factores del proceso	8
3 Factores de resultado (output).....	9
4 Interacciones clave dentro de la cadena de suministro de preparación y presentación de información financiera.....	13
5 Factores contextuales.....	17
Apéndice 1 La complejidad de definir la calidad de auditoría.	
Apéndice 2 Atributos de calidad de los datos de entrada (input) y de proceso.	

Información general

1. El término **calidad de auditoría** abarca los elementos clave que crean un entorno que maximiza la probabilidad de que se realicen auditorías de calidad de manera consistente.
2. El objetivo de una auditoría de estados financieros es para que el auditor se forme una opinión sobre los estados financieros en base a haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada acerca de si los estados financieros están exentos de representaciones incorrectas materiales e informar de acuerdo con los hallazgos del auditor. Probablemente, un equipo de trabajo logre realizar una **auditoría de calidad** al:
 - Exhibir los valores, la ética y las actitudes apropiadas.
 - Ser suficientemente conocedores, hábiles y experimentados y al tener tiempo suficiente para realizar el trabajo de auditoría.
 - Aplicar un proceso de auditoría riguroso y procedimientos de control de calidad que cumplen con la ley, las regulaciones y las normas que correspondan.
 - Proporcionar informes útiles y oportunos, e
 - Interactuar apropiadamente con los interesados pertinentes.
3. La responsabilidad de realizar auditorías de calidad de estados financieros es de los auditores. Sin embargo, la calidad de auditoría se alcanza mejor en un entorno donde haya respaldo de, y las interacciones apropiadas entre, los participantes de la cadena de suministro de preparación y presentación de información financiera.
4. El Marco apunta a crear conciencia sobre los elementos claves de la calidad de auditoría y, por ello, alentar a los auditores, las firmas de auditoría y otras partes interesadas a desafiarse acerca de si hay más que puedan hacer para aumentar la calidad de auditoría en sus entornos particulares.
5. El Marco se aplica a auditorías de todas las entidades, sin importar su tamaño, naturaleza y complejidad. También se aplica a todas las firmas de auditoría, sin importar su tamaño, incluyendo firmas de auditoría que sean parte de una red o asociación. Sin embargo, los atributos de la calidad de auditoría descritos en este Marco varían en importancia y afectan la calidad de auditoría en distintas formas.
6. Los auditores son requeridos a cumplir con las normas de auditoría pertinentes y las normas de control de calidad para firmas de auditoría, al igual que con los requerimientos éticos y otros requerimientos regulatorios. En particular, la ISQC 1² aborda las responsabilidades de una firma por su sistema de control de calidad para auditorías. El Marco no es un sustituto para dichas normas ni establece normas adicionales no proporciona requerimientos de procedimientos para la realización de trabajos de auditoría.
7. Si bien la calidad de una auditoría individual se verá influenciada por los inputs (entradas), procesos, outputs (resultados) e interacciones descritas en este Marco, el Marco para Calidad de Auditoría, por sí mismo, no es suficiente a efectos de evaluar la calidad de una auditoría individual. Esto es así porque se da una consideración detallada a asuntos tales como la naturaleza, oportunidad y alcance de la evidencia de auditoría obtenida en respuesta a los riesgos de representación incorrecta en una entidad particular, lo apropiado de los juicios de auditoría pertinentes que se haya hecho y el cumplimiento con las normas correspondientes.
8. El Marco distingue los siguientes elementos:
 - a. Inputs (entradas).
 - b. Proceso
 - c. Outputs (resultados).
 - d. Interacciones claves dentro de la cadena de suministro de preparación y presentación de información financiera.
 - e. Factores contextuales.

²NGC 1 requiere que las firmas de auditoría establezcan y mantengan un sistema de control de calidad para proporcionar seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen con los estándares profesionales y los requerimientos legales y regulatorios correspondientes y que los informes emitidos por la firma o los socios del trabajo son apropiados en las circunstancias.

El Marco puede dibujarse del siguiente modo:



Inputs

9. Los inputs se agrupan en los siguientes factores de entrada:
 - a. Los valores, la ética y las actitudes de los auditores, los que a su vez son influenciados por la cultura prevaleciente dentro de la firma de auditoría, y
 - b. El conocimiento, las habilidades y experiencia de los auditores y el tiempo dedicado a realizar la auditoría.
10. Dentro de estos factores de input, los atributos de la calidad se organizan aún más entre aquellos que se aplican directamente a:
 - a. El nivel del trabajo de auditoría.
 - b. El nivel de una firma de auditoría y, por ende, directamente a todas las auditorías asumidas por dicha firma, y
 - c. El nivel nacional (o jurisdiccional) y, por ende, indirectamente a todas las firmas de auditoría que operan en ese país y las auditorías que asuman.
11. El apéndice 2 describe, en más detalle, los atributos de calidad de los factores de inputs para el trabajo, la firma y los niveles nacionales.
12. Los inputs de la calidad de auditoría se verán influenciados por el contexto en el cual se realiza una auditoría, las interacciones con los interesados claves y los resultados. Por ejemplo, las leyes y regulaciones (el contexto) pueden requerir informes específicos (resultado) que influyen en las habilidades (inputs) utilizados.

Proceso

13. El rigor del proceso de auditoría y de los procedimientos de control de calidad impactan a la calidad de la auditoría. El apéndice 2 describe en más detalle los atributos de calidad de este factor de proceso para el trabajo, la firma y los niveles nacionales.

Outputs

14. Los resultados incluyen informes e información que se prepara y presenta formalmente por una de las partes y para otra, al igual que resultados que surgen del proceso de auditoría que no son generalmente visibles para aquellos ajenos a la

organización auditada. Por ejemplo, estos pueden incluir mejoramientos a las prácticas de preparación y presentación de información financiera de la entidad y al control interno con respecto a dicha preparación y presentación de información financiera y que pueden ser resultado de los hallazgos del auditor.

15. Los resultados de la auditoría a menudo son determinados por el contexto, incluyendo requerimientos legislativos. Mientras que algunos interesados pueden influir en la naturaleza de los resultados, otros tienen menos influencia. De hecho, para algunos interesados, tales como inversionistas en entidades listadas, el informe del auditor es el resultado principal.

Interacciones claves dentro de la cadena de suministro de preparación y presentación de información financiera

16. Si bien cada interesado en la cadena de suministro de preparación y presentación de información financiera por separado juega un importante papel en el respaldo de la preparación y presentación de información financiera de alta calidad, la manera en que los interesados interactúan puede tener un impacto particular en la calidad de la auditoría. Estas interacciones, incluyendo tanto la comunicación formal como informal, se verán influenciadas por el contexto en el cual se realiza la auditoría y permitirán que exista una relación dinámica entre los inputs y los outputs. Por ejemplo, las discusiones entre el auditor y el comité de auditoría de una entidad listada en la etapa de planificación pueden influir en el uso de habilidades de especialistas (input) y en la forma y contenido del informe del auditor dirigido a los encargados del gobierno corporativo de la entidad (output). En contraste, para negocios privados puede haber una mayor proximidad con los propietarios durante el transcurso de la auditoría. En dichas circunstancias, pueden haber comunicaciones informales frecuentes, lo cual contribuye a la calidad de la auditoría.

Factores contextuales

17. Existe una cantidad de factores ambientales – o contextuales –, tales como leyes y regulaciones y gobierno corporativo, lo cual tiene el potencial de impactar en la naturaleza y calidad de la preparación y presentación de información financiera y, directa o indirectamente, en la calidad de la auditoría. Cuando corresponde, los auditores responden a estos factores al determinar cómo obtener de mejor manera evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

1 Factores de entrada (inputs)

1. Las auditorías de calidad involucran a auditores que:
 - Exhiben valores, una ética y actitudes apropiados, y
 - Son suficientemente conocedores, hábiles y experimentados y cuentan con tiempo suficiente para realizar el trabajo de auditoría.
2. Los atributos clave que influyen en la calidad de auditoría se describen a continuación. Estos atributos se aplican a nivel del trabajo de auditoría, a nivel de firma de auditoría y a nivel nacional (o jurisdiccional)³. Cada atributo y nivel es descrito en secciones aparte.

1.1 Valores, ética y actitudes – Nivel de trabajo (Ref.: Párr. 2-16, apéndice 2)

3. El socio del trabajo de auditoría⁴ es responsable de un trabajo de auditoría y, por lo tanto, es directamente responsable de la calidad de esta. Además de asumir la responsabilidad de la realización de la auditoría, el socio del trabajo de la auditoría posee un rol crucial en asegurar que el equipo de trabajo exhiba los valores, la ética y las actitudes necesarias para respaldar una auditoría de calidad.

Atributos clave son:

- El equipo del trabajo reconoce que la auditoría se realiza dentro del más amplio interés público y la importancia de cumplir con los requerimientos éticos.⁵
- El equipo del trabajo muestra objetividad e integridad.
- El equipo del trabajo es independiente.
- El equipo del trabajo muestra competencia y debido cuidado profesionales.
- El equipo del trabajo muestra escepticismo profesional.

1.2 Valores, ética y actitudes – Nivel de firma (Ref.: Párr. 17-32, apéndice 2)

4. La cultura de la firma de auditoría tiene influencia importante en los valores, la ética y las actitudes de los socios de auditoría y otros miembros del equipo del trabajo porque el entorno en el que trabaja el equipo del trabajo puede afectar materialmente la mentalidad de los socios y del personal y, en consecuencia, la forma en que cumplen con sus responsabilidades. Mientras que la auditoría está diseñada para proteger el interés público, las firmas de auditoría son, a menudo, entidades comerciales. La cultura de cada firma será un factor importante al determinar cómo sus socios y personal funcionan hacia el interés público y, al mismo tiempo, alcanzan las metas comerciales de la firma.
5. Atributos clave en relación con la creación de una cultura en que se valora la calidad de auditoría son:
 - Existen medidas de gobierno corporativo que establecen el “tono de la alta gerencia” apropiado y que apuntan a proteger la independencia de la firma.
 - Se promueve las características personales necesarias a través de sistemas de evaluación y recompensa que respaldan la calidad de auditoría.
 - Las consideraciones financieras no impulsan acciones y decisiones que deterioren la calidad de auditoría.
 - La firma enfatiza la importancia de dar oportunidades de desarrollo profesional continuo a los socios y al personal y acceso a apoyo técnico de alta calidad.
 - La firma promueve una cultura de consulta por temas difíciles.
 - Existen sistemas robustos para tomar decisiones asociadas a la aceptación de y continuación con clientes.

³ Una jurisdicción puede ser mayor o menor que un país. En algunas áreas del mundo, algunos aspectos de la regulación de auditorías abarcan varios países. En algunos países, aspectos de la regulación de auditorías son asumidos por unidades menores, tales como estados o provincias.

⁴ En el entorno del sector público, los términos “cliente”, “trabajo”, “socio del trabajo” y “firma” debieran, cuando corresponda, ser leídos como referidos a sus equivalentes al sector público como lo ha definido la International Standard of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 40, Quality Control for Supreme Audit Institutions, Section 7.

⁵ El *Código de Ética para Contadores Profesionales* emitido por el International Ethics Standards Board for Accountants (Código de Ética del IESBA) identifica cinco principios fundamentales de ética profesional para contadores profesionales: Integridad, objetividad, competencia y debido cuidado profesional, confidencialidad y conducta profesional.

1.3 **Valores, ética y actitudes – Nivel nacional (Ref.: Párr. 33-40, apéndice 2)**

6. Las actividades regulatorias nacionales de auditoría tienen una influencia importante en la cultura dentro de las firmas y los valores, la ética y las actitudes de los socios de auditoría y de otros miembros del equipo del trabajo. Los atributos clave son:
- Los requerimientos éticos son promulgados y dejan en claro tanto los principios éticos subyacentes como los requerimientos específicos que correspondan.
 - Los reguladores, emisores de normas y organizaciones profesionales de contabilidad son activos al asegurar que los principios éticos son entendidos y que los requerimientos se aplican de manera consistente.
 - La información pertinente para las decisiones de aceptación de clientes es compartida entre firmas de auditoría.

1.4 **Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo – Nivel del trabajo (Ref.: Párr. 41-58, apéndice 2)**

7. El socio del trabajo de auditoría es responsable de cerciorarse de que el equipo del trabajo, colectivamente, tenga las competencias correspondientes y que tenga el tiempo suficiente para poder obtener evidencias de auditoría suficiente y apropiada antes de emitir una opinión de auditoría.
8. Los atributos clave son:
- Los socios y el personal tienen las competencias necesarias.
 - Los socios y el personal entienden el negocio de la entidad.
 - Los socios y el personal hacen juicios razonables.
 - El socio del trabajo de auditoría está activamente involucrado en la evaluación de riesgo, la planificación, supervisión y revisión del trabajo realizado.
 - El personal que realiza trabajo de auditoría detallado “en terreno” tiene la experiencia suficiente, su trabajo es dirigido, supervisado y revisado debidamente y hay un grado razonable de continuidad del personal.
 - Los socios y el personal tienen tiempo suficiente para asumir la auditoría de manera efectiva.
 - El socio del trabajo de auditoría y otros miembros experimentados del equipo del trabajo son accesibles para la Administración y los encargados del gobierno corporativo de la entidad.

1.5 **Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo – Nivel de firma (Ref.: Párr. 59-70, apéndice 2)**

9. Las políticas y procedimientos de la firma de auditoría tendrán un impacto en el conocimiento y la experiencia requeridos de los socios del trabajo de auditoría y de otros miembros del equipo y en el tiempo disponible para que asuman el trabajo de auditoría necesario. Los atributos clave son:
- Los socios y el personal tienen tiempo suficiente para manejar temas difíciles a medida que aparecen.
 - Los equipos de trabajo están estructurados apropiadamente.
 - Los socios y el personal más antiguo dan al personal menos experimentado evaluaciones oportunas y capacitación apropiada o “en el trabajo”.
 - Se da capacitación suficiente a los socios de auditoría y al personal con respecto a auditoría, contabilidad y, cuando corresponda, temas especializados sobre la industria.

1.6 **Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo – Nivel nacional (Ref.: Párr. 71-80, apéndice 2)**

10. Las actividades nacionales pueden impactar en las competencias de los auditores. Los atributos clave son:
- Existen medidas sólidas para autorizar a firmas de auditoría/auditores individuales.
 - Los requerimientos educativos están claramente definidos y la capacitación es dada de forma adecuada y efectiva.
 - Existen medidas para actualizar a los auditores sobre temas actuales y para darles capacitación sobre nuevos requerimientos de contabilidad, auditoría o regulatorios.
 - La profesión de la auditoría está bien posicionada para atraer y retener a personas con las cualidades apropiadas.

2. **Factores de proceso**

11. Las auditorías de calidad involucran a auditores que aplican un proceso riguroso de auditoría y procedimientos de control de calidad que cumplen con leyes, regulaciones y las normas correspondientes.

2.1 Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – Nivel del trabajo (Ref.: Párr. 81-93, apéndice 2)

12. Las auditorías necesitan ser realizadas de acuerdo con las normas de auditoría y están sujetas a los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría, los cuales cumplen con la ISQC 1. Estos proporcionan los fundamentos para un enfoque disciplinado de la evaluación de riesgo, la planificación, la realización de procedimientos de auditoría y, como cosa última, la formación y expresión de una opinión. A veces, las metodologías y políticas y procedimientos internos de las firmas de auditoría proporcionan pautas más específicas sobre asuntos, tales como quién asume actividades específicas, los requerimientos de consultas internas y los formatos de la documentación.
13. Mientras que las normas de auditoría y la metodología de la firma de auditoría darán forma al proceso de auditoría, la manera en que el proceso es aplicado en la práctica será adaptada a una auditoría particular. Los atributos clave son:
- El equipo del trabajo cumple con las normas de auditoría, las leyes y regulaciones pertinentes y los procedimientos de control de calidad de la firma.
 - El equipo del trabajo hace uso apropiado de la tecnología de la información.
 - Existe interacción efectiva con otras personas involucradas en la auditoría.
 - Existen acuerdos apropiados con la Administración para lograr llevar a cabo un proceso de auditoría efectivo y eficiente.

2.2 Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – Nivel de firma (Ref.: Párr. 94-111, apéndice 2)

14. Las políticas y procedimientos de la firma de auditoría afectarán al proceso de auditoría. Los atributos clave que aportan a la calidad de la auditoría son:
- La metodología de la auditoría se adapta a los desarrollos de normas profesionales y a los hallazgos de las revisiones internas de control de calidad e inspecciones externas.
 - La metodología de la auditoría alienta a los miembros individuales del equipo a aplicar el escepticismo profesional y a ejercer un juicio profesional apropiado.
 - La metodología requiere supervisión efectiva y revisión del trabajo de auditoría.
 - La metodología requiere documentación apropiada de la auditoría.
 - Los rigurosos procedimientos de control de calidad están establecidos y la calidad de la auditoría es monitoreada y se toman las acciones consecuentes apropiadas.
 - Cuando se requiere, se realizan revisiones eficaces de control de calidad del trabajo (EQCR).

2.3 Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – Nivel nacional (Ref.: Párr. 112-119, apéndice 2)

15. Las actividades regulatorias de auditorías nacionales pueden afectar el proceso de auditoría.
16. Las ISAs son emitidas por el IAASB. El International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) fija normas éticas de alta calidad para los contadores profesionales a través del desarrollo de un Código de Ética para Contadores Profesionales sólido e internacionalmente apropiado. El International Accounting Education Standards Board (IAESB) desarrolla y potencia la educación de la contabilidad profesional – abarcando la competencia técnica, las habilidades, valores, la ética y las actitudes profesionales para contadores profesionales – a través de la promulgación de las Normas Internacionales de Educación (IES). Existe una vasta adopción de estas normas a nivel nacional. Los atributos clave son:
- Las normas de auditoría, y otras, son promulgadas y dejan en claro los objetivos subyacentes y los requerimientos específicos correspondientes.
 - Los organismos responsables de las inspecciones externas de auditoría consideran los atributos relevantes de la calidad de las auditorías, tanto en las firmas de auditoría como en trabajos individuales de auditoría.
 - Existen sistemas eficaces para investigar alegatos de fallas de auditoría y para tomar medidas disciplinarias cuando corresponda.

3. Factores de resultados (output)

17. Diferentes interesados reciben resultados diferentes de una auditoría. Probablemente, estos resultados sean evaluados en términos de su utilidad y oportunidad y vistos como aspectos de calidad de la auditoría. También pueden:
- Proporcionar perspectivas más amplias a la calidad de la auditoría. Por ejemplo, los informes de los reguladores de auditoría probablemente describan las debilidades que han sido identificadas en las actividades de inspección, e

- Impactar directamente a la calidad de la auditoría. Por ejemplo, tener una responsabilidad específica de informar sobre un asunto, tal como la efectividad de los controles internos, puede dar como resultado un trabajo más sólido en dicha área.
18. Algunos interesados, especialmente la Administración, quienes están a cargo del gobierno corporativo de la entidad y algunos reguladores, tienen perspectivas más directas hacia algunos de los inputs de la calidad de auditoría y, por ende, están mejor ubicados para evaluarla, en parte al menos. Los resultados de estos otros interesados, por ejemplo, la información facilitada por los comités de auditoría, pueden proporcionar información útil sobre la calidad de la auditoría a los usuarios externos.
19. Los resultados relevantes pueden incluir:

Nivel	Resultados
3.1 Nivel del trabajo	<p>Del auditor</p> <p>3.1.1 Informes del auditor para usuarios de estados financieros auditados.</p> <p>3.1.2 Informes del auditor para los encargados del gobierno corporativo de la entidad.</p> <p>3.1.3 Informes del auditor para para la Administración.</p> <p>3.1.4 Informes del auditor para reguladores financieros y prudenciales.</p> <p>De la entidad</p> <p>3.1.5 Los estados financieros auditados.</p> <p>3.1.6 Informes de los encargados del gobierno corporativo, incluyendo comités de auditoría.</p> <p>De reguladores de auditoría</p> <p>3.1.7 Reguladores que faciliten información sobre auditorías individuales.</p>
3.2 Niveles de firma y nacional	<p>De la firma de auditoría</p> <p>3.2.1 Informes de transparencia.</p> <p>3.2.2 Informes anuales y otros.</p> <p>De reguladores de auditoría</p> <p>3.2.3 Proporciona de una visión conjunta de los resultados de la inspección de la firma de auditoría.</p>

3.1 Resultados – Nivel del trabajo

3.1.1 *Informe del auditor para los usuarios de estados financieros auditados*

20. El principal resultado de una auditoría es la opinión del auditor, la que da confianza a los usuarios con respecto a la confiabilidad de los estados financieros auditados. Para la mayoría de los usuarios, la ausencia de una opinión modificada del auditor es una señal importante acerca de la confiabilidad de la información financiera. El valor de esta señal puede estar influenciada por un número de factores, incluyendo la reputación de la firma de auditoría⁶ que llevó a cabo al auditoría y un supuesto acerca de la efectividad del proceso de auditoría empleado.
21. El informe del auditor da una oportunidad para que el auditor entregue información que dé a los usuarios alguna perspectiva acerca de su trabajo y hallazgos y, por lo tanto, de la calidad de la auditoría realizada. Sin embargo, los auditores no siempre toman esta oportunidad y su informe se ha estandarizado a través de los años. Salvo en circunstancias en que la opinión del auditor se ha modificado, no se proporciona generalmente información acerca del trabajo y los hallazgos del auditor.
22. Además de expandir la información contenida en el informe del auditor, también se puede aumentar su utilidad si contiene seguridad adicional sobre materias específicas según lo requieran las leyes o regulaciones. En algunos casos, tal seguridad puede darse sin extender el alcance de la auditoría (por ejemplo, la confirmación de que la Administración ha proporcionado al auditor toda la información y las explicaciones requeridas). En otros casos, el alcance de la auditoría necesita ser extendido

(por ejemplo, dando seguridad de la efectividad de los controles internos sobre la preparación y presentación de información financiera).

23. Más información acerca de la auditoría, la proporcionan generalmente los auditores del sector público, ya sea en el informe principal del auditor o en un informe complementario que es accesible públicamente. Adicionalmente, los auditores del sector público a veces realizan su trabajo en un entorno que da acceso a documentos oficiales a los ciudadanos. Esta libertad de información puede llevar a que el auditor del sector público revele información más detallada acerca de sus auditorías, por ejemplo, de los riesgos de negocio y controles internos de una entidad.

⁶ La reputación de la firma de auditoría no es abordada específicamente en el Marco, ya que no es un elemento de calidad de auditoría, sino que algo que puede emerger de la proporción sostenida de auditorías de calidad. Hay una cantidad de factores que afectan la reputación de una firma, incluyendo su tamaño, sus actividades de marketing y el grado hasta el cual puede verse adversamente afectada por litigios o acciones regulatorias.

3.1.2 Informes del auditor dirigidos a los encargados del gobierno corporativo

24. Las normas de auditoría generalmente requieren que el auditor se comunique con quienes están a cargo del gobierno corporativo sobre materias específicas y de manera oportuna. Por ejemplo, las ISAs⁷ requieren comunicación acerca de:
- Las responsabilidades del auditor.
 - El alcance planificado y oportunidad de la auditoría.
 - Información acerca de amenazas a la objetividad del auditor y las protecciones asociadas que han sido aplicadas.
 - Los hallazgos significativos de la auditoría.
25. Tales asuntos a menudo son abarcados en informes escritos dirigidos a quienes están a cargo del gobierno corporativo. Sin embargo, se espera que los requerimientos de las normas de auditoría den sustento a discusiones más amplias y más extensas entre el auditor y quienes están a cargo del gobierno corporativo. Estos últimos probablemente evalúen el valor y la oportunidad de los informes escritos y de comunicaciones menos formales al considerar la calidad general de la auditoría.
26. En relación con la calidad y utilidad de las comunicaciones, quienes están a cargo del gobierno corporativo pueden valorar de manera particular las comunicaciones del auditor que entreguen:
- Reflexiones sin sesgo acerca del desempeño de la Administración al cumplir con sus responsabilidades por la preparación de los estados financieros.
 - Ideas acerca de las prácticas de preparación y presentación de información financiera de la entidad, incluyendo la operación de los controles internos.
 - Recomendaciones para el mejoramiento del proceso de preparación y presentación de información de la entidad, y
 - Información que les permita cumplir efectivamente con sus responsabilidades de gobierno corporativo.

3.1.3 Informes del auditor dirigidos a la Administración

27. Durante el transcurso de la auditoría, el auditor también tendrá extensa comunicación con la Administración. Muchas de estas comunicaciones son informales, pero, a veces, el auditor puede decidir, o la Administración puede solicitar, que el auditor formalice sus observaciones en un informe escrito. En tales circunstancias, es probable que la Administración dé énfasis al valor percibido y a la oportunidad de dichos informes al considerar la calidad general de la auditoría.
28. Aparte de las comunicaciones sobre temas de preparación y presentación de información financiera, la Administración puede valorar particularmente:
- Reflexiones sobre, y recomendaciones para mejorar en, áreas particulares del negocio y sistemas de la entidad.
 - Observaciones sobre asuntos regulatorios, y
 - Perspectivas globales sobre temas o tendencias significativas de la industria.
29. La Administración, en particular la de entidades menores en que los recursos pueden ser limitados, pueden valorar el consejo comercial del auditor. En tales circunstancias, el auditor debiera conocer las amenazas a la independencia que pudiesen surgir.

3.1.4 Informes del auditor dirigidos a reguladores financieros y prudenciales

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

⁷ NAGA260, *Comunicación con los encargados del gobierno corporativo*.

3.1.5 *Los estados financieros auditados*

32. El aseguramiento potencia la credibilidad de la preparación y presentación de información financiera y, potencialmente, conduce a mejoramientos en la calidad de dicha preparación y presentación de información financiera. Por ejemplo, la auditoría puede llevar a que la Administración haga cambios al borrador de los estados financieros. Estos cambios pueden ser cuantitativos o cualitativos en su naturaleza, tal como la aclaración de las revelaciones en las notas a los estados financieros. Si bien dichos cambios no son generalmente transparentados a los usuarios, de cara con lo que ellos perciben como estados financieros de alta calidad, los usuarios pueden imputar que se ha realizado una auditoría de calidad. Es probable que lo contrario sea, ciertamente, el caso. Por ejemplo, enfrentados a estados financieros que contengan errores aritméticos, inconsistencias y revelaciones que sean difíciles de entender, en ausencia de un informe con salvedades del auditor, los usuarios pueden concluir que se ha realizado una auditoría de baja calidad.
33. En algunas jurisdicciones, se requiere que las entidades reexpresen los estados financieros auditados en los que se han encontrado representaciones incorrectas materiales. La necesidad de que una entidad reexprese sus estados financieros puede, dependiendo de las razones para tal reexpresión, hacer que los usuarios consideren que ha habido una falla con la auditoría.

3.1.6 *Informes de quienes están a cargo del gobierno corporativo, incluyendo a comités de auditoría*

34. En un número de países, quienes están a cargo del gobierno corporativo—en particular los comités de auditoría de entidades listadas—tienen responsabilidades específicas de un nivel de supervisión del auditor o de aspectos del proceso de auditoría. Si bien es probable que los usuarios concluyan que la participación activa de un comité de auditoría de alta calidad tendrá un impacto positivo en la calidad de la auditoría, existe considerable variabilidad en el grado en el cual los comités de auditoría comunican a los usuarios la manera en que han cumplido con estas responsabilidades.
35. Existe un potencial para una más completa revelación de las actividades de los comités de auditoría para beneficiar tanto a la real calidad de la auditoría como a la percepción que el usuario tiene de ella. En consecuencia, algunos países se encuentran explorando activamente acaso incluir más información en los informes anuales acerca de las actividades de los comités de auditoría en relación con la auditoría externa.

3.1.7 *Reguladores que proporcionan información sobre auditorías individuales*

36. En algunos países, los reguladores de auditoría ponen los resultados de las inspecciones a auditorías individuales a disposición de los comités de auditoría respectivos, aunque dicha información no es generalmente puesta a disposición pública.

