

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y FINANCIERAS**  
**CARRERA DE AUDITORIA**



**PROYECTO DE GRADO**

**CONTROL DE CALIDAD DE LA AUDITORIA DE LOS  
ESTADOS FINANCIEROS**

**POSTULANTE:** CECILIA CELIA GOMEZ LIMACHI

**TUTOR:** Lic. JUAN PEREZ VARGAS

**LA PAZ - BOLIVIA**

**2011**

## DEDICATORIA

*Agradezco a Dios, porque nada en este mundo se mueve ni ocurre si no es su voluntad, también a mis padres y hermanos (a) que supieron orientarme mi vida y que infundieron el valor suficiente para concluir el presente trabajo.*

*A la Universidad Mayor de San Andrés, por haberme abierto sus puertas, por brindarme por intermedio de los docentes de la Carrera de contaduría Pública con que me apoyaron, pude concluir mis estudios en esta Institución.*

*Especialmente a mi asesor Lic. Juan Pérez Vargas, quien me asesoró con la dedicación que se caracteriza haciendo posible la materialización del presente trabajo.*

*A ellos va mi más sincero agradecimiento.*

# INDICE

1.	INTRODUCCIÓN	1
2.	ANTECEDENTES	2
2.1	EL PROBLEMA DE LA INVESTIGACIÓN	2
A.	PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	2
B.	FORMULACIÓN DE PROBLEMAS	3
C.	SISTEMATIZACIÓN DEL PROBLEMA	3
2.2	JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	4
A.	JUSTIFICACION TEORICA	4
B.	JUSTIFICACIÓN METODOLOGICA	4
C.	JUSTIFICACIÓN PRÁCTICA	5
D.	JUSTIFICACION LEGAL	5
2.3	OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	6
A.	OBJETIVO PRINCIPAL	6
B.	OBJETIVOS SECUNDARIOS	6
3.	METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	7
3.1	TIPO DE ESTUDIO	7
3.2	METODO DE INVESTIGACIÓN	7
3.3	FUENTES Y TÉCNICAS PARA LA RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN	8
A.	FUENTES PRIMARIAS	8
B.	FUENTES SECUNDARIAS	8
4.	MARCO TEORICO CONCEPTUAL	8
4.1	CONCEPTO DE REVISIÓN Y CONTROL	8
4.2	CONCEPTO DE SUPERVISIÓN Y CALIDAD	10
4.3	NORMAS DE AUDITORIA APLICADAS	11

4.4	BREVE RESEÑA HISTORIA DEL CONTROL DE CALIDAD---	14
4.5	CARACTERISTICAS DEL CONTROL DE CALIDAD-----	15
5.	PROCESO DEL CONTROL DE CALIDAD-----	16
5.1	PRE – REVISIÓN-----	16
5.2	PLANEACIÓN DEL CONTROL DE CALIDAD-----	19
A.	INDEPENDENCIA, INTEGRIDAD Y OBJETIVIDAD----	30
B.	ADMINISTRACIÓN DE PERSONAL-----	30
C.	EJECUCIÓN DE LOS TRABAJOS-----	31
D.	ACEPTACIÓN Y RETENCIÓN DE CLIENTES-----	32
E.	INSPECCION-----	33
5.3	EJECUCIÓN DEL CONTROL DE CALIDAD-----	34
1.	REVISIÓN AL NIVEL DE LA FIRMA O INDIVIDUOS---	34
2.	SELECCIÓN DE FIRMAS SUJETAS AL PROGRAMA DE CONTROL DE CALIDAD-----	34
3.	EDUCACIÓN CONTINUADA-----	35
4.	MARKETING AL PROGRAMA DE CONTROL DE CALIDAD-----	35
5.	DISEÑO DE ACUERDO AL TAMAÑO Y CULTURA DE LAS FIRMAS EN EL PAÍS-----	36
6.	LOS BENEFICIOS A LAS FIRMAS Y AL PÚBLICO EN GENERAL-----	36
5.4	CONCLUSIONES E INFORME DEL CONTROL DE CALIDAD-----	39
5.5	ACTITUDES IRREGULARES DE LAS AUTORIDADES DEL SISTEMA FINANCIERO-----	44
5.6	ETAPA POST CONTROL DE CALIDAD-----	48