3.2 **Resultados – Niveles de firma y nacional**

3.2.1 *Informes de transparencia*

37. Las firmas de auditoría pueden proporcionar información genérica sobre la calidad de auditoría. Un número de países han introducido requerimientos para que las firmas de auditoría entreguen informes de transparencia que den información acerca de su gobierno corporativo y los sistemas de control de calidad.⁸ El poner dicha información a disposición del público puede ayudar a aquellos usuarios de estados financieros auditados que no tienen proximidad con el proceso de auditoría a entender las características de las firmas de auditorías individuales y los ejes de la calidad de las auditorías en dichas firmas. Cuando los interesados no puedan evaluar directamente la calidad de la auditoría, esta información puede ayudar a las entidades a seleccionar una nueva firma de auditoría.
38. Los informes de transparencia también proporcionan una oportunidad para que las firmas de auditoría se distingan al destacar aspectos particulares de sus políticas y enfoque de sus auditorías y, por ende, competir sobre aspectos de calidad de auditoría. La publicación de información sobre, por ejemplo, los procesos y prácticas de control de calidad de la firma, pasa a asegurar la independencia, y sobre su gobierno corporativo proporciona un incentivo claro a todos dentro de la firma de auditoría para estar a la altura del espíritu y la letra de los trabajos de la firma.

3.2.2 *Informes anuales y otros*

39. Algunas firmas de auditoría emiten informes anuales. Estos informes anuales dan una oportunidad para que estos organismos describan indicadores claves de desempeño en relación con la calidad de auditoría y las iniciativas emprendidas para incrementarla. Dicha información puede ayudarles a diferenciarse con respecto a la calidad de auditoría.

⁸ Para los Estados Miembros de la Unión Europea, por ejemplo, la Directiva de Auditoría Estatutaria requiere que las firmas que auditan a entidades de interés público revelen anualmente información específica que abarque la estructura legal de las firmas de auditoría, cualquier red de la que sean parte, el gobierno corporativo y los sistemas de control de calidad, información financiera e información acerca de la base de remuneración de los socios.

40. Además, los organismos de auditoría del sector público pueden emitir otros informes que lleguen a conclusiones generales en todo el rango de auditorías que asuman, identificando debilidades comunes del gobierno corporativo, la contabilidad y de la preparación y presentación de información financiera. Estos informes pueden incluir recomendaciones para cambios a las leyes y regulaciones generales concernientes a entidades de gobierno.

3.2.3 Proporcionar una visión completa de los resultados de las inspecciones de firmas de auditoría

41. En muchos países, los reguladores de auditores informan anualmente sobre el resultado de las actividades de inspección de auditorías. El nivel de detalle proporcionado en tales informes varía. En algunos países, los informes agrupan los resultados de las inspecciones a todas las firmas de auditoría. En otros países, los informes son publicados para firmas de auditoría separadas.

42. La publicación de informes de inspecciones a firmas de auditoría individuales puede jugar un papel importante en relación con la potenciación de la calidad de auditoría, incluyendo la percepción de calidad de auditoría de los interesados claves (especialmente inversionistas y usuarios de informes de auditoría). El debate de si es beneficioso para los reguladores de las auditorías el informar públicamente sobre firmas de auditoría individuales está finamente equilibrado. Algunos consideran que proporcionar transparencia sobre los hallazgos de la inspección en relación con las firmas de auditoría individuales ayudará a quienes están cargo del gobierno corporativo a cumplir con sus responsabilidades y que tendrá un impacto positivo en la calidad de la auditoría al dar a las firmas el incentivo para mostrar mejoramientos en la calidad de su trabajo año a año. Otros consideran que la información pública sobre los hallazgos específicos a las firmas de auditoría puede hacer que estas adopten un enfoque más defensivo para responder a los hallazgos de las inspecciones y en detrimento de la calidad de las auditorías.

4. Interacciones claves dentro de la cadena de suministro de la preparación y presentación de información financiera

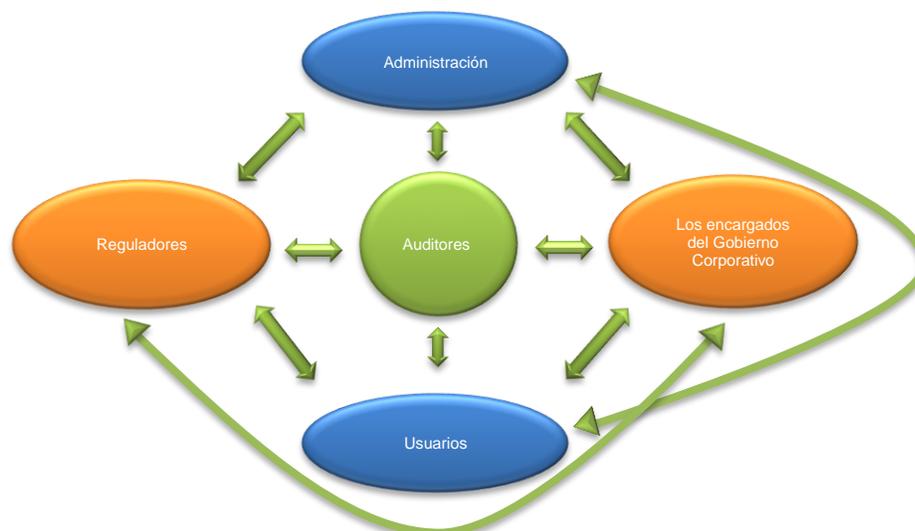
43. En su informe de 2008, *Cadena de suministro de la preparación y presentación de información financiera: Perspectivas y direcciones actuales*,⁹ la International Federation of Accountants (IFAC) describe la cadena de suministro de la preparación y presentación de información financiera como “las personas y procesos involucrados en la preparación, aprobación, auditoría, análisis y uso de los informes financieros”.

44. IFAC observa que todos los eslabones de la cadena necesitan ser de alta calidad y estar conectados muy de cerca para suministrar una preparación y presentación de información financiera de alta calidad. Si bien cada eslabón de la cadena de abastecimiento por separado juega un papel importante al respaldar la preparación y presentación de información financiera de alta calidad, la naturaleza de las conexiones, o las interacciones, entre los eslabones puede tener un impacto particular en la calidad de las auditorías.

45. Es a través de estas interacciones, incluyendo las comunicaciones formales e informales que los participantes de la cadena de abastecimiento pueden influir en la conducta y puntos de vista de otros y, por ello, contribuir a los mejoramientos de la calidad de las auditorías. La naturaleza y alcance de las interacciones se verán influenciadas por los objetivos de las personas involucradas y el contexto en el cual se dan dichas interacciones.

46. Las interacciones descritas en las siguientes secciones son interacciones una a una. Sin embargo, puede haber beneficios para la calidad de las auditorías cuando los auditores e interesados claves se reúnen para discutir materias relevantes para la calidad de las auditorías.

47. Algunas de las interacciones más importantes¹⁰ con respecto a la calidad de las auditorías se describen a continuación.



4.1 Interacciones entre los auditores y la Administración¹¹

48. La Administración es responsable de la preparación de los estados financieros y del control interno necesario para asegurar que la información para la preparación de los estados financieros sea confiable y esté disponible oportunamente. La Administración también es responsable de asegurar que los estados financieros cumplan con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable y, cuando corresponda, representar las transacciones y eventos subyacentes de modo que alcance una presentación razonable.
49. El acceso total y oportuno a la información y personas pertinentes, tanto dentro como fuera de la entidad, ayuda al auditor a reunir la evidencia de auditoría. Una relación abierta y constructiva ayuda al auditor a identificar, evaluar y responder a los riesgos de representaciones incorrectas materiales, en particular en relación con transacciones complejas o inusuales o asuntos que involucren juicios significativos o incertidumbre. En ausencia de cooperación y diálogo abiertos es improbable que pueda realizarse eficientemente una auditoría de calidad.
50. Para ayudar con la eficiencia de las auditorías, en una etapa temprana de la auditoría, es probable que el auditor discuta las necesidades de información con la Administración y acuerde un calendario apropiado. También es probable que el auditor discuta los hallazgos de auditoría con la Administración a medida que vayan apareciendo de modo que la Administración pueda dar explicaciones oportunamente o hacer análisis adicionales cuando sea necesario.
51. Una relación abierta y constructiva entre los auditores y la Administración también ayuda a crear un ambiente en el cual la Administración pueda beneficiarse con las observaciones de los auditores sobre asuntos tales como:
- Posibles mejoramientos a las prácticas de preparación y presentación de información financiera de la entidad.
 - Posibles mejoramientos al control interno de la preparación y presentación de información financiera.
 - Nuevos requerimientos de preparación y presentación de información financiera.
 - Perspectivas sobre temas de la industria.
 - Observaciones sobre materias legales y regulatorias.
52. Una relación abierta y constructiva entre los auditores y la Administración necesita distinguirse de una de familiaridad excesiva, lo que puede ocurrir cuando los auditores pasan extensos períodos de tiempo en el año con el mismo cliente de auditoría. Es vital para la calidad de las auditorías que los auditores permanezcan escépticos y objetivos y que estén preparados para impugnar la confiabilidad de la información que se les proporciona.

4.2 Interacciones entre los auditores y los encargados del gobierno corporativo

53. Los encargados del gobierno corporativo son responsables de supervisar la dirección estratégica de la entidad y sus obligaciones asociadas a la rendición de cuentas. Esto incluye la supervisión del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad. En entidades listadas y en otras entidades de mayor tamaño, mucho del trabajo asociado a la supervisión del proceso de preparación y presentación de información financiera es, a menudo, asumido por un comité de auditoría.
54. La comunicación efectiva de dos vías con los auditores puede ayudar a los encargados del gobierno corporativo a cumplir con estas responsabilidades. En particular, los encargados del gobierno corporativo pueden beneficiarse con los puntos de vista del auditor con respecto a materias como los riesgos en la preparación y presentación de información financiera que enfrenta la entidad, las áreas principales de juicios de la Administración en los estados financieros y las perspectivas en la calidad del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad, incluyendo las debilidades de sus controles financieros internos. Esta información puede ayudar a los encargados del gobierno corporativo a llegar a conclusiones sobre la presentación razonable de los estados financieros, especialmente si el auditor tiene preocupaciones sobre las cuales la Administración no ha actuado.
55. Se requiere que el auditor se comunique con los encargados del gobierno corporativo (incluyendo al comité de auditoría cuanto este exista) acerca de asuntos de planificación y los hallazgos significativos. A veces, la comunicación efectiva se facilita si se lleva a cabo al menos una reunión, o parte de una reunión, sin que asista la Administración. Para entidades menores, es probable que la comunicación entre el auditor y los encargados del gobierno corporativo a menudo sea más frecuente y menos formal.

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

¹⁰ Esta sección trata con interacciones externas—esto es, fuera del equipo del trabajo de auditoría. Las interacciones dadas dentro del equipo del trabajo de auditoría son discutidas en la Sección 1: Inputs.

- ¹¹ En muchas entidades menores hay poca distinción entre la Administración y quienes están a cargo del gobierno corporativo. Un propietario-gerente generalmente cumplirá con ambos roles.

56. Los encargados del gobierno corporativo también están en posición de influir en la calidad de las auditorías a través de:
- Dar puntos de vista sobre los riesgos de la preparación y presentación de información financiera y áreas de negocio que exijan una particular atención de auditoría.
 - Considerar si se distribuirán suficientes recursos de auditoría para que esta sea realizada efectivamente y que esto se vea razonablemente reflejado en los honorarios.
 - Considerar los temas de independencia y evaluar su resolución.
 - Evaluar cómo la Administración fue desafiada por el auditor durante la auditoría, particularmente con respecto a la evaluación del riesgo de fraude, las estimaciones y supuestos de la Administración y la elección de las políticas de contabilidad, y
 - Crear un ambiente en el cual la Administración no se resista a ser desafiada por los auditores y que no sea exageradamente defensiva al discutir asuntos difíciles o contenciosos.

4.3 Interacciones entre los auditores y los usuarios de estados financieros

57. En algunos países, el marco regulatorio da a los usuarios una oportunidad para interactuar, en alguna medida, con los auditores. Por ejemplo, en un número de jurisdicciones, las propuestas para el nombramiento, renombramiento o reemplazo de un auditor de una entidad requieren ser aprobadas por los accionistas de la entidad en la asamblea general. En esta, los accionistas también pueden tener el derecho de preguntar al auditor acerca de algún asunto significativo asociado a la auditoría. Estas interacciones pueden dar una motivación adicional para que los auditores realicen auditorías de calidad.
58. Los usuarios también pueden desear sondear la justificación para hacer un cambio de auditor. Esto será facilitado cuando la información asociada a las razones para los cambios esté públicamente disponibles de manera oportuna.
59. Los auditores del sector público a menudo tienen contacto directo con los usuarios principales de los estados financieros. No es usual que los auditores hagan presentaciones acerca de sus hallazgos al legislador o a los ministerios (en lo concerniente a agencias de gobierno de empresas de propiedad del gobierno), al igual que proporcionarles:
- Perspectivas sin sesgo y políticamente neutrales de las operaciones y de las prácticas de preparación y presentación de información financiera de la entidad, y
 - Recomendaciones constructivas y oportunas en áreas de desempeño (incluyendo el valor del dinero) y cumplimiento de los mandatos pertinentes.

Tales presentaciones pueden mejorar el entendimiento del auditor acerca de las expectativas de los usuarios principales de los estados financieros y darles una oportunidad para evaluar la calidad de la auditoría.

60. La profesión de auditoría, en particular las organizaciones profesionales de contabilidad a veces podrían organizar foros, conferencias y otras reuniones y discusiones de alto nivel en que los auditores puedan juntarse con grupos de usuarios de estados financieros para discutir asuntos de relevancia para la calidad de las auditorías.

4.4 Interacciones entre auditores y reguladores

61. Existe una cantidad de distintos tipos de reguladores que afectan a la auditoría: reguladores de mercados financieros, de participantes en el mercado financiero y de preparación y presentación de información financiera (“reguladores financieros”); reguladores de determinados tipos de entidades, tales como bancos y compañías de seguros (“reguladores prudenciales”); y reguladores con supervisión directa sobre algunas firmas de auditoría (“reguladores de auditoría”). En algunos países, existe una cantidad de reguladores financieros y prudenciales y es beneficioso para ellos coordinar sus actividades asociadas a la calidad de las auditorías.

4.4.1 Reguladores financieros y prudenciales

62. En muchos aspectos, los reguladores financieros y prudenciales y los auditores tienen preocupaciones complementarias, aunque el enfoque de estas puede ser distinto. El intercambio apropiado de información entre estas partes puede, por lo tanto, potenciar el proceso regulatorio y contribuir a la calidad de la auditoría.
63. Una auditoría es importante para los reguladores financieros y prudenciales. Estos reguladores generalmente requieren que los estados financieros de entidades relevantes sean auditados y a veces extienden el alcance para incluir materias, tales como la efectividad del sistema de control interno financiero de la empresa. Además, estos reguladores a veces solicitan a los auditores que obtengan seguridad sobre materias específicas.

64. Además de las responsabilidades formales de preparación y presentación de información financiera, los reguladores financieros y prudenciales pueden desear ser informados acerca de materias que llamen la atención del auditor durante el transcurso de realización de la auditoría. En el caso de los reguladores bancarios, esto puede incluir materias tales como:
- Información que indique una falla al cumplir con uno de los requerimientos de una licencia bancaria.
 - Información que pueda indicar que hay una infracción material de las leyes y regulaciones.
 - Cambios materiales adversos en los riesgos de los negocios de los bancos y temas de empresa en marcha.
65. Los reguladores financieros y prudenciales a veces tienen información que, de ser conocida por el auditor, afectaría el alcance de la auditoría y, potencialmente, las conclusiones del auditor y la opinión.

4.4.2 Reguladores de auditoría¹²

66. La formación de reguladores de auditoría independientes que en muchos países tienen la tarea de inspeccionar a las firmas de auditoría y auditorías individuales, proporciona una oportunidad para incrementar la calidad de las auditorías y para hacerlas más transparente para los usuarios.
67. La comunicación abierta entre firmas de auditoría y los reguladores de auditoría ayudará a estos últimos a realizar sus actividades de modo efectivo. Además, la comunicación clara de los hallazgos de las inspecciones de auditoría permitirá a las firmas entender mejor las causas basales de las deficiencias identificadas y responder a ellas de manera positiva.
68. El diálogo entre los reguladores de auditoría en distintos países, con el objeto de promover la consistencia de los enfoques de inspección, potencialmente fortalecerá la calidad de auditoría general.¹³

4.5 Interacciones entre la Administración y los encargados del gobierno corporativo

69. Un fuerte compromiso con la honestidad y la integridad dentro de una entidad tiene una influencia significativa en la calidad y confiabilidad de su proceso de preparación y presentación de información financiera. Dicha cultura, establecida y nutrida por los encargados del gobierno corporativo trabajando en conjunto con los miembros de la alta gerencia, promueve el desarrollo y mantención de políticas contables y procesos, al igual que el abierto intercambio de información que es necesario para contar con una preparación y presentación de información financiera de alta calidad.
70. Para lograrlo, los encargados del gobierno corporativo dependen de una relación transparente y constructiva con la Administración al ayudarles a cumplir con su responsabilidad de supervisión del proceso de preparación y presentación de información financiera. Esto requiere que la Administración se presente a discutir con los encargados del gobierno corporativo asuntos tales como:
- Temas identificados y potencialmente significativos asociados a la preparación y presentación de información financiera y la regulación.
 - Supuestos tras juicios contables significativos involucrados en el proceso de preparación y presentación de información financiera.
 - Áreas en que el proceso de preparación y presentación de información financiera puede ser fortalecido.
71. Si el auditor tiene preocupaciones acerca de la relación entre la Administración y los encargados del gobierno corporativo, el auditor está especialmente alerta hacia las deficiencias significativas de control interno, errores en el proceso de preparación y presentación de información financiera y riesgos de fraude. También será importante para el auditor intentar entender las razones tras las deficiencias en la relación, ya que la naturaleza de cualquier respuesta de auditoría dependerá de las circunstancias. Por ejemplo, una respuesta de auditoría en que los encargados del gobierno corporativo duden de la integridad de la Administración diferirá de una en que esta guarde reserva acerca de las competencias de los encargados del gobierno corporativo.
72. En casos extremos, cuando el auditor tenga serias preocupaciones acerca de la relación entre la Administración y los encargados del gobierno corporativo, el auditor considera si puede realizarse una auditoría efectiva y, por ende, continuar con la relación con el cliente.

4.6 Interacciones entre la Administración y los reguladores

73. La medida en la cual los reguladores financieros interactúan con la Administración en relación con la preparación y presentación de información financiera varía entre países y sectores de la industria.

-
- ¹² En el sector público, los organismos de auditoría de este sector no están generalmente subordinados a supervisión regulatoria externa. Responden al parlamento, legislaturas o sus equivalentes, quienes, de tanto en tanto, pueden cuestionar la calidad de las actividades de auditoría.
- ¹³ En un contexto internacional, las actividades del International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) facilita el intercambio de conocimiento y promueve una mayor coordinación entre los reguladores de auditoría. Los *Principios centrales para los reguladores de auditoría independientes* del IFIAR incluyen que “*los Principios apuntan a respaldar la cooperación entre reguladores y promueven una mayor congruencia en la supervisión de auditorías*”. Más información de sus actividades en este sitio Web: www.ifiar.org

Algunos reguladores financieros establecen y hacen valer los marcos de preparación y presentación de información financiera y pueden surgir preguntas a la Administración acerca de aspectos de los estados financieros. A su vez, esto puede hacer que la Administración origine temas con el auditor, lo cual puede afectar a la calidad de las auditorías en años futuros. Además, en algunos sectores, tales como la banca, los reguladores prudenciales pueden realizar actividades de supervisión directa que involucren la interacción con la Administración. El auditor consigue entender estas interacciones, ya que son una fuente relevante de información y percepciones.

4.7 **Interacciones entre la Administración y los usuarios de estados financieros**

74. Aparte de emitir los estados financieros mismos, la Administración interactúa con los usuarios, particularmente con inversionistas, en una cantidad de otras maneras, incluyendo el hacerlo a través de la emisión de comunicados de prensa anunciando transacciones significativas o eventos y sosteniendo reuniones informativas de analistas, y otras, con inversionistas. Las interacciones entre la Administración y los usuarios dan oportunidades para mejorar la comprensión de los estados financieros por parte de los usuarios. Además, las interacciones de dos vías, tales como reuniones entre la Administración y los inversionistas pueden proporcionar una motivación adicional para que la Administración logre una preparación y presentación de información financiera de alta calidad.
75. Más generalmente, los usuarios, tales como inversionistas institucionales, pueden reforzar la importancia de la calidad de las auditorías al tomar un interés activo al explorar con la Administración materias sobre las cuales el auditor haya tomado una posición pública – tal como modificar la opinión de auditoría o emitir una declaración a los accionistas explicando materias relevantes.

4.8 **Interacciones entre los encargados del gobierno corporativo y los reguladores**

76. Tal como con la Administración, la medida en la cual los reguladores financieros interactúan con los encargados del gobierno corporativo varía entre países e industrias.
77. Mientras que ha habido relativamente poca interacción entre los reguladores de auditorías y los encargados del gobierno corporativo a la fecha, el potencial para ello existe. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones los reguladores de auditorías comunican, o piden a los auditores que comuniquen, los hallazgos de las inspecciones de auditorías individuales a los encargados del gobierno corporativo de las entidades pertinentes. Además, los inspectores de auditoría podrían buscar las opiniones de los encargados del gobierno corporativo acerca de la calidad de las auditorías individuales como parte de sus actividades de inspección.

4.9 **Interacciones entre los encargados del gobierno corporativo y los usuarios de estados financieros**

78. En una cantidad de países, los encargados del gobierno corporativo, incluyendo los comités de auditoría, donde existan, tienen responsabilidades específicas para un grado de supervisión de los auditores o aspectos del proceso de auditoría. Es probable que las percepciones de los usuarios sobre la calidad de las auditorías mejoren por el involucramiento activo de un comité de auditoría de alta calidad y transparente. Sin embargo, existe una variabilidad considerable en el grado en el cual los encargados del gobierno corporativo comunican a los usuarios la forma en que ellos han cumplido con sus responsabilidades.

4.10 **Interacciones entre reguladores y usuarios de estados financieros**

79. Una inspección externa de la calidad de las auditorías tiene lugar en un creciente número de países como parte de acuerdos independientes de supervisión de auditorías. Los reguladores de auditorías generalmente informan públicamente acerca de sus actividades en términos generales y esto puede dar a los usuarios una impresión general de la calidad de las auditorías. Algunos organismos supervisores informan públicamente sobre sus hallazgos asociados a firmas individuales de auditoría, lo que proporciona a los usuarios información más específica.

5. **Factores contextuales**

80. El entorno en el cual tienen lugar la preparación y presentación de información financiera y las auditorías varía entre países. En algunos países, las prácticas de negocios pueden ser relativamente informales y la legislación comercial estar relativamente menos bien desarrollada. En dichos países, la preparación y presentación de información financiera externa puede ser limitada, y las expectativas de los usuarios que se asocian a ella, baja. A medida que un país se desarrolla y, en particular, a medida que los negocios crecen en tamaño y necesitan obtener financiamiento de los mercados de capital, el ambiente se vuelve más complejo. La preparación y presentación de información financiera se hace más importante y las

expectativas de los usuarios de su rapidez y confiabilidad crecen continuamente. En respuesta a ello, las leyes, los requerimientos de preparación y presentación de información financiera y los procesos de gobierno corporativo evolucionan.

81. Colectivamente, estos factores del entorno – o factores contextuales – tienen el potencial de afectar la naturaleza y calidad de la preparación y presentación de información financiera y, directa o indirectamente, la calidad de la auditoría. Cuando corresponda, los auditores responden a estos factores al determinar cómo obtener de mejor manera evidencia de auditoría suficiente y apropiada.
82. Los factores contextuales incluyen:



5.1 Prácticas de negocio y legislación comercial

83. La formalidad del modo en que el negocio es asumido se verá influenciado por las costumbres nacionales y la legislación comercial. En algunos entornos nacionales, por ejemplo, la costumbre puede ser que las entidades entren en transacciones con otras partes de manera informal, basándose en relaciones de confianza. Los entornos existen cuando las partes negociantes involucran principalmente a partes relacionadas, tales como entidades de propiedad de familiares de la Administración o entidades controladas por el gobierno.
84. La legislación comercial afectará a la formalidad con que los negocios realizan sus transacciones. En particular, la ley contractual determina cuándo se establece los derechos y cuándo se finalizan las obligaciones creadas como transacciones. Cuando las leyes comerciales están menos desarrolladas, puede ser un desafío para la Administración establecer demandas de propiedad y evaluar lo adecuado de las provisiones por pasivos.
85. En algunas circunstancias, los términos y condiciones de las transacciones pueden ser vagas o no estar registradas y los contratos o acuerdos pueden estar sujetos a modificaciones verbales. En tales circunstancias será difícil segregar responsabilidades y la efectividad de los sistemas de control interno se verá reducida creando oportunidades para el fraude y la corrupción. La falta de documentación adecuada en estas circunstancias presentará desafíos significativos para los encargados del gobierno corporativo para entender el fondo económico de las transacciones y determinar si han sido total y apropiadamente contabilizadas.
86. Las actitudes hacia el cumplimiento tributario también varían. En algunos entornos, la Administración puede intentar minimizar los pasivos tributarios a través de medidas tales como el diferimiento de la emisión de facturas, incluso cuando las obligaciones de desempeño han sido cumplidas. En otros entornos, más de un grupo de registros contables puede ser retenido

– uno que muestre la situación “económica” y otro la situación “tributaria” –, lo cual puede crear alguna confusión. Es probable que dichas circunstancias creen complejidad y necesiten reservas para un pasivo tributario contingente, lo cual está sujeto a incertidumbre de medición considerable.

5.2 Leyes y regulaciones asociadas a la preparación y presentación de información financiera

87. Las leyes y regulaciones asociadas a la preparación y presentación de información financiera se desarrollan, generalmente, en respuesta a la rendición de cuentas que los negocios tienen para con los accionistas. Para entidades listadas existe una falta de proximidad entre sus propietarios y la Administración. Las regulaciones y las revelaciones de la preparación y presentación de información financiera están diseñadas para proteger los intereses de los accionistas que no tienen acceso a información financiera interna. En contraste, es probable que el grado de regulación y de las revelaciones de la preparación y presentación de información financiera en otras entidades sea fijada a nivel más bajo dado que los interesados pueden estar involucrados en la Administración del negocio y por ello tener acceso a dicha información interna.
88. Al igual que al proporcionar un marco general para la manera en que se conduce el negocio, las leyes y regulaciones pueden afectar directamente la naturaleza y alcance de la preparación y presentación de información financiera proporcionada a grupos de interesados particulares; especialmente, si son aplicados rigurosamente. En estas circunstancias, las leyes y regulaciones pueden, de manera útil pueden:
- Definir las responsabilidades de la Administración en relación con la preparación y presentación de información financiera.
 - Disponer de acciones punitivas contra la Administración por la preparación y presentación de información financiera fraudulenta.
 - Alentar el cumplimiento con los requerimientos de preparación y presentación de información financiera a través de la vigilancia y mecanismos de aplicación efectiva.
 - Imponer obligaciones a la Administración para que coopere totalmente con los auditores, incluyendo el facilitar a estos toda la información y accesos necesarios, y
 - Disponer de acciones punitivas en contra de la Administración por proporcionar información financiera engañosa a los auditores.
89. Sin embargo, incluso las más fuertes leyes y regulaciones no eliminarán por completo las actitudes de bajo cumplimiento o prácticas comerciales no éticas. En consecuencia, existen limitaciones sobre qué tanto puede el marco legal y regulatorio influir en la conducta de la Administración.

5.3 El marco de preparación y presentación de información financiera aplicable

90. El marco de preparación y presentación de información financiera es un factor crítico para la calidad de la preparación y presentación de información financiera. Un marco claro ayuda a la Administración con las decisiones contables y facilita la consistencia de aplicación. Sin embargo, un marco de preparación y presentación de información financiera excesivamente complejo puede hacer que sea difícil para la Administración entender los requerimientos contables y para que los encargados del gobierno corporativo realicen una supervisión efectiva del proceso de preparación y presentación de información financiera.
91. Estas dificultades se ven exacerbadas por los cambios frecuentes en la preparación y presentación de información financiera y de los requerimientos de las revelaciones, lo cual puede, al menos en el corto plazo, aumentar el potencial de mayor inconsistencia en cómo las diferentes entidades aplican las normas.
92. La naturaleza y complejidad del marco de preparación y presentación de información financiera también puede influir en las percepciones de la calidad de la auditoría. Algunos consideran que un marco de preparación y presentación de información financiera que está indebidamente basado en principios permite a la Administración una mayor laxitud para contabilizar transacciones de modo que calcen con sus objetivos y que hace que sea difícil para los auditores desafiar esta situación. Por otra parte, otros consideran que un énfasis excesivo en las reglas alienta un estricto enfoque de cumplimiento de la preparación y presentación de información financiera, lo que puede significar que es difícil para los auditores enfocarse en el fondo de las transacciones y desafiar la presentación razonable de los estados financieros.
93. En años recientes, los desarrollos de la preparación y presentación de información financiera se han concentrado cada vez más en satisfacer las necesidades de información financiera que sea más “relevante” para los usuarios, incluso si dicha información puede ser más subjetiva y menos “confiable”. Esto ha llevado en particular a una tendencia hacia un mayor uso

de mediciones de valor razonable y otras estimaciones, lo que puede conllevar incertidumbres de medición significativas. Las revelaciones acerca de los supuestos subyacentes hechos y la incertidumbre de la medición (ej., análisis de sensibilidad) son parte integral de la representación razonable de dichos montos financieros en los estados financieros. Pero algunas de estas revelaciones son de naturaleza cualitativa, tales como la cobertura y las estrategias de gestión de riesgo. Como resultado, algunos cuestionan lo “auditable” que pueda ser dicha información financiera, ya que es menos verificable objetivamente que partidas de los estados financieros. como el efectivo. Los desafíos de las auditorías incluyen lo siguiente:

- Asegurar que se asigne una cantidad de tiempo apropiada de los miembros senior del equipo del trabajo para la dirección, supervisión y revisión del trabajo de auditoría más que usar una cantidad de tiempo desproporcionada para tratar complejidades de la contabilidad.
- Reunir la información necesaria y hacer los juicios apropiados cuando el reconocimiento, la medición y las decisiones de revelaciones puedan basarse en una considerable medida en el ejercicio de juicio por parte de la Administración al aplicar los requerimientos de preparación y presentación de información financiera pertinentes, particularmente cuando involucren supuestos, probabilidades, expectativas hacia adelante o el uso de modelos complejos.
- Confirmar las intenciones de la Administración, particularmente si esta no ha enfrentado circunstancias idénticas en el pasado, cuando el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable dispone tratamientos contables alternativos dependiendo de las acciones que intenta aplicar la entidad (por ejemplo, si una inversión es mantenida para negociar o si se intenta tenerla hasta su vencimiento).
- Verificar los valores razonables de los instrumentos financieros cuando no hay un mercado activo y las mediciones se basan en datos de entrada inobservables. En tales circunstancias, los cálculos del valor razonable pueden involucrar modelos complejos y supuestos altamente de juicio que a menudo requieren experiencia especializada.
- Los marcos de preparación y presentación de información financiera por lo general no establecen los requerimientos y las pautas para que la Administración obtenga la evidencia apropiada para respaldar sus juicios contables y documentarlos.

94. Es probable que el grado en el cual se requiere que las estimaciones contables que involucran una incertidumbre de medición significativa varíe dependiendo de la industria en la cual opera la entidad y el entorno económico general:

- Algunos negocios tienen un ciclo de operación relativamente corto y los bienes y servicios son producidos y vendidos relativamente rápido. En estos negocios hay una correlación bastante cercana entre las utilidades y el efectivo. En otros, el ciclo de la operación es mucho más largo y se necesita una estimación ampliada.
- Algunos negocios, tales como los bancos, comercian activamente en instrumentos financieros, mientras que otros los usan moderadamente.
- Es probable que en períodos de condiciones económicas adversas se requiera estimaciones de valores realizables y reservas por deterioro. En estas circunstancias, también es probable que haya mayores riesgos asociados a si los socios comerciales, al igual que la entidad misma, estén en empresa en marcha.

5.4 Sistemas de información

95. Los sistemas de información robustos son necesarios para respaldar la preparación y presentación de información financiera de alta calidad. Algunas jurisdicciones tienen normas y requerimientos legales específicos relacionados con la contabilidad de la entidad y otros sistemas y los controles internos sobre ellos. Muchos, sin embargo, no los tienen. También puede haber leyes o regulaciones específicas asociadas a la consideración de los sistemas de información por parte del auditor, pero, incluso si no es así, la naturaleza y calidad de los sistemas de información de una entidad afectará la naturaleza, oportunidad y alcance de la evidencia de auditoría obtenida.

96. El negocio conducido por entidades de menor tamaño a veces es menos complejo con pocas fuentes de ingresos y actividades. En tales casos, los sistemas de información son generalmente simples y utilizan tecnología relativamente menos compleja y, en ocasiones, los controles internos formales pueden ser limitados.

97. Si bien los sistemas contables básicos de muchas entidades pueden ser bien controlados y confiables, los requerimientos de preparación y presentación de información financiera requieren cada vez más información adicional, especialmente para las notas a los estados financieros. La información sobre asuntos tales como los valores razonables de activos y de indicadores clave de desempeño no financieros a menudo necesitarán ser obtenidos como una actividad discreta o desde sistemas que normalmente no son parte del sistema contable. Dicha información puede no estar tan bien controlada como información obtenida de los sistemas contables y esto puede afectar la calidad general de la preparación y presentación de información financiera.

98. Los sistemas de información generalmente son computarizados. Si bien los sistemas computacionales generalmente procesarán información de manera precisa, pueden estar sujetos a problemas de debilidades sistémicas, seguridad y continuidad. El establecimiento de un gobierno corporativo efectivo a menudo requerirá que los auditores internos den seguridad a los encargados del gobierno corporativo o a la Administración, según corresponda, acerca de la confiabilidad de los sistemas de información de la entidad.
99. La importancia de los sistemas de información se extiende más allá de la preparación y presentación de información financiera y, cada vez más, los negocios se hacen dependientes de sistemas complejos y de la tecnología que les subyace. Por ejemplo:
- Muchos fabricantes dependen de procesos automatizados para manejar procesos de producción “justo a tiempo”.
 - Muchos minoristas dependen de stock automatizado y de sistemas de distribución.
 - Algunos minoristas solo hacen negocios online.
 - La mayoría de las instituciones financieras y empresas de telecomunicación y muchas entidades importantes del sector público confían en sistemas automatizados para realizar y procesar grandes volúmenes de transacciones con rapidez y exactitud, a menudo a nivel global.
100. La falla de los sistemas automatizados en las entidades que dependen de TI pueden generar costos significativos para el negocio y, en casos extremos, el fracaso del negocio.

5.5 Gobierno corporativo

101. No obstante los detallados requerimientos del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, la calidad de la preparación y presentación de información financiera es sustentada por la motivación de la Administración para revelar información financiera exacta y confiable tener el conocimiento y las habilidades para hacerlo.
102. La supervisión sobre la Administración por parte de los encargados del gobierno corporativo establece expectativas de conducta y proporciona la motivación a la Administración para cumplir con sus responsabilidades. Prácticas de gobierno corporativo fuertes pueden afectar positivamente la confiabilidad de la información financiera preparada por una entidad.
103. Los comités de auditoría existen en muchas entidades—especialmente en entidades más grandes—y pueden contribuir a la fuerza del gobierno corporativo, especialmente cuando sus miembros son independientes de la Administración cuentan con un nivel apropiado de conocimiento financiero. Las diferencias en la fuerza de los acuerdos del gobierno corporativo pueden afectar al enfoque tomado hacia la auditoría y a las interacciones con la Administración y los encargados del gobierno corporativo.
104. Un gobierno corporativo efectivo es igualmente importante para las entidades de menor tamaño, aunque los perfiles de propiedad pueden significar que las estructuras formales de gobierno corporativo no sean tan relevantes y los comités de auditoría sean menos comunes. En muchas entidades de menor tamaño existe poca distinción entre la Administración y los encargados del gobierno corporativo; un dueño-gerente cumplirá ambos roles.
105. Es probable que la percepción de los usuarios acerca de la calidad de la preparación y presentación de información financiera de una entidad se incremente si consideran que los comités de auditoría están compuestos por miembros independientes de la Administración y tiene un nivel apropiado de conocimiento financiero. Es probable que la confianza también aumente si se pone en conocimiento a los usuarios, tal vez en la forma de un informe anual, acerca de las actividades que el comité de auditoría ha asumido, los temas principales que han abordado y las razones para sus conclusiones.
106. Como parte de sus estructuras de gobierno corporativo y de control interno, muchas entidades de mayor tamaño establecen una función de auditoría interna. Mientras que los objetivos y el alcance de una función de auditoría interna varían ampliamente, típicamente incluyen actividades de aseguramiento y consultoría diseñadas para evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de gobierno corporativo, gestión de riesgo y control interno de la entidad. Los encargados del gobierno corporativo pueden supervisar la función de auditoría interna y probablemente, estén interesados en establecer de que haya una interacción apropiada entre el trabajo del auditor externo y la función de auditoría interna.
107. En relación con la auditoría externa, la actitud de los líderes de una entidad, típicamente los directores de una entidad, es de importancia fundamental. Algunos pueden considerar a la auditoría externa solo como una necesidad regulatoria y cuyo costo necesita ser minimizado. Otros pueden valorar la auditoría como un proceso que les da la confianza de que la información financiera publicada es confiable, al igual que una oportunidad de obtener comentarios aclaratorios de parte de un observador conoedor independiente en relación con los riesgos enfrentados por la entidad, su entorno de control y su proceso de preparación y presentación de información financiera. Los encargados del gobierno corporativo de una entidad pueden influir

positivamente en la calidad de una auditoría al demostrar activo interés en el trabajo del auditor y al tomar acciones cuando este último no considere que se ha proporcionado la calidad apropiada.

108. En entidades de mayor tamaño, especialmente entidades listadas, los comités de auditoría a menudo existen para supervisar la relación entre la entidad y el auditor. Esto puede incluir el nombramiento del auditor, la evaluación de la independencia del auditor (incluyendo la prestación de servicios que no son de auditoría) y la aprobación de los honorarios. Mientras estén motivados para maximizar la calidad de una auditoría más que minimizar el costo, los comités de auditoría proporcionan una forma de ayudar a asegurar que recursos suficientes y apropiados sean asignados a la auditoría.
109. Algunos comités de auditoría también tienen la responsabilidad de considerar directamente la calidad de auditoría y hacerlo como parte del proceso para el renombramiento de auditores o al considerar los honorarios de auditoría. Se puede ayudar a ello si el comité de auditoría tiene un proceso formal y los criterios para describir los atributos de calidad de auditoría. La consideración del comité de auditoría acerca de la calidad de la auditoría se verá influenciada por las interacciones con el auditor (ver los párrafos 53 a 56) y, en particular, por una evaluación del escepticismo profesional aplicado.
110. Generalmente existe una relación entre la calidad de una auditoría y la calidad y cantidad de los recursos usados en su realización; esto generalmente se verá reflejado en el honorario de auditoría. Sin embargo, un honorario bajo nunca puede ser justificación para fallar al proporcionar adecuadamente los recursos a una auditoría y obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada. Es importante que los comités de auditoría consideren si se ha planificado tiempo de auditoría suficiente. Esto es especialmente importante cuando se negocian los honorarios de auditoría directamente con la Administración. La Administración es, a menudo, altamente influyente para determinar los honorarios y puede tener una perspectiva diferente sobre la calidad de la auditoría a la que tiene el comité de auditoría.

5.6 Factores culturales más amplios

111. Las culturas nacionales podrían afectar directamente las actitudes y acciones de todos los interesados involucrados en la cadena de suministro de preparación y presentación de información financiera y afectar directamente la naturaleza y alcance de los requerimientos contables y las leyes y regulaciones correspondientes.
112. Las dimensiones culturales incluyen:
 - a. Actitudes hacia la autoridad – El nivel de inequidad dentro de las sociedades (la “distancia de poder”) varía y esto puede afectar la manera en que las personas en posiciones más bajas interactúan con los de puestos más altos y viceversa.
 - b. Evitación de la incertidumbre – El cómo las personas pueden manejar la incertidumbre varía y esto puede afectar su deseo de una estructura y su respuesta a situación no estructuradas.
 - c. Conducta colectiva – La medida en la cual una entidad espera que las personas actúen colectiva o independientemente.
 - d. Transparencia - El valor dado por una entidad hacia lo que es el equilibrio entre la transparencia y la confidencialidad.
113. Es probable que dichas dimensiones culturales afecten la objetividad y escepticismo profesional y la manera en que las personas trabajan juntas, hacen juicios y se comunican con otros.
114. Las diferencias en las prácticas de negocios y factores culturales pueden presentar desafíos prácticos tanto para entidades multinacionales y a sus auditores. La Administración del Grupo puede decidir tomar acciones específicas para mitigar los efectos de dichos desafíos a través de la implementación y mantención de controles efectivos en todo el Grupo sobre la preparación y presentación de información financiera. Dichas acciones pueden incluir, por ejemplo:
 - Políticas y procedimientos consistentes en todos los países en que opera el Grupo.
 - Programas en todo el Grupo, tales como códigos de conducta y prevención de fraude.
 - Auditores internos que evalúen la exactitud e integridad de la información financiera recibida desde los componentes.
 - Monitoreo central de las operaciones de los componentes y sus resultados financieros.
 - Visitas regulares de enlace de la Administración del Grupo.
 - Personal en comisión de servicios.

El entender las diferencias de las prácticas comerciales y los factores culturales más amplios ayuda al auditor del Grupo en jurisdicciones diferentes.

5.6.1 *Actitudes hacia la autoridad*

115. En algunas culturas existe un amplio rango en la distribución del poder entre la gente de una jerarquía que, probablemente, afecte el comportamiento y las comunicaciones. Por ejemplo, en algunas culturas se puede considerar irrespetuoso para el personal menos experimentado impugnar los puntos de vista de personas en puestos más altos. La deferencia indebida a la autoridad puede afectar la buena disposición de contadores menos experimentados en la entidad como para crear preocupación en sus supervisores y la relación laboral dentro de un equipo de trabajo.
116. Auditar es un proceso que involucra a un equipo de trabajo que trabaja en conjunto y se comunica claramente tanto hacia arriba como hacia abajo en la estructura del equipo. También requiere una mentalidad escéptica. En culturas con un amplio rango en la distribución del poder puede ser difícil para los auditores menos experimentados cuestionar directamente a quienes están en puestos de autoridad. En tales situaciones, los auditores pueden decidir extender su examen de la documentación más que desafiar directamente a la Administración a través de investigación.

5.6.2 *Evitar la incertidumbre*

117. Algunas culturas tienen una capacidad mayor que otras para tolerar la incertidumbre. Esto puede afectar las actitudes hacia el tomar riesgos y su opuesto, el conservadurismo. Es probable que el conservadurismo influya las estrategias de negocio de la Administración y la conducta interna, al igual que los juicios contables inherentes en la preparación y presentación de información financiera.
118. También es probable que la evitación de incertidumbre afecte a la evaluación de riesgo del auditor y a la cantidad de evidencia que ellos determinen que es suficiente y apropiada.

5.6.3 *Comportamientos colectivos*

119. Algunas culturas ponen alto valor social, tal como la lealtad al estado, el empleador o la familia. En dichas circunstancias, es más probable que las personas adhieran a normas y procesos de grupo. En otras sociedades se valora los puntos de vista y los enfoques individuales, y si bien esto puede alentar el escepticismo profesional, también es probable que dé como resultado una mayor variación en los comportamientos y resultados.

5.6.4 *Transparencia*

120. Otro aspecto de la cultura que puede tener influencia en la preparación y presentación de información financiera y en la efectividad de las interacciones del auditor con la Administración es la medida en la cual se espera aplicar el secreto y la confidencialidad en los asuntos de negocios. Una falta de apertura o transparencia por parte de la Administración puede hacer más difícil para los auditores el obtener un entendimiento necesario de la entidad para identificar y evaluar apropiadamente los riesgos de representaciones incorrectas materiales en los estados financieros.

5.7 **Regulación de auditoría**

121. La regulación involucra el licenciamiento de firmas y personas para realizar la auditoría, la designación de normas, la inspección de auditorías para la calidad y las acciones disciplinarias en caso de incumplimiento con las normas y fallas de auditoría. Estas funciones son realizadas comúnmente a nivel nacional por reguladores independientes, organizaciones profesionales de contabilidad o una combinación de ambos.
122. Las leyes y las normas de auditoría y de la ética proporcionan los fundamentos para muchos aspectos de la regulación. Mientras que las normas de auditoría y de la ética son prescritas a nivel nacional, cada vez más las normas nacionales toman normas internacionales establecidas por el IAASB y el IESBA.
123. Los requerimientos para auditor y otras normas pertinentes son más efectivas si son aplicadas apropiadamente. Esto involucra el status legal de las normas, la inspección de las auditorías, la investigación de los alegatos de falla de la auditoría y, cuando corresponda, las acciones disciplinarias tomadas.
124. La inspección de las auditorías es generalmente asumida a nivel nacional por una firma de auditoría separada (una revisión de pares), una organización profesional de auditoría (a la que generalmente un regulador ha delegado responsabilidad) o por parte de reguladores independientes de auditoría. Cada vez más, las leyes y las regulaciones disponen que las inspecciones de auditorías de entidades listadas y, a veces las de otras entidades de interés público, sean realizadas por un regulador independiente de auditoría.
125. Las inspecciones de auditorías proporcionan un importante mecanismo para evaluar el cumplimiento de los auditores con las normas de auditoría y, dependiendo del mandato, otros aspectos de la calidad de las auditorías. Las acciones tomadas por las firmas de auditoría para abordar las debilidades identificadas por los inspectores de auditoría pueden llevar a mejoramientos

de la calidad de auditoría. Durante un período de tiempo, los hallazgos relevantes de las inspecciones de auditoría necesitan ser capturadas y comunicadas a quienes establecen las normas.

126. Los resultados de las inspecciones de auditoría a menudo son publicados. La publicación de estos resultados conducirán a una mayor conciencia entre los interesados acerca de los temas de la calidad de las auditorías.
127. Al igual que actuar como un incentivo para las firmas de auditoría para cumplir con las normas correspondientes, los acuerdos disciplinarios vigentes dan a otros interesados la confianza en la calidad de la auditoría. Los acuerdos disciplinarios vigentes involucran a aquellos responsables de la investigación y las funciones disciplinarias con un mandato claro y recursos suficientes para realizar su trabajo.

5.8 Entorno de litigios

128. Además de los costos directos incurridos al realizar la auditoría, existe una posibilidad de que la firma de auditoría requiera compensar a un litigante por las consecuencias de las fallas de la auditoría. El riesgo de litigio y su impacto en la calidad de las auditorías varía entre los distintos países.
129. Algunos consideran que el riesgo de litigio mejorará la calidad de la auditoría ya que hará que el auditor minimice la posibilidad de fallas. Otros consideran que el riesgo de litigio tendrá un efecto adverso en la calidad de la auditoría ya que dará como resultado una mentalidad de “lista de comprobación” más que la voluntad de pensar en maneras de abordar el riesgo de auditoría de manera innovadora y actuar como un desincentivo para que personas con talento se unan a, o permanezcan en, la profesión de auditoría.

5.9 Atrayendo talento

130. Auditar es una actividad intelectual exigente que requiere la aplicación de buen juicio, una mente inquisitiva y una cantidad considerable de conocimiento específico de los negocios, de preparación y presentación de información financiera y auditoría. Mientras que la profesión se esfuerza por dotar a los auditores con las competencias necesarias, la efectividad de estas se verá inevitablemente influenciada por la envergadura de las contrataciones.
131. En muchos países, los graduados de las universidades son una importante fuente para la contratación y muchos de ellos se habrán especializado en contabilidad y negocios. Estos antecedentes pueden proporcionarle el conocimiento pertinente y las actitudes éticas correspondientes.
132. la contratación de personal con la envergadura correcta para la profesión de auditoría es esencial para la calidad de las auditorías. El atractivo de la profesión de la contabilidad necesita ser comunicado a los potenciales candidatos en una etapa lo más temprana posible. Sin embargo, el atractivo de la profesión de auditoría varía entre países y se verá influenciada por factores tales como la reputación y el estatus de la profesión, al igual que factores más directos, tales como los niveles comparativos de remuneración y las percepciones acerca del probable esfuerzo del trabajo. Si hay escasez de potenciales candidatos apropiadamente educados puede ser difícil conseguir candidatos con la calidad correcta.

5.10 Calendario de la preparación y presentación de información financiera

133. El plazo dentro del cual la auditoría necesita ser terminada puede influir en los procesos de preparación y presentación de información financiera y la manera en que la Administración y los encargados del gobierno corporativo aprueban los estados financieros. El advenimiento de regímenes de preparación y presentación de información acelerados en muchas jurisdicciones también limita el alcance en la cual el auditor puede realizar trabajo detallado con posterioridad al cierre del período que se informa. Como resultado, se ha hecho cada vez más necesario para el auditor poner su confianza en sistemas de control interno y realizar procedimientos de auditoría antes del cierre del período.
134. La oportunidad de preparación de la información financiera también se ve influenciada por la necesidad de las entidades listadas de emitir estimaciones de resultados preliminares en una etapa temprana. En algunas jurisdicciones, los auditores requieren concordar con dichas emisiones o realizarles trabajo específico. Esto tiene la ventaja de que el auditor esté cómodo con los resultados financieros antes de que la información sea emitida, pero agrega más presión de tiempo.
135. Los plazos de preparación y presentación de información financiera pueden ser menos onerosos para las auditorías de entidades de menor tamaño que para las de entidades listadas, permitiendo así que el auditor se beneficie de la evidencia obtenida de hechos y transacciones después de la fecha del balance general. Además, es menos común para las entidades de menor tamaño emitir estimaciones sobre resultados antes del término de la auditoría. Sin embargo, no es inusual que las entidades de menor tamaño entreguen estados financieros anuales, mensuales o trimestrales sin auditar a los bancos y otros proveedores de capital.

La complejidad de definir la calidad de auditoría

1. El término “calidad de auditoría” es usado frecuentemente en debates entre las partes interesadas, en comunicaciones de los reguladores, quienes fijan las normas, las firmas de auditoría y otros y en investigación y la fijación de políticas. La calidad de la auditoría es un tema complejo y no hay definición o análisis de ella que haya alcanzado reconocimiento universal.
2. El propósito de una auditoría es mejorar el grado de confianza de los usuarios a quienes se dirige el informe de los estados financieros. Los auditores logran hacer esto reuniendo evidencia de auditoría suficiente y apropiada para expresar una opinión acerca de si los estados financieros están preparados, en todos sus aspectos materiales, de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. A menudo, dicha opinión es acerca de si los estados financieros “presentan razonablemente, en todos sus aspectos materiales” o si dan “una imagen fiel” de la situación financiera de la entidad al cierre del período y de sus resultados y flujos de efectivo para el período de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
3. Mientras que la legislación nacional y las normas de contabilidad proporcionan criterios para la “presentación razonable”, muchos aspectos del proceso de preparación y presentación de información financiera, y por ende la auditoría de estados financieros, involucran juicios.
4. Las normas de auditoría proporcionan un importante fundamento que respalda la calidad de las auditorías. En particular, las NAGAs emitidas por el Colegio de Contadores de Chile A.G. describen los objetivos del auditor¹ y establecen requerimientos mínimos. Sin embargo, la mayoría de los requerimientos de las NAGAs proporcionan un marco para los juicios hechos en una auditoría o necesitan juicios para que sean aplicados de manera apropiada.
5. La auditoría es una disciplina que confía en personas competentes que usan su experiencia y aplican integridad, objetividad y el escepticismo profesional para permitirles realizar los juicios apropiados que son respaldados por los hechos y circunstancias del trabajo de auditoría. Las cualidades de perseverancia y solidez también son importantes para asegurar que se realicen los cambios necesarios a los estados financieros o, cuando dichos cambios no se realicen, asegurar que el informe del auditor sea apropiadamente calificado.
6. Además de la naturaleza de juicio de aspectos de los estados financieros subyacentes, existe un número de factores que hacen difícil describir y evaluar la calidad de una auditoría, incluyendo que:
 - La existencia, o falta, de representaciones incorrectas materiales en los estados financieros auditados proporciona solo una mirada parcial de la calidad de la auditoría.
 - Las auditorías varían y lo que es considerado como evidencia de auditoría suficiente y apropiada para respaldar una opinión de auditoría es, hasta cierto grado, un tema de juicio.
 - Las perspectivas de la calidad de las auditorías varían entre los interesados.
 - Existe limitada transparencia acerca del trabajo realizado y los hallazgos de auditoría.

La existencia, o falta, de representaciones incorrectas materiales en los estados financieros auditados proporciona solo una mirada parcial de la calidad de la auditoría

7. Dado el objetivo de una auditoría, la existencia de representaciones incorrectas materiales en los estados financieros que no fueron detectados por la auditoría puede ser un indicador de falla de esta. Sin embargo, la ausencia de representaciones incorrectas materiales en los estados financieros no puede, en y por sí mismo, ser la única medida de calidad de la auditoría porque puede que no haya representaciones incorrectas que detectar.
8. Incluso la existencia de una representación incorrecta no detectada en los estados financieros auditados puede no necesariamente indicar una auditoría de baja calidad, ya que las auditorías están diseñadas para obtener seguridad razonable, no absoluta, de que los estados financieros no contienen representaciones incorrectas materiales. La diferencia entre seguridad absoluta y razonable es especialmente relevante cuando las representaciones incorrectas son resultado de fraudes que se han ocultado a través de falsificación, colusión y declaraciones falsas intencionales.

¹ Refiérase al párrafo 11 de la NAGA 200, *Objetivos generales del auditor independiente y la conducción de una auditoría según las Normas Internacionales de Auditoría*:

Al llevar a cabo una auditoría de estados financieros, los objetivos generales del auditor son:

- (a) Obtener seguridad razonable acerca de si los estados financieros como un todo están exentos de representaciones incorrectas materiales, ya sea debido a fraude o error, permitiendo así al auditor emitir una opinión acerca de si los estados financieros están preparados, en todos sus aspectos materiales, de acuerdo con un marco de preparación y presentación de información financiera apropiado, y
 - (b) Informar sobre los estados financieros, y comunicar según lo exigido por las NAGA, de acuerdo con los hallazgos del auditor.
9. El modelo de auditoría refleja las limitaciones inherentes de una auditoría y está diseñado para obtener seguridad razonable, más que absoluta, lo que significa que existe una posibilidad que hayan representaciones incorrectas materiales no detectadas. Si las representaciones incorrectas que no fueron detectadas por la auditoría son identificadas posteriormente, puede ser difícil determinar si acaso no fueron detectadas como resultado del modelo de auditoría general o fallas en la calidad de la auditoría individual respectiva.
10. Los conceptos de “evidencia de auditoría suficiente y apropiada” y “seguridad razonable” se relacionan muy de cerca. Ninguno puede ser definido con precisión, pero ambos necesitan ser considerados en el contexto de las normas aplicables y la práctica establecida.

Las auditorías varían y lo que es considerado como evidencia de auditoría suficiente y apropiada para respaldar una opinión de auditoría es, hasta cierto grado, un tema de juicio.

11. No hay dos entidades que sean exactamente iguales y, por lo tanto, el trabajo de auditoría y los juicios requeridos necesariamente variarán. Lo que es considerado “evidencia de auditoría suficiente y apropiada” es, por ende, hasta cierto grado, materia de juicio profesional, reflejando el tamaño, la naturaleza y complejidad de la entidad, la industria y el marco regulatorio asociado en el cual opera, al igual que la evaluación de los riesgos por parte del auditor de que los estados financieros preparados por la Administración contengan representaciones incorrectas materiales.
12. Las firmas de auditoría son, generalmente, entidades lucrativas y la rentabilidad de una firma de auditoría se vincula por lo general a la relación entre los honorarios de auditoría cobrados y el costo involucrado al reunir evidencia de auditoría suficiente y apropiada. Esto puede llevar a percepciones por parte de terceros que, no obstante, la aplicación de normas de auditoría y requerimientos éticos, las firmas de auditoría pueden tener un incentivo a corto plazo para limitar el trabajo realizado, mientras que a la vez se reconozca que en el largo plazo, se necesita una calidad de auditoría sostenible para proteger su reputación y para prevenir acciones regulatorias o legales dañinas. También, en el sector público, si bien los organismos de auditoría de este sector no son entidades con fines de lucro, las restricciones presupuestarias pueden presentarles dificultades adicionales para asegurar que la cantidad de trabajo realizado sea apropiada.