6.	GLOSARIO DE TERMINOS-----	50
7.	NORMAS DE AUDITORIA-----	57
8.	APENDICE-----	74
	A. REQUISITOS PROFESIONALES-----	74
	B. HABILIDADES Y COMPETENCIA-----	76
	C. ASIGNACION-----	87
	D. DELEGACION-----	90
	E. CONSULTAS-----	92
	F. ACEPTACION Y RETENCION DE CLIENTES-----	95
	G. MONITOREO-----	98
9.	CONCLUSIONES-----	101
10.	RECOMENDACIONES-----	103
11.	BIBLIOGRAFIA-----	105
12.	ANEXOS-----	109

# CONTROL DE CALIDAD DE LA AUDITORIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

## 1. INTRODUCCION

Ya es más de una década de la sección 220 de las Normas Internacionales de Auditoría, titulada **Control de Calidad para el trabajo de auditoría**; asimismo el Control de calidad de las Declaraciones sobre Normas de Auditoría de los Estados Unidos es aun más antiguo. Dichas normas tuvieron un buen resultado en el desarrollo y transcurso del tiempo, y su aplicación tuvo mucho éxito en las firmas de auditoría.

También la Organización Internacional de Normativización (ISO) actualiza constantemente sus normas de Control de Calidad. Muchos optan para obtener un sello de calidad, después de cumplir una serie de etapas y otros para mejorar el producto o servicios que ofrecen.

En la actualidad cada sistema de Control de Calidad varía según las firmas. Pese que en el momento es la parte más importante en un trabajo de auditoría, aunque la calidad se demuestra con actitud y convicción.

Asimismo la Conferencia Interamericana de Contabilidad XXIII, en una de sus temáticas sobre Control de Calidad en firmas de Contadores Públicos Independientes recomendó promover la armonización de los Códigos de Ética nacionales en base al Código de Ética profesional internacional de la Federación Internacional de Contadores Públicos, respetando las diferencias sociales, culturales, legales y de lenguaje que faciliten la globalización ética, además se hace necesario que nuestro estudios o firmas profesionales, cualquiera sea la condición jurídica que revistan, conozcan como una prioridad destacada, la implementación de un

sistema de calidad en el ejercicio de su actividad. El sistema de calidad debe proveer a la Firma una seguridad razonable de cumplir con los estándares profesionales.

Pero todo se trastoco, la Revisión por Pares (Peer Review) y la realización por el sistema de acreditación y control del ejercicio profesional.

Todos los mecanismos de Control de Calidad, merecen un cambio de actitud; ajustes a los mismos, porque la profesión estuvo a punto de perder su principal activo, que es la confianza y credibilidad ante el público.

Además que esta economía globalizada hace que se tenga flujos de capitales, identificando inversiones transnacionales, comercializando productos y servicios en Internet, establecen marcas globales que puedan competir, etc. Por lo tanto se debe tener una nueva misión y visión en la profesión.

## **2. ANTECEDENTES**

### **2.1. EL PROBLEMA DE INVESTIGACION**

#### **A. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

El Control de Calidad de los Estados Financieros es una forma de aumentar un valor agregado a la información contable, es una práctica de control y revisión del trabajo desarrollado, pero su difusión en todo el mundo se ha producido, debido a la necesidad que surge en el control de una firma de auditoría.

Todas las firmas de auditoria, corresponsales, membrecías, etc.; deben tener un nuevo sistema de control de calidad, que no sea vulnerable como fueron los anteriores.

En nuestro país dicha problemática, no afecto en los inversionistas, pero si al público en general si, al que nos debemos.

## **B. FORMULACION DE PROBLEMAS**

¿Es posible difundir un nuevo sistema de Control de Calidad en una firma de auditoria?

¿Es posible normalizar el proceso de Control de Calidad en una firma de auditoria?

¿Se puede crear nuevos procedimientos y técnicas dentro del proceso nuevo de Control de Calidad para la firma de auditoria?

¿Es posible crear un lineamiento específico para el Control de Calidad?

¿Se puede crear un modelo estándar de Control de Calidad para las firmas de auditoria?

## **C. SISTEMATIZACION DEL PROBLEMA**

¿Cómo uniformar el proceso de Control de Calidad de una Firma de Auditoria?

¿Cómo difundir este tipo de Control de Calidad de una firma de auditoria?

¿Cómo crear nuevas opciones dentro del proceso de Control de Calidad de una firma de Auditoría?