Las perspectivas de calidad de auditoría varían entre los interesados

13. Las perspectivas de la calidad de las auditorías varían entre los interesados. Esto, en sí mismo no es sorprendente, ya que el nivel de su participación directa en, y el acceso a la información relevante una auditoría varía mucho y el valor puesto en una auditoría varía entre los distintos interesados.
14. Los interesados de las entidades listadas no tienen acceso a comunicaciones de auditoría, excepto aquellas disponibles al público. En contraste, los interesados de otras entidades a menudo tienen acceso directo a los auditores y reciben comunicaciones formales e informales, lo que influye directamente en sus perspectivas de calidad de auditoría.
15. Algunos usuarios de los estados financieros pueden ver la calidad de la auditoría como una maximización de la cantidad de evidencia de auditoría obtenida y el desafío proporcionado a la Administración. Considerar la calidad de las auditorías solo desde esta perspectiva sugeriría que la calidad de una auditoría sería más alta mientras más recursos (tanto en términos cuantitativos como cualitativos) se destine a ella.
16. La Administración puede estar interesada en asegurar que el costo de la auditoría sea restringido, que esta sea finalizada lo antes posible y que se minimice la interrupción a las operaciones permanentes de la entidad. Al considerar la calidad de las auditorías desde esta perspectiva, la Administración puede sugerir que los recursos dispuestos para una auditoría debieran ser minimizados.
17. El equilibrar estas visiones diferentes sugiere que una auditoría de calidad involucra a una auditoría efectiva que esté siendo realizada eficientemente, de modo oportuno y a honorarios razonables. Existe, sin embargo, subjetividad alrededor de las palabras “efectiva”, “eficientemente”, “oportuno” y “razonable”. Los encargados del gobierno corporativo, incluyendo a los comités de auditoría, a menudo están bien ubicados para considerar estos asuntos. Por este motivo, en muchos países los comités de auditoría tienen las responsabilidades de considerar la calidad de la auditoría y de aprobar, o recomendar para aprobación, el nombramiento del auditor y los honorarios de auditoría.

Existe limitada transparencia acerca del trabajo realizado y los hallazgos de auditoría

18. Muchos servicios son relativamente transparentes para aquellos a quienes se proporcionan y los usuarios pueden evaluar su calidad directamente. Sin embargo, muchos interesados de las entidades listadas, o los proveedores de financiamiento para cualquier empresa, generalmente no tienen ideas detalladas hacia el trabajo desarrollado en la auditoría y los temas que fueron identificados y abordados. Por lo tanto, los usuarios de informes financieros, externos a la entidad auditada, a menudo no pueden evaluar directamente la calidad de auditoría.
19. Se puede proporcionar información acerca del trabajo del auditor en su informe. Sin embargo, muchos informes de auditores son estandarizados y, distinto a las circunstancias relativamente inusuales en que la opinión del auditor es modificada, no se proporciona, por lo general, información acerca su trabajo y hallazgos.
20. Los usuarios han desafiado al IAASB acerca de si debiera proporcionarse más información en los informes del auditor y el IAASB ha respondido proponiendo cambios a la estructura, redacción y contenido de este informe, incluyendo, para las auditorías de entidades listadas, la inclusión de asuntos clave de auditoría. El IAASB espera que los cambios al informe del auditor, y en particular la inclusión de estos asuntos clave de auditoría, proporcionará información útil a los usuarios de los estados financieros para mejorar su comprensión de aquellos asuntos que, a juicio profesional del auditor, fueron los de la mayor significatividad en la auditoría.
21. El IAASB espera que su iniciativa sobre los informes del auditor dé a los usuarios alguna idea acerca de la calidad de la auditoría, especialmente si hay una oportunidad de que haya más discusión acerca de ello con los comités de auditoría o el auditor. Sin embargo, el IAASB reconoce que dicha información adicional inevitablemente será solo una porción relativamente pequeña del total de información conocida por el auditor y que puede ser relevante para una mejor apreciación de la calidad de auditoría.

Atributos de calidad de los datos de entrada y factores de proceso

1. Este Apéndice contiene más descripciones de los atributos de calidad de los datos de entrada y los factores de proceso. Estos atributos de calidad se aplican a nivel del trabajo de auditoría, a nivel de firma de auditoría y a nivel nacional (o jurisdiccional).

Factores de datos de entrada

1.1 Valores, ética y actitudes – Nivel del trabajo

2. Los atributos clave son:

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

- 1.1.1 *El equipo del trabajo reconoce que la auditoría se realiza en el interés de público más amplio y la importancia de cumplir con los requerimientos éticos*

3. El equipo del trabajo está comprometido con realizar la auditoría en el interés de los interesados de la entidad y del interés público más amplio. Es probable que la naturaleza y alcance del interés público varíen de acuerdo con la naturaleza de la entidad. Sin embargo, en todas las auditorías el equipo del trabajo necesita proporcionar un nivel apropiado de desafío a la Administración, expresar sólidamente sus puntos de vista y seguir los asuntos hasta alcanzar conclusiones apropiadas.

- 1.1.2 *El equipo del trabajo muestra objetividad e integridad*

4. El principio de objetividad impone una obligación a los auditores para no comprometer su juicio profesional o empresarial a causa de sesgo, conflicto de interés o la indebida influencia de otros.¹
5. La necesidad de que los auditores, en particular, sean objetivos, surge del hecho de que muchos de los temas importantes involucrados en la preparación de estados financieros involucran juicio. Pocas partidas en los estados financieros pueden ser medidas con certeza y muchas involucran una estimación y, por ende, juicio. Los auditores necesitan ser objetivos al evaluar los juicios de la Administración para reducir el riesgo de que los estados financieros contengan representaciones incorrectas materiales a través del sesgo de la administración, ya sea deliberada o involuntariamente.
6. La integridad es un prerrequisito para todos aquellos que actúen en el interés público. Es esencial que el equipo del trabajo actúe, y sea visto actuando, con integridad, lo cual requiere no solo honestidad, sino que también una amplia gama de cualidades asociadas, tales como imparcialidad, franqueza y coraje.

- 1.1.3 *El equipo del trabajo es independiente*

7. Se requiere de independencia para proteger a miembros individuales del equipo del trabajo o a la firma de auditoría de influencias que puedan comprometer los juicios profesionales y ayudarles a actuar con integridad y ejercer la objetividad y el escepticismo profesional. También se requiere evitar que hechos y circunstancias que sean tan significativos que un tercero razonable e informado probablemente concluiría que la integridad, objetividad y escepticismo profesional de una firma o de un miembro del equipo del trabajo se han visto comprometidos.
8. Amenazas a la independencia del auditor pueden incluir:
 - Intereses financieros existentes entre el auditor y la entidad auditada. El mantener un interés financiero en un cliente de auditoría puede crear una amenaza de interés propio.

¹ International Ethics Standards Board for Accountants *Código de Ética para Contadores Profesionales* (Código IESBA), párrafo 120.1

- Relaciones de negocio entre el auditor y la entidad auditada. Una relación de negocios cercana entre la firma de auditoría, o un miembro del equipo del trabajo o un familiar inmediato y la entidad puede crear amenazas de interés propio o amenazas.
 - Prestación de servicios que no son de auditoría a clientes de auditoría. Las firmas de auditoría han prestado tradicionalmente a sus clientes de auditoría, una gama de servicios que no son de auditoría y que son consistentes con sus habilidades y experiencia. El prestar servicios que no son de auditoría puede, sin embargo, crear amenazas a la independencia. Las amenazas creadas son más a menudo amenazas de auto-revisión, interés propio y abogacía.
 - Los socios y el personal pueden considerar que su remuneración y, de hecho, sus carreras en curso en la firma de auditoría dependen de retener a un cliente de auditoría, creando una amenaza de familiaridad o de interés propio.
 - Situaciones en las que un exmiembro del equipo del trabajo, o socio de la firma, se ha incorporado a la entidad auditada en un puesto que le permite ejercer influencia significativa sobre la preparación de los registros contables y estados financieros. Las amenazas creadas son mayormente las de familiaridad, interés propio e intimidación.
9. También puede crearse una amenaza de familiaridad al usar al mismo personal senior en un trabajo de auditoría por un largo período de tiempo. Sin embargo, es probable que el conocimiento anterior acumulado sobre la entidad y su negocio conduzca a la calidad de la auditoría, ya que potenciará la evaluación del auditor de, y las respuestas a, los riesgos. También puede llevar a la eficiencia y a las más meditadas recomendaciones para mejorar en áreas particulares de las operaciones de negocio de una entidad.
10. Los beneficios potenciales para la calidad de la auditoría necesita ser equilibrada con las amenazas a la independencia del auditor y que pueden surgir del conocimiento detallado del personal senior acerca de la entidad y su negocio como resultado de la participación en la auditoría por una cantidad de años. Para abordar esta amenaza, el Código de Ética del IESBA requiere que los socios clave de auditoría de entidades de interés público cambien (o “roten”) después de siete años; los requerimientos éticos o legales en algunos países ordenan un período de rotación más breve. Algunos consideran que además de la rotación de los socios de trabajos de auditoría, la percepción de independencia del auditor mejoraría si la firma de auditoría misma cambiase periódicamente. Otros consideran que retener a la misma firma de auditoría probablemente ayude a los auditores a entender el negocio y los sistemas de la entidad y que esto da como resultado respuestas efectivas a los riesgos de representaciones incorrectas materiales en los estados financieros al igual que la eficiencia de la auditoría.
11. La consideración de las amenazas y protecciones al determinar que la independencia de las auditorías para el sector público es tan importante como la independencia para las auditorías del sector privado. Sin embargo, algunas de las amenazas potenciales pueden diferir. Por ejemplo, es menos probable que los auditores del sector público tengan intereses financieros directos en las entidades que auditan.
12. A menudo, el auditor es visto como un valioso asesor de negocios e impuestos para la entidad y generalmente hay comunicación directa frecuente con la alta Administración, lo que da como resultado que el auditor esté bien informado acerca del desarrollo del negocio. Esto da al auditor un buen entendimiento del proceso de preparación y presentación de información financiera del cliente y de su industria, pero también puede verse como una amenaza a la independencia.
- 1.1.4 *El equipo del trabajo muestra competencia y debido cuidado profesional*
13. La competencia y el debido cuidado profesional involucra a todos los miembros del equipo del trabajo:
- Desarrollando y manteniendo conocimiento profesional y habilidad a un nivel apropiado.
 - Actuando cuidadosa y exhaustivamente y de manera oportuna, y
 - Actuando diligentemente de acuerdo con las normas técnicas y profesionales del caso.
- 1.1.5 *El equipo del trabajo muestra escepticismo profesional*
14. El escepticismo profesional es una actitud que incluye la aplicación de una disposición mental inquisitiva en el contexto de un entendimiento apropiado de la entidad, su negocio y entorno en el cual opera. Este entendimiento, junto a un conocimiento más general del negocio y la experiencia, permite al auditor evaluar los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros de una entidad, evaluar la suficiencia y lo apropiado de la evidencia de auditoría y llegar a las conclusiones que corresponde.
15. El escepticismo profesional es un aspecto importante del juicio del auditor asociado a la planificación, realización y evaluación de los resultados de una auditoría. A menos que los auditores estén preparados para desafiar las afirmaciones de la Administración (incluyendo cuando ésta haya usado a un experto), no actuarán como disuasivo de fraude ni podrán

concluir, con confianza, si los estados financieros de una entidad se presentan razonablemente de acuerdo con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

16. El escepticismo profesional involucra a todos los miembros del equipo del trabajo que:
- Tengan una mentalidad inquisitiva y la voluntad para desafiar las afirmaciones de la Administración.
 - Evaluar críticamente la información y las explicaciones obtenidas en el transcurso de su trabajo.
 - **Intentar** entender las motivaciones de la Administración ante una posible representación incorrecta material en los estados financieros.
 - Mantener una mente abierta.
 - Desafiar los juicios de otros miembros del equipo del trabajo.
 - Tener la confianza para desafiar a la Administración y la persistencia para seguir tales asuntos hasta llegar a una conclusión, y
 - Estar alerta por la evidencia que pueda ser inconsistente con otra evidencia obtenida o cuestionar la fiabilidad de documentos y respuestas a las indagaciones.

1.2 Valores, ética y actitudes – Nivel de firma

17. Los atributos clave son:
- Existen medidas de gobierno corporativo que establezcan un “tono de la alta Administración” apropiado y que apuntan a proteger la independencia de la firma.
 - Se promueven las características personales necesarias a través de sistemas de evaluación y recompensa que respaldan la calidad de auditoría.
 - Las consideraciones financieras no impulsan acciones y decisiones que deterioren la calidad de auditoría.
 - La firma enfatiza la importancia de dar oportunidades de desarrollo profesional continuo a los socios y al personal y acceso a apoyo técnico de alta calidad.
 - La firma promueve una cultura de consulta sobre temas difíciles.
 - Existen sistemas robustos para tomar decisiones asociadas a la aceptación de y continuación con clientes.
- 1.2.1 *Existen medidas de gobierno corporativo que establecen un “tono de la alta Administración” apropiado y que apuntan a proteger la independencia de la firma*
18. Es importante que una firma de auditoría tenga medidas internas robustas de gobierno corporativo para proteger la naturaleza de interés público de la función de auditoría y para evitar que los intereses comerciales de la firma afecten adversamente a la calidad de las auditorías; por ejemplo, al promover inapropiadamente otras áreas de la práctica (tales como impuestos, finanzas corporativas y consultoría) en detrimento de la calidad de la auditoría.
19. Los líderes de la firma tienen un rol vital al promover una cultura que enfatice el papel de la auditoría en bien del interés público y la importancia de la calidad de la auditoría a este respecto, incluyendo evitar situaciones que podrían comprometer la objetividad o la independencia de la firma. El comunicar regularmente las conductas esperadas crea un ambiente apropiado dentro de la firma de auditoría, lo que incluye alentar la adhesión a los principios que subyacen a los requerimientos éticos que se aplica a los auditores.
20. Los profesionales individuales tienen el control directo de la cultura de su firma y en pequeñas y medianas prácticas (SMP en inglés) un pequeño número de socios puede tener influencia muy directa sobre los factores de entrada, tales como las medidas de gobierno corporativo y actividades de consulta y monitoreo. Dependiendo del tono, esto podría ser tanto una fortaleza como una debilidad del entorno de las firmas pequeñas.
- 1.2.2 *Se promueven las características personales necesarias a través de sistemas de evaluación y recompensa que respaldan la calidad de auditoría*
21. Los sistemas de evaluación y recompensa pueden nutrir y desarrollar características personales y comportamientos apropiados, incluyendo la integridad, objetividad, competencia y debido cuidado profesional. Esto involucra el incorporar estas características en los criterios de selección de personal, procesos de promoción y remuneración y programas de capacitación usando marcos de competencia apropiados.

22. Los marcos de competencia pueden desarrollarse mejor por referencia a las áreas de competencia de las IES (Normas Internacionales de Formación en Contaduría), lo que promovería la armonización de los distintos marcos entre las firmas de auditoría.
23. Regularmente, la firma evalúa a sus socios y personal a base de las competencias desarrolladas para respaldar la calidad de auditoría. Al hacer esto, las firmas se aseguran de que sus socios y personal no sean penalizados por tomar sólidas posiciones sobre temas de auditoría, incluso si esto puede hacer peligrar la relación con un cliente. Las conclusiones alcanzadas se usan para apoyar la promoción y las decisiones sobre remuneración, al igual que otras acciones que las firmas pueden tomar cuando el desempeño de los socios o del personal no ha alcanzado los estándares esperados.
- 1.2.3 *Las consideraciones financieras no impulsan acciones y decisiones que deterioren la calidad de auditoría*
24. Las consideraciones financieras a nivel de firma (tales como el objetivo financiero que fija una firma establece para el margen de utilidad a alcanzar por el trabajo de auditoría y la voluntad de invertir en capacitación y sistemas de apoyo para las auditorías) y a nivel del trabajo (tales como la relación entre el honorario de auditoría y el costo subyacente del trabajo realizado), no debieran impedir la realización de una robusta auditoría que satisfaga al interés público.
25. Tampoco debiera existir, a costa de la calidad de las auditorías:
- Énfasis en ganar trabajos de auditoría y en la retención de clientes de auditoría, particularmente a honorarios irrealmente bajos.
 - Énfasis en el marketing de servicios que no son de auditoría para entidades auditadas por la firma, o
 - Reducción de costos (incluyendo la reducción del número de socios y personal) en la práctica de auditoría (por ejemplo, en tiempos de recesión económica).
- 1.2.4 *La firma enfatiza la importancia de dar oportunidades de desarrollo profesional continuo a los socios y al personal y acceso a apoyo técnico de alta calidad*
26. La auditoría requiere el conocimiento de una cantidad considerable de áreas técnicas, incluyendo la preparación y presentación de información financiera, normas de auditoría y ética y leyes y regulaciones corporativas y tributarias. Es importante que las firmas de auditoría tengan medidas de apoyo técnico para ayudar a socios individuales y al personal a mantenerse al día con los desarrollos en estas áreas y para dar asistencia en áreas complejas.
27. También puede potenciarse la calidad de las auditorías si se desarrolla una infraestructura de información que permita a la firma respaldar los juicios de auditoría (por ejemplo, al reunir bases de datos asociadas a negocios o a la industria) para rastrear y abordar apropiadamente temas de independencia y para planear y gestionar efectivamente la rotación de socios en los trabajos de auditoría.
28. El tamaño de las firmas de auditoría y el apoyo técnico disponible pueden variar considerablemente. Para firmas de menor tamaño con una menor cantidad de personal y una base de clientes con una complejidad relativamente pequeña de las operaciones, es posible desarrollar políticas y procedimientos relativamente directos. Sin embargo, las firmas de menor tamaño pueden enfrentar desafíos asociados a consultas y pueden emplear a consultores externos para dar experiencia técnica o confiar en servicios de apoyo técnico prestados por organizaciones profesionales de contabilidad.
- 1.2.5 *La firma promueve una cultura de consulta por temas difíciles*
29. Una cultura de consulta es importante para todas las firmas de auditoría, incluyendo a los profesionales individuales. Auditar a menudo requiere tomar decisiones y realizar juicios difíciles. El personal discutirá estos temas dentro del equipo del trabajo y con el socio del trabajo de auditoría. Estos últimos discuten las decisiones y juicios difíciles con otros socios o especialistas técnicos y dan cuidadosa consideración al consejo recibido. Para que este proceso funcione de manera efectiva es importante que exista una cultura de consulta en la que los involucrados tengan tiempo suficiente disponible para lidiar apropiadamente con los temas a medida que vayan apareciendo.
30. Cuando los recursos puedan ser limitados, los recursos técnicos externos pueden estar disponibles a través de sus organizaciones profesionales de contabilidad, sus relaciones con otras firmas u organizaciones de terceros con los recursos apropiados.
- 1.2.6 *Existen sistemas robustos para tomar decisiones asociadas a la aceptación de y continuación con clientes*
31. Antes de aceptar un trabajo de auditoría, y anualmente luego de ello, es importante que las firmas de auditoría consideren si son competentes para realizar el trabajo y si tienen las capacidades y recursos para hacerlo. Esto incluye si la firma puede cumplir con los requerimientos éticos pertinentes.

32. Si bien los auditores necesitan aplicar el escepticismo profesional, la auditoría también involucra cierto grado de confianza en la Administración. Por definición, no puede confiarse en una Administración que carece de integridad. Buenos sistemas de aceptación de y continuación con los clientes, por ende, evalúan si existe información que sugiera que la Administración del cliente carece de integridad en tal medida en la que no será posible realizar una auditoría de calidad. El tener un sistema de aceptación de y continuación con los clientes robusto es, por lo tanto, importante para ayudar a la firma a evitar trabajos en los que exista una alta posibilidad de fraude o actos ilegales y así mantener una reputación en la realización de auditorías de calidad.
- 1.3 **Valores, éticas y actitudes – Nivel nacional**
33. Los atributos clave son:
- Los requerimientos éticos son promulgados y dejan en claro los principios éticos subyacentes y los requerimientos específicos que corresponde.
 - Los reguladores, quienes fijan las normas nacionales y las organizaciones profesionales de contabilidad son activos al asegurar que los principios éticos se entiendan y que los requerimientos son aplicados de manera consistente.
 - La información pertinente para las decisiones de aceptación de clientes es compartida entre las firmas de auditoría.
- 1.3.1 *Los requerimientos éticos son promulgados y dejan en claro los principios éticos subyacentes y los requerimientos específicos que corresponde*
34. Los requerimientos éticos pueden ser impuestos por leyes y regulaciones o mandatados a través de organizaciones profesionales de contabilidad. El IFAC requiere que sus organismos miembros tomen acciones para adoptar e implementar el Código de Ética del IESBA en sus jurisdicciones y que ayuden a su implementación dependiendo de las responsabilidades de dichos organismos miembros en los entornos nacionales. En algunos países, el Código de Ética del IESBA es complementado por requerimientos nacionales adicionales y las firmas de auditoría y los organismos de auditoría del sector público pueden elegir imponer mayores requerimientos a sus socios y personal.
35. Los requerimientos éticos no pueden abordar todas las situaciones posibles. Por lo tanto, los auditores adquieren un entendimiento de los requerimientos y los principios fundamentales que los subyacen para entender cómo aplicarlos en la práctica. Se puede desarrollar una comprensión de cómo aplicar los principios a través de comunicaciones internas en la firma de auditoría, a través de orientación o capacitación en el trabajo y cuando el personal observa al personal más experimentado en acción.
36. El Código de Ética del IESBA establece, y requiere que los auditores cumplan con, los siguientes principios fundamentales de ética profesional:²
- Integridad – Ser francos y honestos en todas las relaciones profesionales y empresariales. La integridad también implica tratos justos y sinceridad.³
 - Objetividad – No permitir que el sesgo, conflictos de interés o la influencia indebida de otros prevalezcan sobre los juicios profesionales o empresariales.
 - Competencia y debido cuidado profesional – Mantener el conocimiento y habilidad profesionales al nivel requerido para asegurar que un cliente o entidad reciba servicios profesionales competentes basados en los últimos avances de la práctica, la legislación y las técnicas y actuar diligentemente y de acuerdo con las normas técnicas y profesionales correspondientes.
 - Confidencialidad– Respetar la confidencialidad de la información adquirida como resultado de relaciones profesionales y de negocio y, por lo tanto, no revelar dicha información a terceros sin la debida y específica autorización, a menos que exista un derecho o un deber legal o profesional para revelarla, ni usar la información para beneficio propio o de terceros.
 - Comportamiento profesional – umplir con las leyes y regulaciones correspondientes y evitar alguna actuación que desacredite a la profesión.
37. Además, el Código de Ética del Colegio de Contadores de Cule A.G., contiene requerimientos adicionales para la independencia de los auditores y describe el enfoque que estos debieran tomar, incluyendo:
- Identificar las amenazas a la independencia.
 - Evaluar lo significativo de las amenazas identificadas, y
 - Aplicar protecciones, cuando sea necesario, para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.

38. El Código de Ética del IESBA establece que cuando los auditores determinan que las protecciones apropiadas no están disponibles o no pueden ser aplicadas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad deberá eliminar la circunstancia o relación que crea las amenazas o rechazar o terminar el contrato de auditoría.⁴ En algunas situaciones, el Código de Ética del IESBA reconoce que una amenaza creada sería tan significativa que ninguna protección podría reducir la amenaza a un nivel aceptable y, en consecuencia, se prohíbe a un auditor que realice la auditoría.

1.3.2. *Los reguladores, quienes establecen las normas nacionales y las organizaciones profesionales de contabilidad trabajan activamente al asegurar que los principios éticos se comprendan y que los requerimientos son aplicados de manera consistente*

39. La aplicación consistente de los requerimientos éticos, y los principios que los subyacen, es facilitada por medio de pautas, capacitación y actividades de apoyo proporcionadas por los reguladores, quienes fijan las normas nacionales, organizaciones profesionales de contabilidad y otros. Esto puede incluir la emisión de material guía, tal como respuestas a las preguntas hechas frecuentemente, al igual que organizar presentaciones y talleres.

1.3.3 *La información pertinente para las decisiones de aceptación de clientes es compartida entre firmas de auditoría*

40. Las firmas de auditoría individuales tomarán decisiones sobre si aceptar a un nuevo cliente de auditoría o continuar con uno ya existente. Las firmas pueden escoger no continuar con un cliente de auditoría si tienen reparos acerca de prácticas de preparación y presentación de información financiera o de la integridad de la Administración. En tales circunstancias, es importante que otras firmas de auditoría invitadas a licitar para la auditoría conozcan esta información.

1.4 **Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo – Nivel del trabajo**

41. Los atributos claves son:

- Los socios y el personal tienen las competencias necesarias.
- Los socios y el personal entienden el negocio de la entidad.
- Los socios y el personal realizan juicios razonables.
- El socio del trabajo de auditoría se involucra activamente en la evaluación de riesgo, la planificación, supervisión y revisión del trabajo realizado.
- El personal que realiza trabajo de auditoría “en terreno” tiene experiencia suficiente, su trabajo es dirigido, supervisado y revisado apropiadamente y hay un grado razonable de continuidad del personal.
- Los socios y el personal tienen tiempo suficiente para realizar la auditoría de modo efectivo.
- El socio del trabajo de auditoría y otros miembros experimentados del equipo del trabajo son accesibles a la Administración y al Gobierno Corporativo.

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

42. Si bien no puede esperarse que todos los miembros del equipo tengan el mismo nivel de conocimiento y experiencia, es responsabilidad del socio del trabajo asegurar que el equipo, colectivamente, posea las competencias apropiadas y que los especialistas externos, o expertos, estén contratados como se requiere para satisfacer las necesidades de los requerimientos del trabajo. Por ejemplo, puede necesitarse experiencia en relación con materias tales como:

- La valorización de instrumentos financieros complejos, terrenos y construcciones, activos intangibles, activos adquiridos y pasivos asumidos en combinaciones de negocio y activos que puedan estar deteriorados.
- El cálculo actuarial de pasivos asociados con contratos de seguros o planes de beneficios a los empleados.
- La estimación de las reservas de petróleo y gas.
- La valuación de pasivos medioambientales y los costos de limpieza de sitios.

² Código IESBA, párrafo 100.5.

³ Código IESBA, sección 110.1

⁴ Código IESBA, párrafo 290.7. Los organismos de auditoría del sector público, sin embargo, no pueden renunciar a trabajos de auditoría.

- La interpretación de contratos, leyes y regulaciones.
- El análisis de temas complejos o inusuales de cumplimiento tributario.
- Los sistemas de información de la entidad, especialmente si la entidad es considerada como dependiente de la tecnología de la información.

43. Se puede obtener experiencia, ya sea desde dentro de la firma de auditoría o de fuentes externas. Si se involucra a especialistas o expertos, es importante, como con otros miembros del equipo del trabajo, que su trabajo sea dirigido, supervisado y revisado apropiadamente.
44. El desarrollo apropiado del conocimiento y habilidades profesionales comienza con el desarrollo profesional del profesional de la contabilidad.⁵ Entonces, se alcanza mayor especialización por parte del profesional de la contabilidad para llevar a cabo el rol de auditor a través del desarrollo profesional continuo y experiencia laboral adicional de auditoría. El desarrollo profesional continuo de la competencia profesional y continuo aprendizaje son fundamentales si los auditores han de continuar cumpliendo con las expectativas de sus clientes y el público.⁶

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

45. Un entendimiento sólido de la entidad, su negocio y la industria en la cual opera es clave para que el auditor pueda evaluar los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros para enfocar apropiadamente procedimientos de auditoría y para evaluar sus hallazgos. También es necesario para ejercer el escepticismo profesional y la capacidad para realizar juicios de auditoría apropiados.
46. El conocimiento de la industria, incluyendo una comprensión de las regulaciones pertinentes y temas contables, puede ser especialmente importante para los clientes en, por ejemplo, la industria de los servicios financieros. Sin embargo, es importante que las áreas de conocimiento no sean tan limitadas para que impidan que el auditor vea temas más amplios. Los auditores pueden adquirir conocimientos generales sobre negocios al asumir trabajo que no es de auditoría y de la exposición a diferentes clientes en industrias diferentes. Esto les permite mantenerse a una distancia de los datos específicos del negocio de una entidad particular y reflejarse en su conocimiento más amplio de los temas de negocios, riesgos y sistemas de control.
47. Las auditorías de entidades más pequeñas a menudo las realiza en terreno el personal experimentado que ha estado involucrado con la entidad por una cantidad de años. Mientras que dicho personal generalmente tiene buen entendimiento del negocio de la entidad, puede haber amenazas a su objetividad y escepticismo profesional.

1.4.3 *Los socios y el personal realizan juicios razonables*

48. Los auditores usan su experiencia y los valores de integridad, objetividad y escepticismo profesional para realizar juicios profesionales razonables que son respaldados por los hechos y circunstancias del trabajo.
49. Realizar juicios razonables puede involucrar a socios y personal que:
- Identifiquen el problema.
 - Apliquen conocimiento de negocios, contabilidad financiera, preparación y presentación de información financiera y tecnología de la información.
 - Investiguen acerca del tema y consideren distintas perspectivas.
 - Evalúen alternativas a la luz de los hechos y circunstancias pertinentes.
 - Consideren si se siguió un proceso apropiado para llegar a una conclusión y si existe evidencia de auditoría suficiente y apropiada para respaldarla.
 - Consulten, según corresponda, y
 - Documenten la conclusión y su lógica.

⁵ Las áreas de competencia y los resultados del aprendizaje para el contador profesional aspirante se proporcionan en IES 2, *Desarrollo profesional inicial – Competencia técnica*; IES 3, *Desarrollo profesional inicial – Habilidades profesionales*, y IES 4, *Desarrollo profesional inicial – Valores profesionales, Ética*

y *actitudes*; mientras que las áreas de competencia y los resultados del aprendizaje para el socio del trabajo se proporcionan en IES 8, *Desarrollo profesional para socios de trabajos responsables de auditorías de estados financieros*.

- ⁶ El IAESB está trabajando en la revisión de IES 8. Es probable reconocer la necesidad de mejoramiento continuo de las competencias del auditor identificando primeramente los resultado del aprendizaje y luego requiriendo desarrollo profesional continuo en las áreas de competencia requeridas para los socios de trabajos que son responsables de auditorías de estados financieros.

1.4.4 *El socio del trabajo de auditoría se involucra activamente en la evaluación de riesgo, la planificación, supervisión y revisión del trabajo realizado*

50. Ya que los socios de los trabajos son responsables de las auditorías que asumen, es importante que se involucren directamente en la planificación de la auditoría, evaluar la evidencia obtenida y llegar a las conclusiones finales.
51. Si bien mucho del trabajo detallado de auditoría se puede delegar a personal menos experimentado, la accesibilidad de los socios de los trabajos de auditoría les permite proporcionar información oportuna a medida que avanza la auditoría.
52. Algunos consideran que la revelación del nombre del socio del trabajo en el informe del auditor debiera ser requerido para todas las entidades, ya que daría al socio un mayor sentido de responsabilidad personal, ya que esta persona es el responsable último de la conducción de la auditoría. En muchas jurisdicciones esto ya es requerido, generalmente a través de una exigencia de firma personal. Otros consideran que tal requerimiento no tendría impacto en el sentido de responsabilidad del socio del trabajo. Las dificultades potenciales de dicho requerimiento incluyen una reducción percibida de la responsabilidad de la firma y la posibilidad de mayor responsabilidad legal para el socio del trabajo en determinadas jurisdicciones.

1.4.5 *El personal que realiza trabajo de auditoría “en terreno” tiene experiencia suficiente, su trabajo es dirigido, supervisado y revisado apropiadamente y hay un grado razonable de continuidad del personal*

53. La estructura de muchas firmas de auditoría, especialmente las más grandes, es jerárquica – descrita a menudo como “estructura piramidal” – y la constitución de muchos equipos de trabajos individuales es reflejo de esta estructura. Como resultado, es probable que mucho del trabajo detallado de auditoría “en terreno” sea realizado por miembros del personal que son relativamente inexperimentados; de hecho, muchos aún pueden estar por completar sus calificaciones de contabilidad. Sin embargo, generalmente se necesita la experiencia para que el personal realice juicios profesionales razonables.
54. Además, es probable que tener a los mismos miembros del personal año tras año les ayude a entender el negocio y los sistemas de la entidad y esto es siempre visto positivamente por la Administración y por los encargados del Gobierno Corporativo. Algunos consideran que, probablemente, esto dé como resultado respuestas efectivas a los riesgos de representaciones incorrectas materiales en los estados financieros, al igual que eficiencia de auditoría. Sin embargo, el involucramiento prolongado puede dar como resultado en una falta de escepticismo profesional y amenazas a la independencia del auditor.
55. En muchos países, los organismos de auditoría del sector público tienen que mantenerse dentro de límites fijos para cuánto pueden gastar en recursos de personal. También puede haber regulaciones que afectan el reclutamiento de personal y los sueldos que se puede pagar. Esto puede significar que para algunos organismos es un desafío contratar y retener cantidades suficientes de personal de alta calidad para alcanzar consistentemente la calidad de las auditorías.

1.4.6 *Los socios y el personal tienen tiempo suficiente para realizar la auditoría de modo efectivo*

56. Los socios y el personal frecuentemente tienen responsabilidades distintas a las de una auditoría de una sola entidad, y las auditorías pueden realizarse contra cronogramas exigentes. La planificación es importante, tanto a nivel de una auditoría individual como a nivel de la firma de auditoría, para asegurar que los recursos adecuados están disponibles para reunir evidencia de auditoría suficiente y apropiada y para interactuar apropiadamente con la Administración y con el gobierno corporativo.
57. Las firmas de auditoría generalmente son entidades con fines de lucro y la rentabilidad de una de ellas se ve influenciada por la relación entre los honorarios cobrados y el costo involucrado en reunir evidencia de auditoría suficiente y apropiada. Los socios de los trabajos de auditoría generalmente son responsables dentro de sus firmas del retorno financiero de las auditorías que realizan y, si los honorarios de auditoría están restringidos por la Administración, esto puede ejercer presión en el equipo del trabajo para cambiar la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría o para reducir las pruebas. Esto, a su vez, amenaza potencialmente a la calidad de auditoría.⁷

1.4.7 *El socio del trabajo de auditoría y otros miembros experimentados del equipo del trabajo son accesibles a la Administración y al gobierno corporativo.*

58. Es importante que el socio del trabajo de auditoría esté disponible para los miembros ejecutivos de la alta Administración y para el gobierno corporativo. El contacto regular le permite al socio del trabajo estar bien informado acerca de la evolución de los negocios de la entidad, al igual que presentar oportunamente temas asociados a la auditoría.

⁷ Los requerimientos éticos (por ejemplo, el párrafo 240.2 del Código IESBA a menudo describen esta amenaza y requieren que sea evaluada y que, cuando corresponda, se apliquen las salvaguardas.

1.5 Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo – Nivel de firma

59. Los atributos clave son:

- Los socios y el personal tienen tiempo suficiente para manejar temas difíciles a medida que aparecen.
- Los equipos de trabajos están apropiadamente estructurados.
- Los socios y el personal de categoría superior realizan evaluaciones y entrenamiento apropiado al personal menos experimentado o capacitación “en el trabajo”.
- Se da suficiente capacitación a los socios y al personal de auditoría sobre auditoría, contabilidad y, cuando corresponda, temas específicos de la industria.

1.5.1 *Los socios y el personal tienen tiempo suficiente para manejar temas difíciles a medida que aparecen*

60. Los socios y el personal senior generalmente trabajan en una serie de auditorías, a menudo con plazos similares para la presentación de informes. Esto puede conducir a períodos concentrados de actividad. Los socios y el personal senior también asumen, a menudo, servicios que no son de auditoría para sus clientes u otras actividades dentro de la firma. Es importante que la firma anticipe, lo mejor que pueda, y maneje posibles conflictos de tiempo al repartir responsabilidades. La Administración de la firma monitorea proactivamente los niveles de trabajo para reducir el riesgo de que se ponga una carga inaceptable en los hombros de socios o miembros individuales del personal.

1.5.2 *Los equipos de trabajos están apropiadamente estructurados*

61. La distribución de recursos humanos toma en consideración el riesgo. Existe un peligro de que los socios y el personal más competente sean asignados a los clientes más grandes y prestigiosos de la firma y que, como resultado, no estén disponibles para auditar a otros clientes cuando los riesgos de que los estados financieros contengan representaciones incorrectas materiales sean mayores.

62. La distribución apropiada de los recursos facilita que los equipos de trabajos que tienen la experiencia y el tiempo realicen auditorías particulares. Esto involucra el asignar socios y personal senior que tienen tanto el entendimiento apropiado de la industria en la que opera el cliente y su marco de preparación y presentación de información financiera aplicable correspondiente como el tiempo suficiente para realizar auditorías de calidad.

63. La distribución de recursos involucra el que la firma reúna información sobre:

- Conocimiento, habilidades y experiencia.
- Tiempo estimado de los trabajos, y
- Períodos de servicio – Para facilitar el cumplimiento con los requerimientos éticos, por ejemplo, en relación con la rotación de socios de auditoría.

64. Las auditorías de entidades de menor tamaño no son obligatorias en algunos países. Esto puede significar que en dichos países sea difícil para firmas pequeñas o medianas (SMP en inglés) tener solo una cantidad menor de clientes de auditoría para retener a socios y personal con el conocimiento y la experiencia de auditoría relevantes.

1.5.3 *Los socios y el personal de categoría superior realizan evaluaciones y entrenamiento apropiado al personal menos experimentado o capacitación “en el trabajo”*

65. El proceso de evaluación de una firma de auditoría es un aspecto importante para desarrollar las capacidades de una persona. Aunque es difícil de medir, la calidad de las auditorías probablemente mejoraría si es abordada específicamente en las evaluaciones para los socios y el personal. Esto puede usarse para promover el ejercicio de un buen juicio de auditoría, incluyendo las consultas sobre temas difíciles.

66. Puede hacerse una útil distinción entre hacer evaluaciones periódicas de desempeño al personal y proporcionar instrucción y capacitación “en el trabajo”. Mientras que las evaluaciones pueden usarse para ayudar a identificar una habilidad o competencia importante, que necesite ser mejorada, la instrucción o capacitación en el trabajo pueden usarse para ayudar a una persona a desarrollar dicha capacidad o competencia. Probablemente, la instrucción o capacitación en el trabajo sean

especialmente importantes en relación con el desarrollo de características personales claves, tales como la integridad, objetividad, el rigor, escepticismo profesional y la perseverancia, al igual que para ayudar al personal menos experimentado a manejarse con áreas de auditorías que les sean menos familiares.

67. Ser capaz de entrenar efectivamente requiere de habilidades, conocimiento y experiencia adicional y no existe un número ilimitado de personas en las firmas de auditoría con las competencias apropiadas. Dichas personas pueden tener otras exigencias de tiempo. Es importante que las firmas den incentivos a su personal más experimentado para usar el tiempo necesario para asumir este importante rol de desarrollo del personal de manera efectiva y, como parte del proceso de evaluación, evaluarlos para ver si se alcanza este objetivo.
- 1.5.4 *Se da suficiente capacitación a los socios y al personal de auditoría sobre auditoría, contabilidad y, cuando corresponda, temas específicos de la industria*
68. La profesión requiere capacitar a los auditores con la competencia necesaria a través del desarrollo profesional inicial (IPD en inglés), comprendiendo la capacitación en habilidades técnicas y profesionales y valores, ética y actitudes y experiencia práctica y los requerimientos de desarrollo profesional continuo (CPD en inglés).
69. Las firmas generalmente dan capacitación en los aspectos técnicos de la auditoría y en los requerimientos de sus metodologías de auditoría. Las firmas también proporcionan experiencia práctica esencial al incluir a quienes se capacitan en equipos de trabajos que estén realizando trabajo.⁸ Mezclar el aprendizaje acerca de los aspectos técnicos de auditar con la adquisición de la experiencia práctica es importante, porque la capacitación formal es solo parte del proceso por el cual los auditores desarrollan habilidades y experiencia.
70. Las organizaciones de profesionales de contabilidad miembros del IFAC tienen requerimientos asociados al CPD y los programas de desarrollo utilizados por las firmas están diseñados para construir la competencia de los profesionales de la auditoría. Dichos programas abordan una amplia gama de áreas relevantes para el negocio de la firma como un todo, tales como la gestión de proyectos, tecnología de la información y habilidades de comunicación. Es importante que las firmas dediquen tiempo, recursos y la importancia suficiente a la capacitación de auditoría y asuntos de la contabilidad, incluyendo, cuando corresponda, temas específicos de la industria para proporcionar las habilidades necesarias para respaldar la calidad de las auditorías.

1.6 Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo – Nivel nacional

71. Los atributos clave son:
- Existen medidas sólidas para autorizar a firmas de auditoría/auditores individuales.
 - Los requerimientos educativos están claramente definidos y la capacitación es dada de forma adecuada y efectiva.
 - Existen medidas para actualizar a los auditores sobre temas actuales y para darles capacitación sobre nuevos requerimientos de contabilidad, auditoría o regulatorios.
 - La profesión de la auditoría está bien posicionada para atraer y retener a personas con las cualidades apropiadas.
- 1.6.1 *Existen medidas sólidas para autorizar a firmas de auditoría/auditores individuales*
72. Auditar es una actividad de interés público que necesita ser realizada por personas debidamente calificadas que trabajen en el ambiente apropiado. Para lograr esto, comúnmente habrá medidas nacionales para autorizar firmas de auditoría o auditores individuales para que realicen auditorías. A menudo la autoridad competente mantendrá un registro de firmas y personas aprobadas. Las autoridades a menudo tendrán la facultad de revocar la autorización en circunstancias definidas.
- 1.6.2 *Los requerimientos educativos están claramente definidos y la capacitación es dada de forma adecuada y efectiva*
73. Los criterios para obtener autorización generalmente involucrarán requerimientos educativos tanto para el IPD como para el CPD. La calidad de auditoría se verá facilitada si los requerimientos educativos están claramente definidos y si se aplica recursos suficientes para asegurar que la capacitación es efectiva.
74. Las habilidades profesionales descritas en las IES subrayan las competencias que se necesita para respaldar la calidad de las auditorías. Estas competencias son desarrolladas por una combinación de capacitación teórica y experiencia práctica y entrenamiento en las firmas de auditoría. Las IES están redactadas para los organismos miembros del IFAC (el cual puede tener la responsabilidad de la capacitación teórica), pero no se aplican directamente a las firmas de auditoría (las cuales proporcionan la experiencia práctica y el entrenamiento). Puede ayudar a la calidad de auditoría si las organizaciones de capacitación y las firmas de auditoría usan el mismo marco de competencias.

⁸ IES 8, párrafos 54 y 59, establece requerimiento para la experiencia práctica para auditores profesionales.

- 1.6.3 *Existen medidas para actualizar a los auditores sobre temas actuales y para darles capacitación sobre nuevos requerimientos de contabilidad, auditoría o regulatorios*
75. Además de la capacitación asociada al IPD de un auditor, las disposiciones apropiadas de un país para el CPD son un factor de importancia para contribuir a la calidad de auditoría. El CPD necesita ser proporcionado para que los auditores más experimentados sigan desarrollando sus habilidades y conocimiento asociados a la auditoría y se mantengan informados acerca de los cambios en los requerimientos contable y regulatorios.
76. El CPD es particularmente importante cuando hay cambios mayores a los requerimientos asociados a la preparación y presentación de información financiera y la auditoría. Esto da una oportunidad para informar a los auditores sobre los nuevos requerimientos técnicos, para explicar los objetivos de dichos cambios y para ayudar a crear el entendimiento necesario para los nuevos requerimientos a implementar de manera de controlar los costos.
- 1.6.4 *La profesión de auditoría está bien posicionada para atraer y retener a personas con las cualidades apropiadas*
77. Las competencias de los socios de auditoría y del personal son un factor crítico que subyace a la calidad de auditoría. Si bien la capacitación es importante, algunas de las cualidades son, en cierto grado, inherentes a las personas. Es, por ende, importante que las personas con las cualidades correctas sean atraídas a hacer carrera en la profesión de la auditoría.
78. Probablemente exista un número de factores que influirán en las personas atraídas a hacer carrera en la profesión de la auditoría, incluyendo:
- El estatus de la auditoría como profesión en el entorno nacional.
 - Las percepciones de oportunidades de hacer carrera y los incentivos de la remuneración.
 - La naturaleza del trabajo, incluyendo su rol en relación con el interés público, y
 - La calidad de la capacitación proporcionada.
79. Probablemente, los mismos factores influyan en las decisiones de las personas para permanecer en la profesión de la auditoría y perseguir una extensa carrera en ella. En algunos países, existe la tendencia de que un gran número de contadores deje las firmas de auditoría por trabajos en empresas. Si bien esto puede tener un impacto beneficioso en la preparación y presentación de información financiera, también puede limitar la cantidad de personal experimentado disponible para las firmas de auditoría y, por ello, poner en peligro la calidad de las auditorías.
80. El status de la profesión de auditoría en el entorno nacional también puede afectar al respeto por los auditores y, por lo tanto, la efectividad de la función de auditoría. En entornos en que la profesión de auditoría no es bien respetada o no se le da la autoridad debida, los auditores estarán en una posición más débil en relación con la Administración. En tales circunstancias, puede haber una menor probabilidad de que los auditores sondeen a la Administración sobre materias significativas o que permanezcan firmes con respecto a temas significativos de auditoría. Por el contrario, cuando la profesión es altamente considerada o se le confiere la autoridad debida a través de los mecanismos correspondientes, será más fácil para los auditores demostrar el escepticismo profesional y realizar auditorías sólidas.

Factores de proceso

1.7 Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – Nivel del trabajo

81. Los atributos clave son:
- El equipo del trabajo cumple con las normas de auditoría, las leyes y regulaciones pertinentes y los procedimientos de control de calidad de la firma.
 - El equipo del trabajo hace uso apropiado de la tecnología de la información.
 - Existe interacción efectiva con otras personas involucradas en la auditoría.
 - Existen acuerdos apropiados con la Administración para lograr llevar a cabo un proceso de auditoría efectivo y eficiente.

- 1.7.1 *El equipo del trabajo cumple con las normas de auditoría, las leyes y regulaciones pertinentes y los procedimientos de control de calidad de la firma*
82. Las normas de auditoría tienen un papel fundamental al sustentar la calidad de auditoría y la confianza de los usuarios en ellas. Las NAGAS están diseñadas para respaldar al auditor para obtener seguridad razonable y requerir que éste ejerza su juicio profesional y mantenga el escepticismo profesional durante la planificación y realización de la auditoría y, entre otras cosas:
- Identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material, ya sea debido a fraude o error, a base del entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad.
 - Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada acerca de si existen representaciones incorrectas materiales, a través del diseño y la implementación de las respuestas apropiadas a dichos riesgos, y
 - Formarse una opinión sobre los estados financieros a base a las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida.
83. Las NAGAS requieren que se prepare documentación suficiente para permitirle a un auditor experimentado, que no tenga conexión previa con la auditoría, entender la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos realizados, los resultados de dichos procedimientos, los asuntos significativos surgidos y las conclusiones alcanzadas. Esta documentación respalda las actividades de control de calidad dentro del equipo del trabajo, antes de finalizar la auditoría, y por otros que revisen la calidad del trabajo realizado.
84. A menudo las leyes y regulaciones nacionales requieren que los auditores cumplan con las normas de auditoría. Sin embargo, no todos los aspectos del proceso de auditoría están definidos por las normas y las firmas de auditoría generalmente tendrán metodologías que entreguen más especificaciones. Incluso dentro de la estructura creada por las normas de auditoría y las metodologías de la firma, existe flexibilidad para el equipo del trabajo en términos de qué trabajo de auditoría específico se realiza, cómo se le asume en la práctica y la naturaleza y oportunidad de las interacciones con la Administración. La manera en que se realiza el trabajo en la práctica puede ser un factor importante para la efectividad y la eficiencia.
- 1.7.2 *El equipo del trabajo hace uso apropiado de la tecnología de la información*
85. El creciente uso y complejidad de sistemas de información computarizados proporciona oportunidades a los auditores para que reúnan evidencia de auditoría más efectiva y eficientemente; por ejemplo, a través del uso de técnicas de auditoría asistidas por computador, incluyendo consultas de archivos y el uso de datos de prueba. Estas técnicas tienen la ventaja de que puede alcanzar una mayor cobertura de las transacciones y controles. Sin embargo, a veces el uso de dichas técnicas requiere la participación de especialistas, lo que puede consumir tiempo, especialmente en el primer año en que se usen.
86. Las plataformas de la tecnología de la información dentro de las firmas de auditoría tienen un efecto en el modo en que los auditores realizan una auditoría y registran el trabajo realizado. Cada vez más, se proporciona software de auditoría para ayudar a los equipos de trabajos a aplicar la metodología de la firma. Si bien esto puede llevar a la eficiencia y procesos mejorados de control de calidad, los riesgos a la calidad de las auditorías asociados a su uso incluyen:
- Énfasis excesivo en el cumplimiento con el software de auditoría de la firma más que alentar el pensar acerca de las características únicas de la entidad auditada, y
 - El personal nuevo utiliza demasiado tiempo aprendiendo a usar el software de la firma más que en entender los conceptos de auditoría.
87. Mientras que el tener socios y personal experimentado revisando el trabajo de auditoría desde localidades remotas podría reducir las oportunidades para las tutorías y capacitación en el trabajo, tiene los beneficios potenciales de:
- Permitir una revisión más efectiva del trabajo de auditoría cuando los miembros del equipo de trabajo estén trabajando en muchos sitios o ubicados en zonas horarias distintas,
 - Proporcionar un medio más efectivo de realizar revisiones complementarias al trabajo de auditoría luego que las revisiones iniciales hayan sido hechas.
88. La tecnología de la información también tiene efecto en el modo en que los auditores se comunican, tanto dentro de los equipos del trabajo como con la Administración y el gobierno corporativo. Por ejemplo, los e-mails y otras herramientas de automatización de servicios profesionales se usan cada vez más. Mientras que el e-mail generalmente aumenta el acceso, especialmente en lo internacional, estos pueden tener limitaciones. En particular, puede haber una oportunidad reducida para obtener evidencia de auditoría útil a partir del intercambio de e-mails en lugar de desde una interacción más rica que venga por tener una discusión abierta con la Administración. Dependiendo de las circunstancias, el e-mail también podría hacer

más fácil que la Administración entregue respuestas inexactas o incompletas a las preguntas del auditor o ser menos directo con la información si la Administración tiene una motivación para hacerlo así.

1.7.3 *Existe interacción efectiva con otras personas involucradas en la auditoría*

89. La mayoría de las grandes entidades tendrán divisiones, subsidiarias, negocios conjuntos o invertidas contabilizadas con el método de la participación (los componentes) y, frecuentemente, uno o más componentes son auditados por equipos de trabajos distintos al equipo de trabajo del grupo. Si no existe una interacción efectiva entre el equipo de trabajo del grupo y el auditor del componente, existe el riesgo de que el equipo de trabajo del grupo no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre la cual basar la opinión de auditoría del grupo. La comunicación clara y oportuna de los requerimientos del equipo de trabajo del grupo forma la base de la comunicación efectiva de dos vías entre este equipo y el auditor del componente.⁹
90. Otros involucrados en la auditoría podrían incluir a especialistas y expertos (por ejemplo, especialistas de TI) o, en un contexto de grupo, los auditores de los componentes. Cuando otros se involucran en la auditoría, es importante que:
- El equipo de trabajo se comunique claramente con ellos acerca del trabajo a realizar;
 - Otros involucrados comuniquen claramente los hallazgos del trabajo realizado, y
 - El equipo de trabajo determine que el trabajo hecho es adecuado a su propósito y reaccione apropiadamente a los hallazgos.
91. Muchas grandes entidades tienen una función de auditoría interna. Es probable que sea importante para la eficiencia y efectividad de la auditoría para que haya interacción efectiva entre los auditores externos e internos. Por ejemplo, es probable que la función de auditoría interna haya obtenido un entendimiento de las operaciones de la entidad y los riesgos del negocio, lo que proporcionará valiosos datos de entrada para el entendimiento de la entidad por parte del auditor y las evaluaciones de riesgo u otros aspectos de la auditoría.
92. La Administración del grupo generalmente espera que el auditor del grupo coordine eficientemente el trabajo asumido en los componentes. Algunos consideran que esto puede ser facilitado si las auditorías de los componentes los asume la misma firma o firmas de auditoría que estén dentro de la misma red o asociación. El alcance geográfico de la firma, y por ende su capacidad de proporcionar cobertura de auditoría para las subsidiarias y otros componentes del grupo, puede ser, por tanto, importante. Otros consideran que tener una cantidad de distintas firmas de auditoría participando en la auditoría de un grupo da una oportunidad para una gama de puntos de vista sobre los riesgos de la entidad, y las respuestas de auditoría apropiadas, a considerar.

1.7.4 *Existen acuerdos apropiados con la Administración para lograr llevar a cabo un proceso de auditoría efectivo y eficiente*

93. La Administración puede estar interesada en asegurar que la auditoría sea finalizada lo más rápido que sea posible y que la interrupción de las operaciones permanentes de la entidad sean mínimas. La efectividad y eficiencia del proceso de auditoría puede ser mejorado a través de:
- Planificación rigurosa, incluyendo, cuando corresponda, acordar con la Administración las necesidades de información del auditor y los horarios.
 - Trabajo oportuno con la Administración para resolver temas identificados durante la auditoría.
 - Esfuerzos para cumplir con los plazos acordados y los de preparación y presentación de información financiera, y
 - Evitar, tanto como sea posible, duplicar indagaciones con la Administración sobre un mismo asunto por parte de distintos miembros del equipo de trabajo.

1.8 **Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – Nivel de firma**

94. Los atributos clave son:
- La metodología de auditoría es adaptada a los desarrollos de las normas profesionales y a los hallazgos de las revisiones internas de control de calidad e inspecciones externas.
 - La metodología de auditoría alienta a miembros individuales del equipo a aplicar el escepticismo profesional y ejercer el juicio profesional correspondiente.
 - La metodología requiere supervisión y revisión efectiva del trabajo de auditoría.

⁹ NAGA 600, CONSIDERACIONES ESPECIALES, AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPO (INCLUYENDO EL TRABAJO DEL AUDITOR COMPONENTE) APARTADO 57

- La metodología requiere documentación de auditoría apropiada.
- Se establece rigurosos procedimientos de control de calidad y se monitorea la calidad de auditoría y se toma las acciones correspondientes.
- Cuando se requiere, se realiza revisiones de control de calidad de trabajos (EQCR en inglés) efectivas.

1.8.1 *La metodología de auditoría es adaptada a los desarrollos de las normas profesionales y a los hallazgos de las revisiones internas de control de calidad e inspecciones externas*

95. Es importante que la metodología de auditoría de la firma no permanezca estática, sino que evolucione con los cambios de las normas profesionales y el entorno de negocios y que se haga un mejoramiento continuo y oportuno a la metodología de auditoría de la firma y las herramientas para responder a los hallazgos de las revisiones internas y las inspecciones regulatorias.

96. Al demostrar un compromiso continuo, las firmas de auditoría pueden realizar útiles análisis de las causas basales en respuesta a los hallazgos de las inspecciones internas y externas para identificar cualquier tema sistémico y responder en consecuencia tomando acciones para mejorar sus metodologías y procesos.

1.8.2 *La metodología de auditoría alienta a miembros individuales del equipo a aplicar el escepticismo profesional y ejercer el juicio profesional correspondiente*

97. La mayoría de las firmas de auditoría usan metodologías para ayudar al personal a lograr auditorías eficientes y efectivas y para procesos de control de calidad. A veces, estas metodologías involucran el uso de software de auditoría que respalda las decisiones y genera papeles de trabajo electrónicos que pueden ser revisados en localidades remotas.

98. Dichas metodologías pueden ser un mecanismo efectivo para alcanzar un cumplimiento consistente de las normas de auditoría y para revisar si se ha dado todos los pasos necesarios del proceso de auditoría. Las metodologías también ayudan con la documentación y, si es en formato electrónico, con el rápido intercambio de información, incluyendo a especialistas en localidades remotas.