¿Cómo crear un lineamiento específico para el Control de Calidad de una firma de auditoría?

## **2.2 JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACION**

### **A. JUSTIFICACION TEORICA**

La inexistencia de un modelo nuevo de Control de Calidad de una Firma de Auditoría hace necesaria la formulación de procedimientos y prácticas de dichos procesos, acorde a la auditoría tradicional que se efectúa en el país, que permita identificar claramente lo siguiente:

- ◆ El tipo de trabajo a realizar.
- ◆ Cuando se da este tipo de control de calidad.
- ◆ Los plazos que se da en el control de calidad.
- ◆ El tiempo de duración del control de calidad.
- ◆ La responsabilidad del auditor ante el control de calidad.
- ◆ Los objetivos del control de calidad.
- ◆ La utilización del control de calidad realizado.

### **B. JUSTIFICACION METODOLOGICA**

La auditoría tradicional, hasta ahora como examen posterior a los hechos, genera la necesidad de desarrollar un conjunto de criterios, normas y procedimientos para mejorar los resultados con el control de calidad en una firma de auditoría, el proceso que sigue y los mecanismos de valor agregado que brinda, identificando para este propósito lo siguiente:

- ◆ La secuencia que se debe seguir para el proceso de Control de Calidad de una firma de auditoría.
- ◆ Los procedimientos y técnicas que deben ser llevadas a cabo para el Control de Calidad.
- ◆ Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, que se adecuen para esta situación en particular de Control de Calidad de una firma de auditoría.

### **C. JUSTIFICACION PRÁCTICA**

El desarrollo de un marco normativo y la formulación de un proceso adecuado al Control de Calidad de una firma de auditoría aplicada a la necesidad Boliviana permitirían:

- ◆ Conocer el proceso de Control de calidad de una Firma de Auditoría.
- ◆ Aplicar normas de auditoría en el trabajo a realizar, relativas a la supervisión, vigilancia e idoneidad del personal que realiza una auditoría.

### **D. JUSTIFICACION LEGAL**

Las actividades de intermediación financiera y de prestación de servicios auxiliares financieros se encuentran sujetas al ámbito de aplicación, con el propósito de precautelar el orden financiero nacional y promover un sistema financiero sólido, confiable y competitivo.

- ◆ Recibir dinero de personas naturales o jurídicas como depósitos, préstamos mutuos. O bajo otra modalidad.
- ◆ Emitir, descontar o negociar valores y otros documentos representativos de obligaciones.
- ◆ Prestar servicios de depósito en almacenes general de depósito.
- ◆ Emitir cheques de viajero y tarjetas de crédito.

- ◆ Operar y administrar burós de información crediticia, cuando esta actividad la realice una sociedad anónima de giro exclusivo.
- ◆ Efectuar fideicomisos y mandatos de intermediación financiera, administrar fondos de terceros, operar cámaras de compensación y prestar caución y fianza.
- ◆ Realizar operaciones de arrendamientos financiero y factoraje.
- ◆ Valuar las entidades del sistema financiero.

## **2.3 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION**

### **A. OBJETIVO PRINCIPAL**

Formular un marco teórico, normativo y práctico apropiado para el proceso de Control de Calidad de una Firma de Auditoria, adecuado a todo el sistema de firmas de auditoria nacional e internacional.

### **B. OBJETIVOS SECUNDARIOS**

- ◆ Diseñar una estructura para identificar y analizar, los factores que llevan a cabo el proceso de “Control de Calidad de una Firma de Auditoria”.
- ◆ Elaborar un modelo de conceptualización y aplicación en cuanto al enfoque teórico y práctico, que se requiere para el Control de Calidad de una Firma de Auditoria.
- ◆ Desarrollar técnicas y procedimientos que se puede realizar dentro de una Firma de Auditoria.
- ◆ Crear diversos modelos de Control de Calidad, tanto internos como externos en una Firma de Auditoria.

## **3. METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION**

### **3.1 TIPOS DE ESTUDIO**

El estudio a desarrollar es de naturaleza explorativo, descriptivo y a la vez explicativo.

Es un estudio explorativo, debido a la escasez de información referente al marco teórico nuevo del Control de Calidad de una Firma de Auditoria en nuestro país, y sobre todo el proceso del trabajo en si, para dar un valor agregado al trabajo tradicional de auditoria.

En segundo lugar es un estudio descriptivo, porque identifica las características particulares de un nuevo modelo de control de calidad.

En última instancia, es un estudio explicativo ya que permitirá la explicación del proceso del Control de Calidad, desde un punto de vista de su generalización hasta su emisión de informes de trabajo realizado.

### **3.2 METODOS DE INVESTIGACION**

El método de investigación a utilizarse, será el método deductivo-inductivo, en primera instancia se utiliza el método deductivo, pues se partirán de situaciones generales explicadas por su marco teórico general para aplicar a situaciones específicas. A partir del conocimiento particularizado se pretende llegar a formular un proceso completo y sistemático, por lo que también se utiliza el método inductivo.

### **3.3 FUENTES Y TECNICAS PARA LA RECOLECCION DE INFORMACION**

Las fuentes explicadas para la realización del presente trabajo son las siguientes:

#### **A. FUENTES PRIMARIAS**

Es la información oral y escrita recopilada directamente a través de relatos o escritos transmitidos por los participantes en este tipo de trabajo y socios de una firma de auditoría, tales como: entrevistas con las personas que participaron en llevar a cabo el proceso de control de calidad y otros entendidos en la materia.

#### **B. FUENTES SECUNDARIAS**

Se refiere a información recopilada directamente de libros, manuales, glosarios, revistas y páginas de Internet. Además de un análisis profundo para crear un nuevo modelo de control de calidad.

### **4. MARCO TEORICO CONCEPTUAL**

#### **4.1 CONCEPTO DE REVISION Y CONTROL**

En términos de auditoría según Whittington de su libro Auditoría Un Enfoque Integral, **Revisión**, es un contrato diseñado para prestar solamente un grado limitado de contabilidad relacionada con una afirmación, los procedimientos están limitados generalmente a investigaciones y procedimientos analíticos. También el mismo autor indica que la **revisión de colegas, es un estudio y evaluación de las políticas y procedimientos de control de calidad de una firma de auditoría de CPAs por parte de otra firma de CPAs o por un equipo de CPAs certificados.**

Del párrafo precedente se puede indicar que el segundo concepto esta enmarcado al control de calidad de una firma de auditoria.

Kart Pany del mismo libro indica que **Revisión**, son procedimientos adelantados por los auditores en las instalaciones de la compañía cliente en la fecha efectiva, o en una fecha tan cercana como sea posible, de un estado de registro llenado, el concepto anterior esta enmarcado en una auditoria preliminar.

En el Diccionario Enciclopédico LAROUSSE, **Revisión** es la acción de revisar, lo cual es examinar una cosa para comprobar su estado por un revisor, persona que tiene por oficio revisar el estado de una cosa.

El **control** se puede definir como un sistema compuesto por un conjunto de procesos de manera lógica y organizada, por medio del cual se supervisa, inspecciona y constata la ejecución idónea y secuencial de los hechos económicos en un determinado ente, conforme a parámetros establecidos según el Código de Ética de la IFAC.

Según Juan M. Aguirre Ormachea, el **control** puede definirse como un conjunto de procedimientos, políticas, directrices y planes de organización los cuales tiene por objetivo asegurar una eficiencia, seguridad y orden en la gestión financiera de una firma de auditoria.

El Diccionario Enciclopédico LAROUSSE indica que **control**, es comprobación, inspección o intervención, dirección, mando o regulación. Y calidad, conjunto de cualidades o propiedades que caracterizan una cosa o una persona; la calidad humana, del producto o servicio.

## **4.2 CONCEPTO DE SUPERVISION Y CALIDAD**

Supervisión, es vigilancia o inspección de algo. Supervisar, vigilar o inspeccionar algo por una persona con autoridad para ello. Supervisor, se dice de la persona encargada de supervisar. En un sistema de servicio, se dice del programa encargado de controlar el encadenamiento y la gestión de los procesos.

Controles de Calidad, son las políticas y procedimientos adoptados para una firma de auditoria, para proporcionar razonable seguridad de que todas las auditorias hechas por la firma se llevaran a cabo de acuerdo a los objetivos y principios básicos que gobiernan una auditoria, según se exponen en las NIAs.

El Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA) tiene un programa de control de calidad de firmas llamadas "REVISION POR PARES", denominado en ingles Peer Review, se le dio este nombre debido a que el programa de Control de Calidad involucra la revisión de firmas en practica de contabilidad por otra firma de contadores, "pares".