99. Sin embargo, existe un riesgo de que un nivel demasiado alto de prescripción en las metodologías de auditoría tenga implicancias negativas para otros elementos de calidad de las auditorías. Las metodologías altamente prescriptivas pueden surgir por amenazas de litigios o en enfoques basados excesivamente en el cumplimiento de las regulaciones y las inspecciones a los auditores. Ejemplos del riesgo a la calidad de la auditoría incluyen:

- Si el cumplimiento con una metodología muy prescriptiva está excesivamente enfatizado, existe el riesgo de que se haga énfasis insuficiente al personal experimentado que personaliza los procedimientos específicos de auditoría a las circunstancias y considera si se necesitan realizar más procedimientos.
- Enfatizar excesivamente el proceso por medio del cual se realiza una auditoría puede restar importancia a los socios y personal de auditoría que realizan juicios importantes.
- El reducir demasiado la libertad de acción del personal puede minar la motivación de estas personas y hacer que no sigan una carrera en auditoría.
- El potencial para distanciar a los socios y al personal de la entidad que esté siendo auditada.

1.8.3 *La metodología requiere supervisión y revisión efectiva del trabajo de auditoría*

100. Mucho trabajo detallado de auditoría puede ser realizado por personal relativamente menos experimentado. En dichas circunstancias, es vital que su trabajo, ya sea que esté realizado “en terreno” o en otro lugar, incluyendo la práctica de deslocalización, sea supervisado y revisado por personal, gerentes y socios experimentados.

101. Algunas metodologías modernas dan la oportunidad de hacer revisiones electrónicas no en terreno de papeles de trabajo, lo que puede permitir que se comparta y considere eficientemente los temas de auditoría, especialmente al tratar con distintos países y a través de distintas zonas horarias. Sin embargo, la revisión no hecha en terreno puede no siempre ser un medio efectivo para evaluar si el personal ha realizado exhaustivamente la auditoría y demostrado un apropiado grado de escepticismo profesional y para desarrollar las habilidades y competencias del personal menos experimentado.

1.8.4 *La metodología requiere documentación de auditoría apropiada*

102. La documentación de auditoría juega un número de roles, incluyendo:
- Ayudar al equipo del trabajo a planificar y realizar la auditoría.

- Ayudar a los miembros del equipo del trabajo responsable de la supervisión dirigir y supervisar el trabajo de auditoría.
- Permitir que el equipo del trabajo sea responsable de su trabajo.
- Mantener un registro de materias de importancia continua para auditorías futuras.
- Permitir la realización de revisiones e inspecciones intrafirma de control de calidad e inspecciones externas de acuerdo con los requerimientos legales, regulatorios, u otros, respectivos.

103. Es probable que la documentación de la lógica de los juicios significativos de auditoría aumente el rigor, y por ende la calidad, de dicho juicio. Es probable que el proceso de documentación de los temas y cómo han sido resueltos mejore el rigor del proceso de pensamiento del auditor y la validez de las conclusiones alcanzadas.

1.8.5. *Se establece rigurosos procedimientos de control de calidad y se monitorea la calidad de auditoría y se toma las acciones correspondientes*

104. Los procedimientos de control de calidad necesitan ser establecidos para dar seguridad a la firma de auditoría de que:

- Cumple con las normas profesionales y los requerimientos legales y regulatorios correspondientes, y
- Los informes emitidos por la firma o los socios del trabajo son apropiados en las circunstancias.¹⁰

105. Los procedimientos de control de calidad incluirán el monitoreo y el tomar las acciones correctivas cuando se necesite. Auditar incluye el cumplimiento con las normas y las políticas y procedimientos internos de la firma. También incluye el que el personal tome decisiones difíciles y haga juicios a distintos niveles de experiencia y, a veces, bajo presión de tiempo.

106. Monitorear la calidad de las auditorías dentro de una firma de auditoría es un aspecto importante de la identificación de riesgos y oportunidades emergentes y asegurar que exista adhesión a las normas y que los socios y el personal se están desempeñando de manera apropiada.

107. Algunas firmas de auditoría operan internacionalmente a través de una red de firmas. Las firmas de red a menudo comparten metodologías comunes y políticas y procedimientos de control de calidad y monitoreo. Algunas redes también comparten las pautas asociadas a valores, la ética y actitudes y tienen programas para mejorar el conocimiento y la experiencia de los socios y el personal.

108. Además, de los procesos internos para monitorear la calidad de auditoría, estas pueden estar sujetas a revisión externa. Los resultados de dichas revisiones (incluyendo las inspecciones realizadas por reguladores independientes de auditoría) proporcionan un importante feedback que conduce a acciones que contribuyan a potenciar la calidad de auditoría.

109. Además de abordar las deficiencias identificadas en auditorías individuales, es importante que las firmas de auditoría tomen las acciones correspondientes para abordar los temas sistémicos revelados por las actividades de monitoreo internas y externas y tomar las acciones que corresponda.

1.8.6 *Cuando se requiera, se realizan revisiones de control de calidad de trabajos (EQCR en inglés) efectivas*

110. Las EQCR permiten una evaluación objetiva de los juicios significativos hechos por el equipo del trabajo y las conclusiones alcanzadas al formular el informe del auditor. Se requiere realizarlas a auditorías de entidades listadas y a aquellos otros trabajos de auditoría para los cuales la firma los considere apropiadas, tales como auditoría de las entidades de interés público.

111. Para ser efectivas, las EQCR involucran la discusión de asuntos significativos y conclusiones, una revisión de documentos selectos del trabajo y una revisión de los estados financieros. Necesitan ser realizados por personas con la experiencia, autoridad y tiempos necesarios. Las EQCR requieren el enlace respectivo entre el socio de la revisión y el del trabajo de modo que puedan ser realizadas oportunamente y permitan al equipo del trabajo responder apropiadamente a los hallazgos.

1.9 **Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – Nivel nacional**

112. Los atributos clave son:

- Las normas de auditoría, y otras, son promulgadas para dejar en claro los objetivos subyacentes, al igual que los requerimientos específicos que corresponda.
- Los organismos responsables de las inspecciones de auditoría externas consideran los atributos relevantes de la calidad de auditoría, dentro de las firmas de auditoría y en trabajos de auditoría individuales.

- Existen sistemas efectivos para investigar alegatos de fallas de auditoría y para tomar acciones disciplinarias cuando corresponda.

¹⁰ El IAASB ha emitido ISQC 1, la cual establece las actividades en las cuales las firmas requieren desarrollar políticas y procedimientos y, por ello, satisfacer su objetivo.

- 1.9.1 *Las normas de auditoría, y otras, son promulgadas para dejar en claro los objetivos subyacentes, al igual que los requerimientos específicos que corresponda*
113. Auditar y otros requerimientos pueden ser impuestos por ley o regulaciones o ser mandatados a través de organizaciones profesionales de contabilidad nacionales. Es importante que dichos requerimientos sean de alta calidad y dejen en claro los objetivos subyacentes. Las NAGAs, emitidas por el Colegio e Contadores de Chile A.G., contienen objetivos, requerimientos y la aplicación y otro material explicativo.
114. El IESBA fija normas éticas de alta calidad para los profesionales de la contabilidad a través del desarrollo de un Código de Ética para Contadores Profesionales sólido e internacionalmente apropiado. El IAESB desarrolla y potencia la educación de la contabilidad profesional—abarcando la competencia técnica, al igual que las habilidades, los valores, la ética y las actitudes para los contadores profesionales—a través de la promulgación de las Normas Internacionales de Educación (IES en inglés). Existe una vasta adopción de estas normas a nivel nacional.
115. Es importante que las normas sean modificadas en respuesta al feedback recibido acerca de su uso e implementación. Sin embargo, es importante para quienes fijan las normas conocer el impacto que las modificaciones regulares a las normas puedan tener en la capacitación de los auditores y en las necesidades de implementación al usar esas normas. El IFAC requiere que sus organismos miembros tomen las acciones para adoptar e implementar las ISAs, el Código de Ética para Contadores Profesionales y las IES en sus jurisdicciones y ayudar en su implementación dependiendo de las responsabilidades de los organismos miembros en el entorno nacional. En algunos países, las ISAs son modificadas para dar cuenta de, o son complementadas por adicionales requerimientos nacionales.
- 1.9.2 *Los organismos responsables de las inspecciones de auditoría externas consideran los atributos relevantes de la calidad de auditoría, dentro de las firmas de auditoría y en trabajos de auditoría individuales*
116. Las inspecciones externas dan una oportunidad para evaluar el cumplimiento de los auditores con las normas de auditoría y dependiendo de su mandato, otros aspectos de la calidad de auditoría. Las acciones tomadas por las firmas de auditoría para abordar hallazgos identificados por los inspectores de auditoría puede conducir a mejoramientos de la efectividad de las auditorías y cuando los resultados de estas inspecciones sean publicados, darán un mayor conocimiento entre los interesados acerca de los temas de calidad de auditoría. Por un período de tiempo, los hallazgos de las inspecciones externas de auditoría necesitan ser analizadas y comentadas a quienes fijan las normas.
- 1.9.3 *Existen sistemas efectivos para investigar alegatos de fallas de auditoría y para tomar acciones disciplinarias cuando corresponda*
117. La investigación y las acciones disciplinarias pueden realizarlas las organizaciones profesionales de contabilidad. Sin embargo, como es el caso de las inspecciones de auditoría, en relación con las entidades listadas y otras entidades de interés público, están siendo realizadas cada vez más por reguladores independientes de auditoría.
118. La fallas de las auditorías pueden ser difíciles de definir, especialmente porque muchas de ellas involucran juicio y los criterios de las leyes y regulaciones a veces son vagos y difíciles de aplicar. La efectividad de las actividades disciplinarias se ve aumentada cuando se ha establecido criterios clave acerca de qué representa una falla de auditoría.
119. Las autoridades también necesitan que esté disponible una variedad de sanciones, incluyendo la facultad de revocar la licencia de firmas de auditoría o de auditores individuales en determinadas circunstancias. Si bien estas acciones pueden ser apropiadas en casos extremos, el proceso regulatorio es potenciado cuando sanciones más proporcionales también están disponibles para temas menores. Estas pueden incluir multas y capacitación obligatoria.

MARCOPARA TRABAJOS DE ASEGURAMIENTO

CONTENIDOS

	Párrafo
Introducción	1–4
Principios éticos y normas de gestión de la calidad	5–9
Descripción de trabajos de aseguramiento	10–11
Trabajos de atestiguación y trabajos directos	12–13
Trabajos de seguridad razonable y Trabajos de seguridad limitada	14–16
Alcance del marco.....	17–19
Informes de trabajos que no son de aseguramiento	20–21
Condiciones previas para un trabajo de aseguramiento	22–25
Elementos de un trabajo de aseguramiento	26
Relación de tres partes	27–38
Materia a evaluar subyacente.....	39–41
Criterios	42–49
Evidencia	50–82
Informe de aseguramiento	83–92
Otros asuntos	93–95
Uso inapropiado del nombre de un profesional	96
Apéndice 1: Pronunciamientos emitidos por el IAASB y su relación entre ellos y con el Código de Ética del IESBA.	
Apéndice 2: Trabajos de atestiguación y Trabajos directos.	
Apéndice 3: Las partes de un trabajo de aseguramiento.	
Apéndice 4: Categorización de las materias a evaluar subyacentes.	

Introducción

1. Este marco se emite únicamente para facilitar la comprensión de los elementos y objetivos de un trabajo de aseguramiento y los trabajos a los que se les aplica la Normas de Auditoría (ISA en inglés), las Normas Internacionales de Trabajos de Revisión (ISRE en inglés) y las Normas Internacionales de Trabajos de Aseguramiento (ISAE en inglés) (en adelante referidas como las Normas de Aseguramiento).
2. Este marco no es una norma y, en consecuencia, no establece requerimientos (ni principios básicos ni procedimientos esenciales) para la realización de auditorías, revisiones u otros trabajos de aseguramiento.¹ Un informe de aseguramiento no puede, por ende, decir que se ha realizado un trabajo de acuerdo con este marco, sino más bien debiera referirse a las normas de aseguramiento pertinentes. Las normas de aseguramiento contienen objetivos, requerimientos, la aplicación y otro material explicativo, introductorio y definiciones que son consistentes con este marco y que han de ser aplicadas a trabajos de auditoría, revisión y otros trabajos de aseguramiento. El apéndice 1 ilustra el ámbito de los pronunciamientos emitidos por el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) y su relación entre ellos y con el *Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales* del International Ethics Standards Board for Accountants (*incluyendo las Normas Internacionales de Independencia*) (el Código de Ética del IESBA)
3. Este marco proporciona un marco de referencia para:
 - (a) Profesionales que realizan trabajos de aseguramiento.
 - (b) Otros involucrados con los trabajos de aseguramiento, incluyendo los usuarios a quienes se destina el informe de aseguramiento y aquellos que contratan al profesional (la “parte contratante”), y
 - (c) El IAASB en su desarrollo de normas de aseguramiento, notas de práctica y otros documentos.
4. Lo siguiente es una descripción general de este marco:
 - *Introducción*: Este marco trata sobre los trabajos de aseguramiento realizados por profesionales.
 - *Descripción de trabajos de aseguramiento*: Esta sección describe los trabajos de aseguramiento y los distingue entre trabajos directos y los trabajos de atestiguación y entre los trabajos de seguridad razonable y los trabajos de seguridad limitada.
 - *Alcance del marco*: Esta sección distingue los trabajos de aseguramiento de otros trabajos, tales como los trabajos de consultoría.
 - *Condiciones previas para un trabajo de aseguramiento*: Esta sección establece las condiciones previas para que un profesional acepte un trabajo de aseguramiento.
 - *Elementos de un trabajo de aseguramiento*: Esta sección identifica y analiza los cinco elementos presentes en los trabajos de aseguramiento: Una relación entre tres partes, una materia a evaluar subyacente, criterios, evidencia y un informe de aseguramiento. Además, explica diferencias importantes entre los trabajos de seguridad razonable y los trabajos de seguridad limitada. Esta sección también analiza, por ejemplo, la variación significativa de las materias a evaluar subyacentes de los trabajos de aseguramiento, las características requeridas de criterios apropiados, el rol del riesgo y la materialidad en los trabajos de aseguramiento y cómo se expresan las conclusiones tanto en trabajos de seguridad razonable como en trabajos de seguridad limitada.
 - *Otros asuntos*: Esta sección analiza las otras responsabilidades de comunicación distintas al informe de aseguramiento del profesional, la documentación del profesional y las implicaciones de la relación de un profesional con una materia a evaluar subyacente o con la información sobre la materia a evaluar.

Principios éticos y normas de gestión de la calidad

5. La gestión de la calidad dentro de las firmas que realizan trabajos de aseguramiento, y el cumplimiento con los principios éticos, incluyendo los requerimientos de independencia, son ampliamente reconocidos como de interés público y como parte integral de trabajos de aseguramiento de alta calidad. Dichos trabajos son realizados de acuerdo con normas de aseguramiento, cuya premisa se basa en que:

¹ Ver el *Prefacio a los pronunciamientos internacionales de gestión de calidad, auditoría, revisión, otros servicios de aseguramiento y servicios asociados*.

- (a) Los miembros del equipo del trabajo y el revisor de calidad del trabajo (para aquellos trabajos en los que se haya nombrado a uno) están sujetos a las disposiciones del Código de Ética del IESBA, en relación con los trabajos de aseguramiento, u otros requerimientos profesionales o requerimientos de las leyes o regulaciones, que sean, como mínimo, igualmente exigentes, y
- (b) El profesional que realiza el trabajo es miembro de una firma sujeta a ISQM 1,² u otros requerimientos profesionales o requerimientos de leyes o regulaciones relacionados a la responsabilidad de la firma por sus sistemas de gestión de la calidad que sean, al menos, tan exigentes como ISQM 1.

El Código de Ética del IESBA

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

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

Los principios fundamentales de la ética establecen la norma de conducta que se espera de un profesional de la contabilidad.

- 7. El Código de Ética del IESBA proporciona un marco conceptual para que los profesionales de la contabilidad apliquen al identificar, evaluar y tratar las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales.
- 8. El Código de Ética del IESBA establece requerimientos y material de aplicación sobre distintos temas. El Código de Ética del IESBA define la independencia incluyendo una actitud mental independiente y apariencia de independencia. La independencia protege la capacidad de formar una conclusión de aseguramiento sin verse afectado por influencias que podrían comprometer dicha conclusión. La independencia mejora la capacidad de actuar con integridad, ser objetivo y mantener una actitud de escepticismo profesional.

ISQM 1

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

Descripción de los trabajos de aseguramiento

- 10. Un trabajo de aseguramiento es un trabajo en el cual un profesional tiene como objetivo obtener evidencia suficiente y apropiada para expresar una conclusión cuyo fin es mejorar el nivel de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, acerca del resultado de la medición o evaluación de una materia a evaluar subyacente contra los criterios.

² Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC) 1, *Control de calidad para firmas que realizan auditorías y revisiones de estados financieros y otros trabajos de aseguramiento y servicios asociados.*

³ ISQM 1, párrafo 1.

⁴ ISQM 1, párrafo 6.

11. El resultado de medir o evaluar una materia a evaluar subyacente es la información sobre la materia a evaluar que se obtiene al aplicar los criterios a la materia a evaluar subyacente. Por ejemplo:
- Los estados financieros (resultado) son el resultado de medir la situación financiera de una entidad, su resultado financiero y sus flujos de efectivo (materia a evaluar subyacente) al aplicar un marco de preparación y presentación de información financiera aplicable (criterios).
 - Una declaración acerca de la efectividad del control interno (resultado) es resultado de evaluar la efectividad del proceso de control interno de una entidad (materia a evaluar subyacente) al aplicar los criterios correspondientes.
 - Las medidas de desempeño específicas de la entidad (resultado) es resultado de medir distintos aspectos del desempeño (materia a evaluar subyacente) al aplicar las metodologías de medición correspondientes (criterios).
 - Una declaración de gases de efecto invernadero (resultado) es resultado de medir las emisiones de gases de efecto invernadero de una entidad (materia a evaluar subyacente) al aplicar los protocolos de reconocimiento, medición y presentación (criterios).
 - Una declaración acerca del cumplimiento (resultado) es resultado de evaluar el cumplimiento de una entidad (materia a evaluar subyacente) con, por ejemplo, leyes y regulaciones (criterios).

El término “información sobre la materia a evaluar” se utiliza para referirse al resultado de la medición o evaluación de una materia a evaluar subyacente contra los criterios. Es la información sobre la materia a evaluar respecto de la cual el profesional obtiene evidencia suficiente y apropiada como base para su conclusión.

Trabajos de atestiguación y trabajos directos

12. En un trabajo de atestiguación, una parte distinta del profesional mide o evalúa la materia a evaluar subyacente contra los criterios. Una parte distinta del profesional también presenta a menudo la información sobre la materia a evaluar en un informe o en una declaración. En algunos casos, sin embargo, la información sobre la materia a evaluar puede ser presentada por el profesional en el informe de aseguramiento. La conclusión del profesional aborda si la información sobre la materia a evaluar está exenta de representaciones incorrectas materiales (ver también el párrafo 85).
13. En un trabajo directo, el profesional mide o evalúa la materia a evaluar subyacente contra los criterios. Además, aplica las habilidades y técnicas de aseguramiento para obtener evidencia suficiente y apropiada acerca del resultado de la medición o evaluación de la materia a evaluar subyacente contra los criterios. El profesional puede obtener dicha evidencia simultáneamente con la medición o evaluación de la materia a evaluar subyacente, pero también puede obtenerla antes o después de dicha medición o evaluación. En un trabajo directo, la conclusión del profesional se refiere al resultado que se obtiene de la medición o evaluación de la materia a evaluar subyacente contra los criterios y se redacta en los términos de la materia a evaluar subyacente contra los criterios. En algunos trabajos directos, la conclusión del profesional constituye, o es parte de, la información sobre la materia a evaluar (ver también el apéndice 2).

Trabajos de seguridad razonable y trabajos de seguridad limitada

14. En un trabajo de seguridad razonable, el profesional reduce el riesgo del trabajo a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias del trabajo como base para su conclusión. Esta conclusión se expresa de forma que transmita la opinión del profesional sobre el resultado de la medición o evaluación de la materia a evaluar subyacente contra los criterios.
15. En un trabajo de seguridad limitada, el profesional reduce el riesgo del trabajo a un nivel que sea aceptable en las circunstancias del trabajo, siendo empero su riesgo superior al de un trabajo de seguridad razonable como base para expresar una conclusión de forma que transmita si, basándose en los procedimientos realizados y en la evidencia obtenida no ha llegado a su conocimiento ningún asunto(s), que lo lleve a considerar que la información sobre la materia a evaluar contiene representaciones incorrectas materiales. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos realizados en un trabajo de seguridad limitada, es limitado en comparación con aquellos necesarios en un trabajo de seguridad razonable, pero se planifica para obtener un nivel de aseguramiento que sea, a juicio del profesional, suficiente. Para que sea suficiente, el nivel de seguridad obtenido por el profesional, probablemente este nivel incrementará la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe del profesional de la información sobre la materia a evaluar a un grado que sea claramente más que intrascendente.
16. En todo el amplio rango de los trabajos de seguridad limitada, lo que se considere como suficiente seguridad puede variar desde justo por encima de lo que sea probable que incremente la confianza de quienes son los usuarios en relación con la información sobre la materia a evaluar en un grado que sea claramente más que intrascendente hasta justo por debajo de la seguridad razonable. Lo que sea suficiente seguridad en un trabajo en particular representa ser un juicio dentro de ese rango

que depende de las circunstancias del trabajo, incluyendo las necesidades de información de quiénes sean los usuarios como un grupo, los criterios y la materia a evaluar subyacente del trabajo. En algunos casos, las consecuencias para quiénes son los usuarios, de recibir una conclusión inapropiada pueden ser tan grandes que se necesita un trabajo de seguridad razonable para que el profesional obtenga seguridad que sea suficiente en esas circunstancias.

Alcance del marco

17. No todos los trabajos realizados por los profesionales son trabajos de aseguramiento. Otros trabajos realizados frecuentemente que no son congruentes con la descripción del párrafo 10 anterior (y, por lo tanto, no están cubiertos por este marco) incluyen:
 - Trabajos cubiertos por las Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados (ISRSs en inglés), tales como procedimientos acordados y trabajos de compilación.⁵
 - La preparación de declaraciones de impuestos cuando no se exprese una conclusión de aseguramiento.
 - Trabajos de consultoría (o asesoría),⁶ tales como consultoría de gestión y asesoramiento en impuestos.
18. Un trabajo de aseguramiento puede ser parte de un trabajo más amplio, por ejemplo, cuando un trabajo de consultoría por una adquisición de un negocio incluye un requerimiento para obtener seguridad sobre la información financiera histórica o prospectiva. En tales circunstancias, este marco es aplicable solo para la porción del trabajo de aseguramiento.
19. Los siguientes trabajos, los cuales pueden ser congruentes con la descripción del párrafo 10, no se consideran trabajos de aseguramiento en los términos de este marco:
 - (a) Trabajos para testificar en procedimientos legales acerca de materias contables, de auditoría, tributación u otras.
 - (b) Trabajos que incluyan opiniones, puntos de vista o redacción profesionales de las cuales un usuario pueda derivar alguna seguridad si todo lo siguiente fuera aplicable:
 - (i) Dichas opiniones, puntos de vista o redacción son meramente incidentales al trabajo en general.
 - (ii) Cualquier informe escrito emitido que esté expresamente restringido para el uso por parte de solo los usuarios especificados en él.
 - (iii) Bajo los términos de un acuerdo escrito con los usuarios especificados, el trabajo no tiene como finalidad ni intenta ser un trabajo de aseguramiento, y
 - (iv) El trabajo no se representa como un trabajo de aseguramiento en el informe del profesional.

Informes de trabajos que no son de aseguramiento

20. Un profesional que informa sobre un trabajo que no es de aseguramiento dentro del alcance de este marco distingue claramente dicho informe de uno de aseguramiento. Para no confundir a los usuarios, un informe que no es de aseguramiento, evita, por ejemplo :
 - **Dar a entender que cumple** con este marco o con normas de aseguramiento.
 - Usar inapropiadamente las palabras “aseguramiento/seguridad”, “auditoría” o “revisión”.
 - Incluir una declaración que razonablemente podría ser tomada equívocamente por una conclusión basada en evidencia suficiente y apropiada a objeto de incrementar el grado de confianza de quienes son los usuarios acerca del resultado de la medición o evaluación de una materia a evaluar subyacente contra los criterios.
21. El profesional y la parte responsable pueden acordar aplicar los principios de este marco a un trabajo cuando no existan otros usuarios más que la parte responsable, pero cuando se cumplen con todos los demás requerimientos de las normas de aseguramiento correspondientes. En dichos casos, el informe del profesional incluirá una declaración para restringir el uso del informe solo a la parte responsable.

⁵ NSR 4400, *Trabajos para realizar procedimientos acordados sobre información financiera*, y NSR 4410 (Revisada), *Trabajos de compilación*.

⁶ En un trabajo de consultoría, el profesional aplica habilidades técnicas, educación, observaciones, experiencias y conocimiento del proceso de consultoría. Estos trabajos involucran un proceso analítico que, típicamente, incluyen alguna combinación de actividades asociadas a: fijación de objetivos hallazgo de datos, definición de problemas u oportunidades, evaluación de alternativas, desarrollo de recomendaciones, incluyendo acciones, comunicación de resultados y, a veces, implementación y monitoreo. Los informes (si son emitidos) se escriben generalmente en estilo narrativo (o “forma larga”). Generalmente el trabajo hecho es solo para uso y beneficio del cliente. La naturaleza y alcance del trabajo están determinados por el acuerdo entre el profesional y el cliente. Cualquier servicio que cumpla con la definición de un trabajo de aseguramiento no es un trabajo de consultoría, sino que uno de aseguramiento.

Condiciones previas para un trabajo de aseguramiento

22. Las siguientes condiciones previas para un trabajo de aseguramiento son relevantes al considerar si aceptar o continuar con un trabajo de aseguramiento:
- (a) Las funciones y responsabilidades de las partes correspondientes (esto es, la parte responsable, el medidor o evaluador y la parte contratante, según corresponda) son apropiadas en las circunstancias, y
 - (b) El trabajo exhibe todas las siguientes características:
 - (i) La materia a evaluar subyacente es apropiada.
 - (ii) Los criterios que el profesional espera que se apliquen en la preparación de la información sobre la materia a evaluar son apropiados para las circunstancias del trabajo, incluyendo las características descritas en el párrafo 44.
 - (iii) Los criterios que el profesional espera que se apliquen en la preparación de la información sobre la materia a evaluar estarán disponibles para quienes sean los usuarios.
 - (iv) El profesional espera poder obtener la evidencia necesaria para respaldar su conclusión.
 - (v) La conclusión del profesional, en la forma apropiada tanto para un trabajo de seguridad razonable como para un trabajo de seguridad limitada, ha de estar contenida en un informe escrito, y
 - (vi) Un propósito racional que incluya, en el caso de un trabajo de seguridad limitada, que el profesional espera poder obtener un suficiente nivel de seguridad.
23. Las materias a evaluar subyacentes de distintos trabajos de aseguramiento pueden variar ampliamente. Algunas materias a evaluar subyacentes pueden requerir habilidades y conocimiento especializados más allá de los que comúnmente tiene un profesional individual. Es importante, sin embargo, que el profesional esté satisfecho de que esas personas que han de realizar el trabajo tengan, colectivamente, las competencias y capacidades apropiadas (ver también el párrafo 31).
24. Cuando un trabajo potencial no puede ser aceptado como trabajo de aseguramiento, la parte contratante puede ser capaz de identificar un trabajo diferente que satisfará las necesidades de quienes sean los usuarios. Por ejemplo:
- (a) Si los criterios que el profesional espera que se apliquen no son apropiados, aún puede realizarse un trabajo de aseguramiento que satisfaga las demás condiciones previas del párrafo 22, si:
 - (i) El profesional puede identificar uno o más aspectos de la materia a evaluar subyacente para la cual dichos criterios sean apropiados. En tales casos, el profesional podría realizar un trabajo de aseguramiento con respecto a dicho aspecto de la materia a evaluar subyacente por separado. En estos casos, el informe de aseguramiento puede necesitar aclarar que el informe no se relaciona en su totalidad con la materia a evaluar subyacente original, o
 - (ii) Pueden seleccionarse o desarrollarse criterios alternativos apropiados para la materia a evaluar subyacente.
 - (b) La parte contratante puede solicitar un trabajo que no sea de aseguramiento, tal como un trabajo de consultoría o un trabajo de procedimientos acordados.
25. Una vez aceptado el trabajo de aseguramiento, no es apropiado cambiar tal trabajo de aseguramiento a un trabajo que no sea de aseguramiento o cambiar un trabajo de seguridad razonable a un trabajo de seguridad limitada, sin una justificación razonable. Un cambio en las circunstancias que afecte los requerimientos de quienes son los usuarios o un malentendido acerca de la naturaleza del trabajo puede justificar una solicitud de cambio de trabajo. Si se realiza dicho cambio, la evidencia que haya sido obtenida antes del cambio no se descarta. Una incapacidad para obtener evidencia suficiente y apropiada para formarse una conclusión de seguridad razonable no es una razón aceptable para cambiar desde un trabajo de seguridad razonable a un trabajo de seguridad limitada.

Elementos de un trabajo de aseguramiento

26. En esta sección se analizan los siguientes elementos de un trabajo de aseguramiento:
- (a) Una relación de tres partes que involucre a un profesional, una parte responsable y quienes son los usuarios.
 - (b) Una materia a evaluar subyacente apropiada.
 - (c) Criterios apropiados.
 - (d) Evidencia suficiente y apropiada, y

- (e) Un informe escrito de aseguramiento en la forma apropiada para un trabajo de seguridad razonable o un trabajo de seguridad limitada.

Relación de tres partes

27. Todos los trabajos de aseguramiento tienen al menos tres partes separadas: El profesional, la parte responsable y quienes son los usuarios. Dependiendo de las circunstancias del trabajo, también puede existir una función separada de medidor o evaluador o de parte contratante (ver también el apéndice 3).
28. La parte responsable y quienes son los usuarios pueden ser de entidades diferentes o de la misma entidad. Como ejemplo del último caso, en una estructura de Directorio de dos niveles, el Directorio de supervisión puede buscar obtener seguridad sobre información proporcionada por el Directorio ejecutivo de esa entidad. La relación entre la parte responsable y las necesidades de quienes son los usuarios necesita verse en el contexto de un trabajo específico y puede diferir de lineamientos de responsabilidad definidos más tradicionalmente. Por ejemplo, la alta Administración de una entidad (un usuario) puede contratar a un profesional para realizar un trabajo de aseguramiento sobre un aspecto particular de las actividades de la entidad que es de responsabilidad inmediata de un nivel más bajo de la Administración (la parte responsable), pero de la cual la alta Administración es la responsable última.

Profesional

29. El “profesional” es la persona(s) que lleva a cabo el trabajo (generalmente el socio del trabajo u otros miembros del equipo de trabajo o, según corresponda, la firma) aplicando las habilidades y técnicas de aseguramiento para obtener seguridad razonable o seguridad limitada, según corresponda, acerca de si la información sobre la materia a evaluar está exenta de representaciones incorrectas materiales.⁷ En un trabajo directo, el profesional mide o evalúa la materia a evaluar subyacente contra los criterios y aplica las técnicas y habilidades de aseguramiento para obtener seguridad razonable o seguridad limitada, según corresponda, acerca de si el resultado de dicha medición o evaluación está exenta de representaciones incorrectas materiales.
30. Si un profesional competente distinto de un profesional de la contabilidad elige representar el cumplimiento con una norma de aseguramiento, es importante reconocer que dichas normas incluyen requerimientos que reflejan la premisa del párrafo 5 acerca de del Código de Ética del IESBA y la ISQC 1 u otros requerimientos profesionales o requerimientos de leyes o regulaciones que sean al menos igual de exigentes.
31. No se acepta un trabajo si el entendimiento preliminar de sus circunstancias indica que los requerimientos éticos acerca de la competencia profesional no serán cumplidos. En algunos casos, dichos requerimientos pueden ser cumplidos por el profesional al usar el trabajo de uno de sus expertos.
32. Además, el profesional necesita poder estar lo suficientemente involucrado en el trabajo de su experto y de otros profesionales del aseguramiento en una medida que sea suficiente para aceptar la responsabilidad de la conclusión de aseguramiento sobre la información sobre la materia a evaluar y para obtener la evidencia necesaria para concluir si el trabajo de dicho experto o de otro profesional del aseguramiento es adecuado para los propósitos del profesional.
33. El profesional tiene la única responsabilidad por la conclusión de aseguramiento expresada y esa responsabilidad no se reduce por el uso que haga el profesional de uno de sus expertos u otros profesionales de aseguramiento. No obstante, si el profesional al usar el trabajo de uno de sus expertos, habiendo seguido las normas de aseguramiento correspondientes, concluye que el trabajo de dicho experto es adecuado para sus propósitos, entonces puede aceptar los hallazgos o conclusiones de ese experto en su campo de especialidad como evidencia apropiada.

Parte responsable

34. La parte responsable es responsable de la materia a evaluar subyacente. En un trabajo de atestiguación, la parte responsable es también, a menudo, el medidor o evaluador. La parte responsable puede ser o no la parte que contrata al profesional para realizar el trabajo de aseguramiento (la parte contratante).

Usuarios

35. Los usuarios son las personas u organizaciones o grupo de ellos que el profesional espera que usen el informe de aseguramiento. La parte responsable puede ser uno de los usuarios, pero no el único.
36. En algunos casos pueden existir usuarios distintos a aquellos a quienes se dirige el informe de aseguramiento. El profesional puede no poder identificar a todos aquellos que leerán el informe de aseguramiento, particularmente cuando un gran número de personas tendrá acceso a él. En tales casos, particularmente cuando sea probable que sea probable que posibles usuarios tengan un amplio

rango de intereses en la materia a evaluar subyacente, quienes sean los usuarios pueden estar limitados a las partes interesadas con intereses comunes y significativos. Quienes sean los usuarios pueden ser identificados en diferentes maneras, por ejemplo, por el acuerdo entre el profesional y la parte responsable o la parte contratante o por las leyes o regulaciones.

37. Quienes sean los usuarios o sus representantes pueden involucrarse directamente con el profesional y con la parte responsable (y la parte contratante si fuere diferente) para determinar los requerimientos del trabajo. Sin embargo y sin importar el involucramiento de otros terceros, y a diferencia de un trabajo de procedimientos acordados (el cual incluye informar hallazgos de hechos basados en los procedimientos acordados con la parte contratante y con los terceros apropiados, más que proporcionar una conclusión):
- (a) El profesional es responsable de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos, y
 - (b) El profesional puede necesitar realizar procedimientos adicionales si existe información que llegue a su conocimiento y que difiera significativamente de aquella en la cual se basó la determinación de los procedimientos planificados.
38. En algunos casos, quienes son los usuarios (por ejemplo, banqueros y reguladores) imponen (o solicitan) un requerimiento para que la parte o partes apropiadas correspondientes contraten la realización de un trabajo de aseguramiento con un propósito específico. Cuando los trabajos usan criterios que son diseñados con un propósito específico, el informe de aseguramiento incluye una declaración alertando de este hecho a los lectores. Además, el profesional puede considerar apropiado indicar que el informe de aseguramiento solo está dirigido a usuarios especificados. Dependiendo de las circunstancias del trabajo, esto puede lograrse al restringir la distribución o el uso del informe de aseguramiento. Mientras que un informe de aseguramiento puede estar restringido cada vez que esté dirigido a usuarios especificados o por un propósito específico, la ausencia de una restricción asociada un usuario o a un propósito particular no indica en sí mismo que el profesional tenga una responsabilidad legal en relación con dicho usuario o propósito. El que se tenga una responsabilidad legal dependerá de las circunstancias de cada caso y de la jurisdicción respectiva.

Materia a evaluar subyacente

39. La materia a evaluar subyacente de un trabajo de aseguramiento puede tomar muchas formas, tales como:
- Desempeño o condición financiera histórica (por ejemplo, situación financiera histórica, resultados y flujos de efectivo financieros) para la cual la información sobre la materia a evaluar puede ser el reconocimiento, medición, presentación y revelación representada en los estados financieros.
 - Desempeño o condición financiera futura (por ejemplo, situación financiera, resultados y flujos de efectivo financieros prospectivos) para la cual la información sobre la materia a evaluar puede ser el reconocimiento, medición, presentación y revelación representada en un pronóstico o proyección financiera.
 - Desempeño o condiciones no financieras (por ejemplo, el desempeño de una entidad) para la cual la información sobre la materia a evaluar puede ser indicadores clave de eficiencia y efectividad.
 - Características físicas (por ejemplo, capacidad de una instalación) para la cual la información sobre la materia a evaluar puede ser un documento de especificaciones.
 - Sistemas y procesos (por ejemplo, el control interno o el sistema de TI de una entidad) para los cuales la información sobre la materia a evaluar puede ser una declaración de cumplimiento acerca de la efectividad.
 - Comportamientos (por ejemplo, el gobierno corporativo, el cumplimiento con las regulaciones, prácticas de recursos humanos) para el cual la información sobre la materia a evaluar puede ser una declaración de cumplimiento o una declaración de efectividad.

El apéndice 4 muestra una categorización del rango de posibles materias a evaluar subyacentes con algunos ejemplos.

40. Diferentes materias a evaluar subyacentes pueden tener características diferentes, incluyendo el grado en el cual la información acerca de ellas es cualitativa o cuantitativa, objetiva o subjetiva, histórica o prospectiva, y si se refiere a un punto en el tiempo o cubre un período. Dichas características afectan a:
- (a) La precisión con la cual puede medirse o evaluarse la materia a evaluar subyacente contra los criterios, y
 - (b) Lo persuasiva que sea la evidencia disponible.

El informe de aseguramiento puede presentar características que sean de particular relevancia para quienes sean los usuarios.

⁷ “Socio del trabajo” y “firma” debieran ser leídos como refiriéndose a sus equivalentes en el sector público cuando corresponda.

41. Lo apropiado de una materia a evaluar subyacente no está afectado por el nivel de seguridad; esto es, una materia a evaluar subyacente que no es apropiada para un trabajo de seguridad razonable, tampoco lo es para un trabajo de seguridad limitada y viceversa. Una materia a evaluar subyacente apropiada es identificable y es capaz de ser medida o evaluada de modo consistente contra los criterios identificados tal que la información sobre la materia a evaluar resultante puede estar sujeta a procedimientos para obtener evidencia suficiente y apropiada para respaldar una conclusión de seguridad razonable o de seguridad limitada, como fuere apropiado.

Crterios

42. Los criterios son las referencias utilizadas para medir o evaluar la materia a evaluar subyacente. Los criterios pueden ser formales, por ejemplo, en la preparación de estados financieros, los criterios pueden ser las Normas Internacionales de Información Financiera o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público; al informar sobre la efectividad operativa de los controles internos, los criterios pueden basarse en un marco establecido de control interno o en objetivos de control individual diseñados específicamente a este efecto, y; al informar sobre el cumplimiento, los criterios pueden ser las leyes, regulaciones o contratos correspondientes. Ejemplos de criterios menos formales son un código de conducta desarrollado internamente o un nivel de desempeño acordado (tal como el número de veces en que se espera que un comité particular se reúna en un año).
43. Los criterios apropiados son requeridos para una medición o evaluación razonablemente congruente de una materia a evaluar subyacente en el contexto del juicio profesional. Sin el marco de referencia proporcionado por los criterios apropiados, cualquier conclusión queda sujeta a interpretaciones o malentendidos individuales. Los criterios apropiados son sensibles al contexto, esto es, son pertinentes a las circunstancias del trabajo. Incluso para la misma materia a evaluar subyacente pueden existir criterios diferentes, lo cual originará una medición o evaluación diferente. Por ejemplo, uno de los criterios que un medidor o evaluador puede elegir para medir la materia a evaluar subyacente respecto de la satisfacción del cliente es la cantidad de reclamos resueltos de los clientes a entera satisfacción de estos, mientras que otro medidor o evaluador podría elegir el número de compras repetidas en los tres meses siguientes a la compra inicial. Más aún, los criterios pueden ser apropiados para un conjunto particular de circunstancias del trabajo, pero pueden no ser apropiados para un distinto conjunto particular de circunstancias del trabajo. Por ejemplo, el informar a los gobiernos o a los reguladores puede requerir el uso de un conjunto particular de criterios, pero estos pueden no ser apropiados para un grupo de usuarios más amplio.
44. Los criterios apropiados muestran las siguientes características:
- (a) Relevancia: Los criterios pertinentes dan como resultado información sobre la materia a evaluar que ayuda a quienes sean los usuarios a tomar decisiones.
 - (b) Integridad: Los criterios son completos cuando la información sobre la materia a evaluar preparada de acuerdo con ellos no omite factores relevantes que podrían esperarse razonablemente afectar las decisiones de quienes son los usuarios en base a dicha información sobre la materia a evaluar. Los criterios completos incluyen, cuando corresponda, puntos de referencia para la presentación y las revelaciones.
 - (c) Fiabilidad: Los criterios son fiables si permiten una medición o evaluación razonablemente congruente de la materia a evaluar subyacente, incluyendo, cuando corresponda, la presentación y revelación cuando se usan en circunstancias similares por profesionales diferentes.
 - (d) Neutralidad: Los criterios neutrales dan como resultado información sobre la materia a evaluar que está exenta de sesgo, según corresponda, en las circunstancias del trabajo.
 - (e) Comprensibilidad: Los criterios comprensibles dan como resultado información sobre la materia a evaluar que puede ser entendida por quienes sean los usuarios.
45. Las descripciones imprecisas de las expectativas o de los juicios de las experiencias de una persona no constituyen criterios apropiados.
46. La importancia relativa de cada una de las características anteriores al evaluar lo apropiado de los criterios para un trabajo particular es un asunto de juicio profesional. Lo apropiado de los criterios no está afectado por el nivel de seguridad, esto es, si los criterios no son apropiados para un trabajo de seguridad razonable, tampoco lo son para un trabajo de seguridad limitada y viceversa. Los criterios pueden ser prescritos por las leyes o regulaciones o emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos que sigan un debido y transparente proceso (criterios establecidos). Otros criterios pueden ser desarrollados específicamente a efectos de preparar la información sobre la materia a evaluar en las circunstancias particulares del trabajo. Si los criterios son establecidos o específicamente desarrollados se afecta el trabajo necesario para evaluar lo apropiado de un trabajo particular, por ejemplo, en ausencia de indicaciones de lo contrario, se presume que los criterios establecidos son apropiados si son pertinentes para las necesidades de información de quienes son los usuarios.

47. Los criterios necesitan estar disponibles para quienes son los usuarios para permitirles entender cómo la materia a evaluar subyacente ha sido medida o evaluada. Los criterios se ponen a disposición de los usuarios en una o más de las siguientes maneras:
- Públicamente.
 - A través de la inclusión de manera clara en la presentación de la información sobre la materia a evaluar.
 - A través de la inclusión de manera clara en el informe de aseguramiento.
 - Por entendimiento general, por ejemplo, el criterio para medir el tiempo en horas y minutos.
48. Los criterios también pueden estar disponibles solo para usuarios especificados, por ejemplo, los términos de un contrato o los criterios emitidos por una asociación industrial que esté disponible solo para aquellos miembros de la industria porque son pertinentes solo para un propósito específico (ver el párrafo 38).
49. Como parte del trabajo, el profesional determina si los criterios son apropiados.

Evidencia

50. Los trabajos de aseguramiento se planifican y realizan con una actitud de escepticismo profesional para obtener evidencia suficiente y apropiada en el contexto del trabajo acerca del resultado informado de la medición o evaluación de la materia a evaluar subyacente contra los criterios. El juicio profesional necesita ser ejercido al considerar la materialidad, el riesgo del trabajo y la cantidad de la evidencia disponible al planificar y realizar el trabajo, en particular al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos.

Escepticismo profesional

51. El escepticismo profesional es una actitud que incluye el estar alerta a, por ejemplo:
- Evidencia que sea inconsistente con otra evidencia obtenida.
 - Información que pone bajo cuestionamiento la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones a ser usadas como evidencia.
 - Circunstancias que sugieran la necesidad de realizar procedimientos adicionales de aquellos requeridos por las normas de aseguramiento pertinentes, y
 - Las condiciones que probablemente puedan indicar la existencia de representaciones incorrectas.
52. El mantener el escepticismo profesional durante el trabajo es necesario para, por ejemplo, reducir el riesgo de:
- Pasar por alto circunstancias inusuales.
 - Sobregeneralizar al sacar conclusiones a partir de las observaciones, y
 - Usar supuestos inapropiados al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos y evaluar sus resultados.
53. El escepticismo profesional es necesario para la evaluación crítica de la evidencia. Esto incluye el cuestionamiento de la evidencia inconsistente y de la fiabilidad de los documentos y respuestas a las indagaciones. También incluye la consideración de la suficiencia y lo apropiado de la evidencia obtenida a la luz de las circunstancias.
54. A menos que el trabajo involucre aseguramiento acerca de si los documentos son genuinos, los registros y documentos pueden ser aceptados como genuinos, a menos que el profesional tenga razones para considerar lo contrario. No obstante, el profesional considera la fiabilidad de la información a ser utilizada como evidencia.
55. No puede esperarse que el profesional no considere la experiencia pasada de honestidad e integridad de quienes le proporcionan la evidencia. Sin embargo, una creencia de que quienes proporcionan la evidencia son honestos e íntegros no exime al profesional de mantener su escepticismo profesional.

Juicio profesional

56. El juicio profesional es esencial para la realización apropiada de un trabajo de aseguramiento. Esto es porque la interpretación de los requerimientos éticos correspondientes y de las normas de aseguramiento pertinentes y las decisiones informadas requeridas durante el trabajo hacia hechos y circunstancias no pueden tomarse sin la aplicación de capacitación, conocimiento y la experiencia pertinentes. El juicio profesional es necesario, en particular en lo que respecta a decisiones acerca de:

- Materialidad y riesgo del trabajo.
 - La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos utilizados para cumplir los requerimientos de las normas de aseguramiento pertinentes y para obtener evidencia.
 - Evaluar si se ha obtenido evidencia suficiente y apropiada y si se necesita realizar algo más para alcanzar los objetivos de las normas de aseguramiento pertinentes. En particular, en el caso de un trabajo de seguridad limitada, se requiere el juicio profesional para evaluar si se ha obtenido un suficiente nivel de seguridad.
 - En el caso de un trabajo directo, aplicar los criterios a la materia a evaluar subyacente y si el profesional es quien elige o desarrolla los criterios, seleccionarlos o desarrollarlos. En el caso de un trabajo de atestiguación, evaluar los juicios realizados por otros.
 - Las conclusiones apropiadas que se extraen de la evidencia obtenida.
57. El rasgo distintivo del juicio profesional que se espera de un profesional es que lo ejerce un profesional cuya capacitación, conocimiento y experiencia han ayudado a desarrollar las competencias necesarias para alcanzar juicios razonables.
58. El ejercicio del juicio profesional en cualquier caso particular se basa en los hechos y circunstancias conocidos por el profesional. Las consultas sobre asuntos difíciles o contenciosos durante el transcurso del trabajo tanto dentro del equipo del trabajo como entre ellos y otros en los niveles apropiados dentro o fuera de la firma ayudan al profesional a realizar juicios informados y razonables.
59. El juicio profesional puede ser evaluado en base a si el juicio alcanzado refleja una aplicación competente de aseguramiento o de medición o evaluación y que es apropiado a la luz de, y congruente con, los hechos y circunstancias que eran conocidos por el profesional hasta la fecha de su informe de aseguramiento.
60. El juicio profesional necesita ser ejercido durante todo el trabajo. El juicio profesional no ha de usarse como justificación para decisiones que, de otro modo, no sean respaldadas por los hechos y circunstancias del trabajo o la evidencia suficiente y apropiada.

Suficiencia y lo apropiado de la evidencia

61. La suficiencia y lo apropiado de la evidencia están interrelacionados. La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia. la cantidad de evidencia necesaria está afectada por los riesgos de que la información sobre la materia a evaluar contenga representaciones incorrectas materiales (mientras más altos sean los riesgos, es probable que se requiera más evidencia) y también por la calidad de dicha evidencia (cuanto mayor sea la calidad, menor cantidad puede requerirse). Obtener más evidencia, sin embargo, puede no compensar su baja calidad (ver también los párrafos 81 – 82).
62. Lo apropiado de la evidencia es la medida de la calidad de esta evidencia, esto es, su relevancia y su fiabilidad para respaldar la conclusión del profesional.
63. La fiabilidad de la evidencia está influenciada por su fuente y su naturaleza y depende de las circunstancias individuales bajo las cuales es obtenida. Pueden hacerse generalizaciones acerca de la fiabilidad de los distintos tipos de evidencia, sin embargo, tales generalizaciones están sujetas a importantes excepciones. Incluso cuando la evidencia es obtenida de fuentes externas, pueden haber circunstancias que podrían afectar su fiabilidad. Por ejemplo, la evidencia obtenida de fuentes externas puede no ser confiable si dicha fuente no tiene el conocimiento o si no es objetiva. Si bien el reconocer que pueden haber excepciones, las siguientes generalizaciones acerca de la fiabilidad de la evidencia pueden ser útiles:
- La evidencia es más fiable cuando se obtiene de fuentes externas a la parte, o partes, apropiada(s).
 - La evidencia generada internamente es más fiable cuando los controles internos pertinentes son efectivos.
 - La evidencia es obtenida directamente por el profesional (por ejemplo, observación de la aplicación de un control) es más fiable que la obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, la indagación acerca de la aplicación de un control).
 - La evidencia es más fiable cuando existe en forma documental, ya sea en papel, formato electrónico u otros medios (por ejemplo, un registro escrito de una reunión reciente es comúnmente más fiable que una representación verbal posterior de lo que se debatió en dicha reunión).
64. Generalmente se obtiene más seguridad a partir de evidencia consistente, obtenida de distintas fuentes o de distinta naturaleza, que de elementos de evidencia considerados individualmente. Además, la obtención de evidencia de distintas fuentes o de distinta naturaleza puede corroborar otra evidencia o indicar que un determinado elemento individual de evidencia no es fiable. Cuando la evidencia obtenida de una fuente es inconsistente con la obtenida de otra fuente es necesario determinar qué procedimientos adicionales son necesarios para resolver dicha inconsistencia.

65. En términos de la obtención de evidencia suficiente y apropiada, generalmente es más difícil obtener seguridad acerca de la información sobre la materia a evaluar que abarque un período que acerca de la información sobre la materia a evaluar en un punto en el tiempo. Además, las conclusiones proporcionadas sobre los procesos, generalmente se limitan al período cubierto por el trabajo; el profesional no proporciona una conclusión acerca de si el proceso continuará funcionando de la manera especificada en el futuro.
66. Si se ha obtenido evidencia suficiente y apropiada sobre la cual basar la conclusión del profesional es un asunto de juicio profesional, lo cual involucra considerar la relación entre el costo de obtener la evidencia y la utilidad de la información obtenida. El profesional usa su juicio profesional y ejerce el escepticismo profesional al evaluar la cantidad y calidad de la evidencia y, por ende, su suficiencia y lo apropiado que esta sea para respaldar el informe de aseguramiento.

Materialidad

67. La materialidad es pertinente cuando se planifica y realiza el trabajo de aseguramiento, incluyendo la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos y al evaluar si la información sobre la materia a evaluar está exenta de representaciones incorrectas. Los juicios profesionales acerca de la materialidad se realizan considerando las circunstancias concurrentes de la situación, pero no se afectan por el nivel de seguridad, esto es, para los mismos usuarios y propósito, la materialidad para un trabajo de seguridad razonable es la misma que para un trabajo de seguridad limitada porque la materialidad se basa en las necesidades de información de quienes son los usuarios.
68. Las representaciones incorrectas, incluyendo las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o como un todo, cabe prever razonablemente que podrían influir en las decisiones relevantes que los usuarios toman en base a la información sobre la materia a evaluar. La consideración del profesional sobre la materialidad es asunto de juicio profesional y se ve afectada por su percepción de las necesidades comunes de información de los usuarios como un grupo. A menos que el trabajo haya sido diseñado para satisfacer necesidades particulares de información de usuarios específicos, el posible efecto de representaciones incorrectas sobre usuarios específicos, cuyas necesidades de información pueden variar ampliamente, no es generalmente considerado.
69. La materialidad se considera en el contexto de factores cualitativos y, cuando fuere aplicable, en factores cuantitativos. La importancia relativa de los factores cualitativos y cuantitativos al considerar la materialidad en un trabajo en particular es asunto de juicio profesional.
70. La materialidad se relaciona con la información cubierta por el informe de aseguramiento del profesional. Por lo tanto, cuando el trabajo cubre algunos, pero no todos los aspectos de la información sobre la materia a evaluar, la materialidad se considera en relación con solo dicha porción de la información sobre la materia a evaluar que ha sido cubierta por el trabajo.

Riesgo del trabajo

71. La información sobre la materia a evaluar puede no ser expresada apropiadamente en el contexto de la materia a evaluar subyacente y los criterios y puede, por ende, contener representaciones incorrectas, potencialmente materiales. Esto ocurre cuando la información sobre la materia a evaluar no refleja apropiadamente la aplicación de los criterios para medir o evaluar la materia a evaluar subyacente.
72. El riesgo de trabajo es el riesgo de que el profesional exprese una conclusión inapropiada cuando la información sobre la materia a evaluar contenga representaciones incorrectas materiales. El riesgo del trabajo no se refiere a, ni incluye, los riesgos de negocio del profesional, tales como pérdida a causa de litigios, publicidad adversa u otros eventos que hayan surgido en relación con información sobre la materia a evaluar particular.
73. El reducir el riesgo de trabajo a cero muy rara vez es alcanzable o práctico, considerando la relación costo-beneficio y, por lo tanto, la “seguridad razonable” es menos que seguridad absoluta como resultado de factores tales como los siguientes:
- El uso de pruebas selectivas.
 - Las limitaciones inherentes del control interno.
 - El hecho de que mucha de la evidencia disponible para el profesional sea persuasiva más que concluyente.
 - El uso del juicio profesional al obtener y evaluar evidencia y para formarse conclusiones basadas en dicha evidencia.
 - En algunos casos, las propias características de la materia a evaluar subyacente al ser medida o evaluada contra los criterios.

74. En general, el riesgo del trabajo puede ser representado por los siguientes componentes, aunque no todos estos componentes estarán necesariamente presentes o serán significativos para todos los trabajos de aseguramiento:
- (a) Riesgos en los que el profesional no influye directamente, los que a su vez consisten en:
 - (i) La susceptibilidad de la información sobre la materia a evaluar a contener una representación incorrecta material antes de considerar cualquier control asociado aplicado por la parte, o partes, apropiada(s) (riesgo inherente), y
 - (ii) El riesgo de que una representación incorrecta material que exista en la información sobre la materia a evaluar no sea prevenida o detectada y corregida oportunamente por el control interno de la parte, o partes, apropiada(s) (riesgo de control), y
 - (b) Riesgos en los que el profesional influye directamente, los que, a su vez, consisten en:
 - (i) El riesgo de que los procedimientos realizados por el profesional no detecten una representación incorrecta material (riesgo de detección), y
 - (ii) En el caso de un trabajo directo, los riesgos asociados a la medición o evaluación realizada por el profesional de la materia a evaluar subyacente contra los criterios (riesgo de medición o evaluación).
75. El grado en el cual cada uno de estos componentes es pertinente para el trabajo es afectado por las circunstancias de este, en particular:
- La naturaleza de la materia a evaluar subyacente y de la información sobre la materia a evaluar. Por ejemplo, el concepto de riesgo de control puede ser más útil cuando la materia a evaluar subyacente se asocia a la preparación de información acerca del desempeño de una entidad que cuando se asocia a información acerca de la efectividad de un control o la existencia de una condición física.
 - Si se está realizando un trabajo de seguridad razonable o un trabajo de seguridad limitada. Por ejemplo, en trabajos de seguridad limitada, el profesional a menudo puede decidir obtener evidencia por medios distintos a los de pruebas de controles, en cuyo caso la consideración del riesgo de control puede ser menos pertinente que en un trabajo de seguridad razonable sobre la misma información sobre la materia a evaluar.
 - Si se trata de un trabajo directo o de un trabajo de atestiguación. Mientras que el concepto de riesgo de control es pertinente para los trabajos de atestiguación, el concepto más amplio de riesgo de medición o de evaluación es más pertinente para trabajos directos.

La consideración de los riesgos es un asunto de juicio profesional, más que un asunto que pueda medirse con precisión.

Naturaleza oportunidad y alcance de los procedimientos

76. Típicamente se usa una combinación de procedimientos para obtener seguridad razonable o seguridad limitada. Los procedimientos pueden incluir:
- Inspección.
 - Observación.
 - Confirmación.
 - Recálculo.
 - Reejecución.
 - Procedimientos analíticos, e
 - Indagación.

La naturaleza, oportunidad y alcance exactos de los procedimientos variará de un trabajo a otro. Para muchos trabajos de aseguramiento, son posibles en teoría variaciones infinitas de los procedimientos. En la práctica, sin embargo, estas son difíciles de comunicar claramente y sin ambigüedades.

77. Tanto los trabajos de seguridad razonable como los trabajos de seguridad limitada requieren la aplicación de habilidades y técnicas de aseguramiento y obtener evidencia suficiente y apropiada como parte de un proceso de trabajos iterativo y sistemático que incluya el entendimiento de la materia a evaluar subyacente y otras circunstancias de los trabajos.
78. Un trabajo de seguridad razonable involucra:

- (a) Basado en el entendimiento de la materia a evaluar subyacente y otras circunstancias del trabajo, la identificación y evaluación de los riesgos de representaciones incorrectas materiales en la información sobre la materia a evaluar.
 - (b) Diseñar y realizar procedimientos para responder a los riesgos evaluados y obtener una seguridad razonable para respaldar la conclusión del profesional, y
 - (c) Evaluar la suficiencia y lo apropiado de la evidencia obtenida en el contexto del trabajo y, de ser necesario en las circunstancias, intentar obtener evidencia adicional.
79. La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos al obtener evidencia suficiente y apropiada en un trabajo de seguridad limitada, son limitados en comparación con los de un trabajo de seguridad razonable. Una norma de aseguramiento específica para la materia a evaluar subyacente en particular puede establecer que, por ejemplo, la evidencia suficiente y apropiada para un tipo particular de trabajo de seguridad limitada, se obtenga principalmente a través de procedimientos analíticos e indagaciones. Sin embargo, en ausencia de una norma de aseguramiento específica para una materia a evaluar subyacente en particular en otros tipos de trabajos de seguridad limitada, los procedimientos para obtener evidencia suficiente y apropiada pueden o pueden no consistir principalmente en procedimientos analíticos e indagaciones y variarán con las circunstancias del trabajo, en particular, las de la materia a evaluar subyacente y las necesidades de información de quienes son los usuarios y la parte contratante, incluyendo las restricciones respectivas de tiempo y costo. Determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos es asunto de juicio profesional y variará de un trabajo a otro.
80. Un trabajo de seguridad limitada involucra:
- (a) Basado en el entendimiento de la materia a evaluar subyacente y de otras circunstancias del trabajo, la identificación de áreas en las que es probable que se origine una representación incorrecta de la información sobre la materia a evaluar.
 - (b) Diseñar y realizar procedimientos para tratar dichas áreas y para obtener una seguridad limitada para respaldar la conclusión del profesional, y
 - (c) Si llega a conocimiento del profesional algún asunto(s), que le lleve a considerar que la información sobre la materia a evaluar puede contener representaciones incorrectas materiales, diseñar y realizar procedimientos adicionales para obtener evidencia posterior.

Cantidad y calidad de la evidencia disponible

81. La cantidad o calidad de la evidencia disponible está afectada por:
- (a) Las características de la materia a evaluar subyacente y de la información sobre la materia a evaluar. Por ejemplo, se podría esperar obtener evidencia menos objetiva cuando la información sobre la materia a evaluar esté orientada al futuro más que a lo histórico (ver párrafo 40), y
 - (b) Otras circunstancias, tales como cuando la evidencia que razonablemente podría esperarse que existiera no está disponible a causa de, por ejemplo, la oportunidad de nombramiento del profesional, la política de retención de documentos de la entidad, sistemas de información inadecuados o una restricción impuesta por la parte responsable.
- Generalmente, la evidencia disponible será persuasiva más que concluyente.
82. Una conclusión no modificada no es apropiada para un trabajo de seguridad razonable ni para un trabajo de seguridad limitada cuando:
- (a) Existan circunstancias que impiden que el profesional obtenga la evidencia requerida para reducir el riesgo del trabajo hasta un nivel apropiado, o
 - (b) Una de las partes del trabajo impone una restricción que impide que el profesional obtenga evidencia requerida para reducir el riesgo del trabajo hasta un nivel apropiado.

Informe de aseguramiento

83. El profesional se forma una conclusión en base a la evidencia obtenida y proporciona un informe escrito que contiene una expresión clara de dicha conclusión de aseguramiento acerca de la información sobre la materia a evaluar. Las normas de aseguramiento establecen elementos básicos para los informes de aseguramiento.
84. En un trabajo de seguridad razonable, la conclusión del profesional se expresa en forma positiva lo que transmite la opinión del profesional sobre el resultado de la medición o evaluación de la materia a evaluar subyacente.
85. Ejemplos de conclusiones expresadas en forma apropiada para un trabajo de seguridad razonable incluyen:

- Cuando se expresa en términos de la materia a evaluar subyacente y los criterios aplicables, “En nuestra opinión, la entidad ha cumplido, en todos los aspectos materiales, con la ley XYZ”.
- Cuando se expresa en términos de la información sobre la materia a evaluar y los criterios aplicables, “En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos materiales, la situación financiera de la entidad al [fecha] y sus resultados y flujos de efectivo financieros para el año terminado en esa fecha de acuerdo con el marco XYZ”, o
- Cuando se expresa en términos de una declaración hecha por la parte apropiada, “En nuestra opinión, la declaración de [la parte apropiada] de que la entidad ha cumplido con la ley XYZ está, en todos sus aspectos materiales, declarada razonablemente”, o “En nuestra opinión, la declaración de [la parte apropiada] de que los indicadores clave de desempeño están presentados de acuerdo con los criterios XYZ está, en todos sus aspectos materiales, declarada razonablemente”.

En un trabajo directo, la conclusión del profesional se redacta en términos de la materia a evaluar subyacente y los criterios.

86. En un trabajo de seguridad limitada, la conclusión del profesional se expresa en forma de que transmita si, sobre la base del trabajo realizado, ha llegado a conocimiento del profesional algún asunto(s) que le lleve a considerar que la información sobre la materia a evaluar contiene representaciones incorrectas materiales, por ejemplo, “Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ningún asunto(s) que nos lleve a considerar que la entidad no ha cumplido, en todos los aspectos materiales, con la ley XYZ”.
87. El profesional puede escoger un estilo de informe de “formato corto” o de “formato largo” para facilitar la comunicación efectiva con quienes son los usuarios. Los informes de “formato corto” incluyen generalmente solo los elementos básicos. Los informes de “formato largo” incluyen otra información y explicaciones cuyo objeto no es afectar la conclusión del profesional. Además de los elementos básicos, los informes de formato largo pueden describir en detalle los términos del trabajo, los criterios que estén siendo usados, hallazgos asociados a aspectos particulares del trabajo, detalles de las calificaciones y experiencia del profesional y de otros involucrados en el trabajo, la revelación de niveles de materialidad y, en algunos casos, recomendaciones. La inclusión de cualquier información como la anteriormente referida depende de su significancia para las necesidades de información de quienes sean los usuarios.
88. La conclusión del profesional está claramente separada de la información o de las explicaciones cuyo objeto no es afectar la conclusión del profesional, incluyendo cualquier párrafo de énfasis en un asunto, párrafo de otros asuntos, hallazgos asociados a aspectos particulares del trabajo, recomendaciones o información adicional incluida en el informe de aseguramiento. La redacción usada deja en claro que un párrafo de énfasis en un asunto, un párrafo de otros asuntos, hallazgos, recomendaciones o información adicional no intentan desvirtuar la conclusión del profesional.
89. El profesional expresa una conclusión modificada en las siguientes circunstancias:
- (a) Cuando, a su juicio profesional, existe una limitación al alcance y el efecto del asunto puede ser material. En tales casos, el profesional expresa una conclusión con salvedades o una abstención de conclusión. En algunos casos, el profesional considera su retiro del trabajo.
 - (b) Cuando, a su juicio profesional, la información sobre la materia a evaluar contiene representaciones incorrectas materiales. En tales casos, el profesional expresa una conclusión con salvedades o una conclusión adversa. En aquellos trabajos directos en que la información sobre la materia a evaluar es la conclusión del profesional y este concluye que algo de la materia a evaluar subyacente, o toda ella, no está de acuerdo, en todos sus aspectos materiales, con los criterios, dicha conclusión también sería considerada para incluir salvedades (o ser adversa según corresponda).
90. Una conclusión con salvedades es expresada cuando los efectos, o posibles efectos, de un asunto no son tan materiales e invasivos como para requerir una conclusión adversa o una abstención de conclusión.
91. Si se descubre después que el trabajo ha sido aceptado que una o más condiciones previas para un trabajo de aseguramiento no están presentes, el profesional discute el asunto con la parte, o partes, apropiadas y determina:
- (a) Si el asunto puede ser resuelto a satisfacción del profesional.
 - (b) Si es apropiado continuar con el trabajo, y
 - (c) Si, y de ser así, cómo comunicar el asunto en el informe de aseguramiento.
92. Si se descubre después que el trabajo ha sido aceptado que algunos o todos los criterios son inapropiados o que algo o toda la materia a evaluar subyacente no es apropiada para un trabajo de aseguramiento, el profesional considera su retiro del

trabajo, si es que el retiro es posible bajo las leyes o las regulaciones respectivas. Si el profesional continúa con el trabajo, entonces expresará:

- (a) Una conclusión con salvedades o una conclusión adversa dependiendo de cuán material e invasivo sea el asunto cuando, a su juicio profesional, los criterios inapropiados o la materia a evaluar subyacente inapropiada probablemente lleven a engaño a los usuarios, o
- (b) Una conclusión con salvedades o una abstención de conclusión dependiendo de, a su juicio profesional, cuán material e invasivo es el asunto, en otros casos.

Otros asuntos

Otras responsabilidades de comunicación

93. El profesional considera si, según los términos del trabajo y de otras circunstancias de este, ha tomado conocimiento de algún asunto(s) que ha de ser comunicada a la parte responsable, el medidor o evaluador, la parte contratante, los encargados del gobierno corporativo u otros.

Documentación

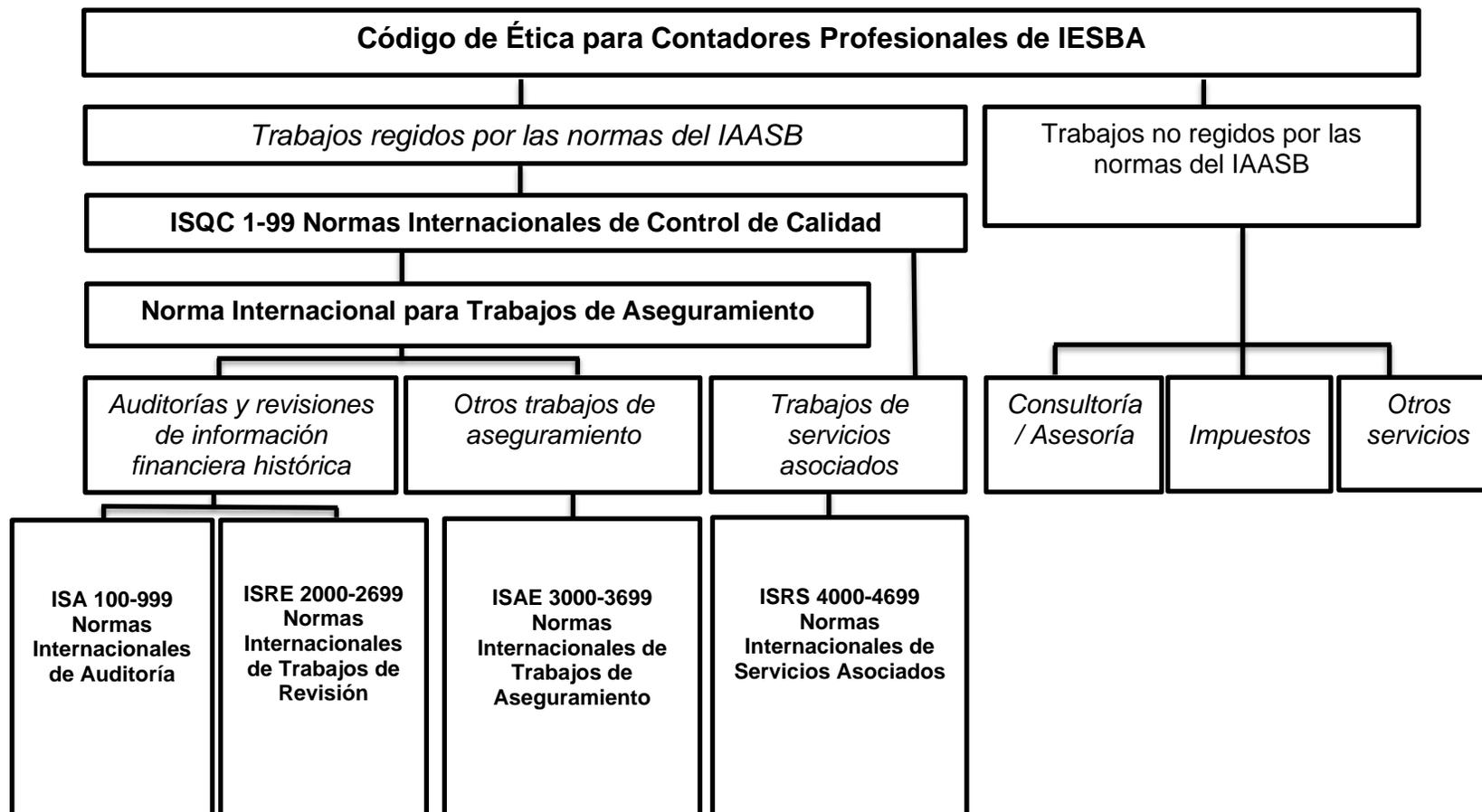
94. La documentación del trabajo proporciona un registro de la base para el informe de aseguramiento cuando se prepara oportunamente y es suficiente y apropiada para permitir a un profesional experimentado, que no ha tenido conexión previa con el trabajo, entender:
- (a) La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos realizados para cumplir con las normas de aseguramiento respectivas y los requerimientos legales y regulatorios correspondientes.
 - (b) Los resultados de los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, y
 - (c) Asuntos significativos surgidos durante el trabajo, las conclusiones alcanzadas sobre ellos y los juicios profesionales significativos realizados para alcanzar dichas conclusiones.
95. La documentación del trabajo incluye cómo el profesional trató las inconsistencias entre la información identificada por él y su conclusión final en relación con un asunto significativo.

Uso inapropiado del nombre del profesional

96. Un profesional está relacionado con una materia a evaluar subyacente, o con la información sobre la materia a evaluar, cuando informa acerca de dicha materia a evaluar subyacente consiente en el uso de su nombre en una conexión profesional con dicha materia a evaluar subyacente, o con la información sobre la materia a evaluar. Si el profesional no está relacionado de esta manera, terceros no pueden asumir responsabilidad alguna del profesional. Si el profesional toma conocimiento de que una parte está inapropiadamente usando su nombre en relación con la materia a evaluar subyacente, o con la información sobre la materia a evaluar, el profesional exige que dicha parte deje de hacerlo. El profesional también considera qué otros pasos pueden necesitarse, tales como informar a cualquier tercera parte conocida acerca del uso inapropiado de su nombre o buscar asesoría legal.

Pronunciamientos emitidos por el IAASB y su relación entre ellos y el Código de Ética del IESBA

Este apéndice ilustra el ámbito de los pronunciamientos emitidos por el IAASB y su relación entre ellos y con el Código de Ética para Contadores profesionales de IESBA

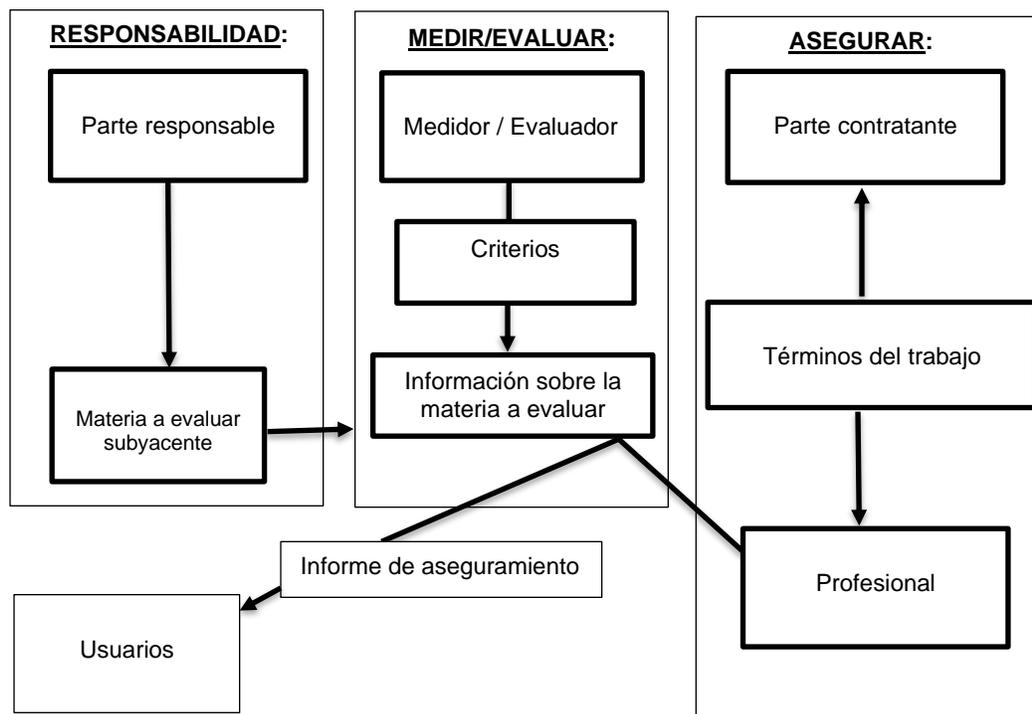


Trabajos de atestiguación y trabajos directos

Este apéndice describe las diferencias entre un trabajo de atestiguación y un trabajo directo.

1. En un trabajo de atestiguación, el medidor o evaluador, que no es el profesional, mide o evalúa la materia a evaluar subyacente contra los criterios, cuyo resultado es la información sobre la materia a evaluar. Esta información sobre la materia a evaluar puede no ser expresada apropiadamente en el contexto de la materia a evaluar subyacente y los criterios y, por ende, puede ser malinterpretada en una medida potencialmente material. El papel del profesional en un trabajo de atestiguación es obtener evidencia suficiente y apropiada para expresar una conclusión sobre si la información sobre la materia a evaluar, preparada por el medidor o evaluador, está exenta de representaciones incorrectas materiales.
2. En un trabajo directo, el profesional mide o evalúa la materia a evaluar subyacente contra los criterios y presenta la información sobre la materia a evaluar resultante como parte de, o acompañando, al informe de aseguramiento. La conclusión del profesional en un trabajo directo trata el resultado informado de la medición o evaluación de la materia a evaluar subyacente contra los criterios. En algunos trabajos directos, la conclusión del profesional es, o es parte de, la información sobre la materia a evaluar. Dependiendo de la materia a evaluar subyacente:
 - (a) El resultado de la medición o evaluación en un trabajo directo puede ser similar a un informe o declaración preparado por el medidor o evaluador en un trabajo de atestiguación. En otras circunstancias, sin embargo, el resultado de la información sobre la materia a evaluar puede verse reflejada en la descripción de los hallazgos y la base de la conclusión del profesional en un informe de aseguramiento de formato largo, y
 - (b) El profesional puede usar datos obtenidos o compilados por otros. Por ejemplo, los datos pueden provenir desde un sistema de información mantenido por la parte responsable.
3. Además de medir o evaluar la materia a evaluar subyacente, en un trabajo directo el profesional también aplica habilidades y técnicas de aseguramiento para obtener evidencia suficiente y apropiada para expresar una conclusión de si la información sobre la materia a evaluar contiene representaciones incorrectas materiales. El profesional puede obtener dicha evidencia simultáneamente con la medición o evaluación de la materia a evaluar subyacente, pero también puede obtenerla antes o después de la medición o evaluación.
4. El valor de un trabajo directo yace en la combinación de:
 - (a) La independencia del profesional en relación con la materia a evaluar subyacente, la parte contratante, quienes son los usuarios y la parte responsable, no obstante que el profesional no sea independiente de la información sobre la materia a evaluar debido a que él la preparó, y
 - (b) Las habilidades o técnicas de aseguramiento aplicadas al medir o evaluar la materia a evaluar subyacente, lo cual da como resultado la acumulación de evidencia que es de cantidad y calidad similares a aquella para un trabajo de atestiguación. Es esta obtención de evidencia suficiente y apropiada lo que distingue a un trabajo directo de una mera compilación. Para ilustrar este punto, si un profesional estuviera compilando la declaración de gases de efecto invernadero de una entidad, no haría pruebas, por ejemplo, a la calibración de los dispositivos de monitoreo. En un trabajo directo, sin embargo, el profesional, cuando corresponda, calibraría los dispositivos de monitoreo como parte del proceso de medición o haría pruebas a la calibración de estos dispositivos realizadas por otras personas en la misma medida que en el caso de que se tratara de un trabajo de atestiguación.

Las partes de un trabajo de aseguramiento



1. Todos los trabajos de aseguramiento tienen al menos tres partes: La parte responsable, el profesional y los usuarios. Dependiendo de las circunstancias del trabajo, también puede haber un rol separado del medidor o evaluador o de la parte contratante.
2. El diagrama anterior ilustra cómo los siguientes roles se asocian a un trabajo de aseguramiento:
 - (a) La parte responsable es responsable de la materia a evaluar subyacente.
 - (b) El medidor o evaluador usa criterios para medir o evaluar la materia a evaluar subyacente que lleva a la información sobre la materia a evaluar.
 - (c) La parte contratante acuerda los términos del trabajo con el profesional.
 - (d) El profesional obtiene evidencia suficiente y apropiada para expresar una conclusión diseñada para incrementar el grado de confianza de los usuarios, que no sean la parte responsable, acerca de la información sobre la materia a evaluar.
 - (e) Los usuarios toman decisiones en base a la información sobre la materia a evaluar. Los usuarios son la(s) persona(s) u organización(es) o grupo(s) de ellos que el profesional espera que usen el informe de aseguramiento. En algunos casos, puede haber usuarios distintos a aquellos a quien se dirige el informe de aseguramiento.
3. Puede hacerse las siguientes observaciones acerca de estos roles:
 - Cada trabajo de aseguramiento tiene al menos una parte responsable y usuarios, además del profesional.
 - El profesional no puede ser la parte responsable, la parte contratante o un usuario.
 - En un trabajo directo, el profesional es también el medidor o evaluador.
 - En un trabajo de atestiguación, la parte responsable, o alguien más, pero no el profesional, puede ser el medidor o evaluador.
 - Cuando el profesional haya medido o evaluado la materia a evaluar subyacente contra los criterios, el trabajo es un trabajo directo. El carácter de dicho trabajo no puede ser cambiado a un trabajo de atestiguación por otra parte que

asume la responsabilidad de la medición o evaluación, por ejemplo, por la parte responsable, adjuntando una declaración a la información sobre la materia a evaluar aceptando la responsabilidad de ella.

- La parte responsable puede ser la parte contratante.
 - En muchos trabajos de atestiguación, la parte responsable también puede ser el medidor o evaluador y la parte contratante. Un ejemplo es cuando una entidad contrata a un profesional para realizar un trabajo de aseguramiento en relación con un informe que ha preparado acerca de sus propias prácticas de sustentabilidad. Un ejemplo de cuando la parte responsable es distinta del medidor o evaluador es cuando el profesional es contratado para realizar un trabajo de aseguramiento en relación con un informe preparado por una organización gubernamental acerca de las prácticas de sustentabilidad de una empresa privada.
 - En un trabajo de atestiguación, el medidor o evaluador comúnmente proporciona al profesional una representación escrita de la información sobre la materia a evaluar. En algunos casos, el profesional puede no ser capaz de obtener tal representación, por ejemplo, cuando la parte contratante no es el medidor o evaluador.
 - La parte responsable puede ser uno de los usuarios, pero no el único.
 - La parte responsable, el medidor o evaluador, y los usuarios pueden ser de entidades diferentes o de la misma entidad. Como ejemplo de esto último, en un Directorio con una estructura de dos niveles, el Directorio de supervisión puede buscar seguridad acerca de la información proporcionada por el Directorio ejecutivo de esa entidad. La relación entre la parte responsable, el medidor o evaluador y los usuarios necesita ser vista en el contexto de un trabajo específico y puede diferir de lineamientos de responsabilidad definidos más tradicionalmente. Por ejemplo, la alta Administración de una entidad (un usuario) puede contratar a un profesional para que realice un trabajo de aseguramiento sobre un aspecto particular de las actividades de una entidad que es de responsabilidad inmediata de un nivel más bajo de la Administración (la parte responsable), pero del cual la alta Administración es la responsable última.
 - Una parte contratante que no sea también la parte responsable puede ser el usuario.
4. La conclusión del profesional puede redactarse en términos de:
- La materia a evaluar subyacente y los criterios correspondientes.
 - La información sobre la materia a evaluar y los criterios correspondientes, o
 - Una declaración realizada por la parte correspondiente.
5. El profesional y la parte responsable pueden acordar aplicar las normas de aseguramiento a un trabajo cuando no existan usuarios distintos a la parte responsable, pero cuando se cumpla con todos los demás requerimientos de las normas de aseguramiento. En tales casos, el informe del profesional incluye una declaración que restringe el uso del informe a la parte responsable.

La siguiente tabla muestra una categorización del rango de materias a evaluar subyacentes posibles con algunos ejemplos. Para algunas categorías, no se da ejemplo alguno porque es improbable que se realicen trabajos de aseguramiento en relación con la información en estas categorías. La categorización no es necesariamente completa, las categorías no son necesariamente mutuamente excluyentes y alguna materia a evaluar subyacente o información sobre la materia a evaluar puede tener componentes en más de una categoría; por ejemplo, un informe integrado y un informe sobre responsabilidad social corporativa probablemente tengan información histórica y orientada al futuro e información financiera y no financiera. También en algunos casos, los ejemplos son la información sobre la materia a evaluar, en otros casos ellos son la materia a evaluar subyacente o meramente una indicación del tipo de pregunta con la cual la información podría ayudar, la que sea más pertinente en las circunstancias.

Información acerca de:		Información histórica	Información orientada al futuro
Financiera	Desempeño	Estados financieros preparados de acuerdo con un marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.	<ul style="list-style-type: none"> Pronóstico/flujos de efectivo proyectados.
	Situación		<ul style="list-style-type: none"> Pronóstico/situación financiera proyectada.
No financiera	Desempeño Uso de recursos/valor por dinero	<ul style="list-style-type: none"> Declaración de gases de efecto invernadero. Informe de sustentabilidad. KPI. Declaración sobre el uso efectivo de recursos. Declaración sobre valor por dinero. Informes de responsabilidad social corporativa. 	<ul style="list-style-type: none"> Reducción de emisiones previstas atribuibles a nuevas tecnologías o gases de efecto invernadero capturados al plantar árboles. Declaración de que una acción propuesta proporcionará valor por dinero.
	Condición	<ul style="list-style-type: none"> Descripción de un sistema/proceso implementado en un punto en el tiempo. Características físicas, por ejemplo, el tamaño de la propiedad arrendada. 	
Sistema/Proceso	Descripción	<ul style="list-style-type: none"> La descripción de un sistema de control interno. 	
	Diseño	<ul style="list-style-type: none"> El diseño de controles en una organización de servicios. 	<ul style="list-style-type: none"> El diseño de controles propuestos para un próximo proceso de producción.
	Operación/desempeño	<ul style="list-style-type: none"> La efectividad operativa de procedimientos para contratar y capacitar personal. 	
Aspectos de comportamiento	Cumplimiento	<ul style="list-style-type: none"> El cumplimiento de una entidad con, por ejemplo, convenios de préstamos o requerimientos legales o regulatorios específicos. 	
	Conducta humana	<ul style="list-style-type: none"> Evaluación de la efectividad del comité de auditoría. 	
	Otros	<ul style="list-style-type: none"> La adecuación de propósito de un paquete de software. 	