Pero actualmente se tiene dos programas de control de calidad:

Uno es ara firmas que proveen servicios de auditoria a compañías publicas cuyas acciones son registradas en la bolsa de valores y cuya filiación en el programa de Control de Calidad es titulada Practica en la sección del SEC del AICPA (Comisión de la Bolsa de Valores Americanos) o SECPS. El programa de Control de Calidad en el SECPS es administrado por el AICPA que esta siendo revisado y supervisado por una entidad independiente.

El otro programa de Control de Calidad es para firmas que proveen servicios de auditoria a compañías privadas cuyas acciones no son registradas y cuya afiliación en el programa de Control de Calidad es titulada Práctica en la Sección Privada del AICPA. Este programa es administrado y supervisado por el Instituto de Contadores públicos de los Estados Unidos.

#### **4.3 NORMAS DE AUDITORIA APLICADAS**

En el medio nacional no se tiene normas de control de calidad referente para el mismo, el Consejo Técnico Nacional de Auditoria y Contabilidad dependiente del Colegio de Auditoria de Bolivia, emitió una resolución que indica, “que en ausencia de una norma especifica del país, se deberá acudir a la Normas Internacionales de Auditoria”. Razón por la cual se adopta la norma internacional.

Pero a su vez el Instituto Boliviano de Normas de Calidad (IBNORCA), hace mención a las ISO para los servicios o productos de calidad. Asimismo sin dejar de lado esa normatización de IBNORCA, se aplica la Norma Internacional de Auditoria de la sección 220 titulada “Control de Calidad del Trabajo de Auditoria”, la misma que tiene grandes vacíos respecto al control de calidad de una firma de auditoria, y mas aun con, que trastoco todas las normas que se emitieron respecto a control de calidad. Pese a las muchas recomendaciones de la XXV Conferencia Interamericana de Contabilidad, llevada a cabo en San Juan de Puerto Rico.

Pero en Estados Unidos el Instituto de Contadores Públicos AICPA , emitió un Manual del Programa de Revisión de Calidad de acuerdo a las Declaraciones Sobre Normas de Control de Calidad que evolucionaron

en base a las necesidades y los colapsos financieros, que fueron los siguientes:

- ◆ Sistema de Control de Calidad para una firma de Contadores Públicos Autorizados (SQCS 1).
- ◆ Sistema de Control de Calidad para la Practica de Contabilidad y Auditoria de una Firma de Contadores Públicos Autorizados (SQCS 2)
- ◆ Vigilando la Practica de Contabilidad y auditoria de una Firma de Contadores Públicos Certificados (SQCS 3).

También se debe indicar que estas normas reemplazaron a otras que demostraron deficiencias en determinados casos. Pero todas las normas respecto al control de calidad, razón por la cual los Contadores Públicos estuvimos a punto de perder el principal activo que tiene la profesión “que es la credibilidad ante la sociedad”.

Finalmente la aplicación de normas de control de calidad para brindar un nuevo enfoque, casi siempre estará de acuerdo a las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas, que en un breve resumen son los siguientes:

### **NORMAS GENERALES RELATIVAS A LA PERSONA**

1. La auditoria debe desempeñarse por una persona o personas que posean un adiestramiento técnico adecuado y pericia profesional.
2. En todos los asuntos relacionados con el trabajo asignado, el auditor o los auditores deben mantener una actitud mental independiente.
3. Debe ejercerse el celo profesional al conducir una auditoria y en la preparación del informe.

## **NORMAS DE LA EJECUCION DEL TRABAJO**

1. El trabajo debe planificarse adecuadamente y los asistentes, si los hay, deben supervisarse apropiadamente.
2. Debe lograrse suficiente comprensión del Control Interno para planificar la auditoria y determinar la naturaleza, duración y extensión de las pruebas a realizar.
3. Deberá obtenerse suficiente evidencia comprobatoria competente a través de inspecciones, observaciones, indagaciones y confirmaciones de forma que constituya una base razonable para la opinión concerniente a los Estados Financieros Auditados.

## **NORMAS DE INFORMACION**

1. El informe deberá especificar si los estados financieros están presentados de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
2. El informe deberá identificar aquellas circunstancias en los cuales tales principios no se han observado uniformemente en el periodo actual con relación al periodo precedente.
3. Las revelaciones informativas en los Estados Financieros deben considerarse razonablemente adecuadas a menos que se especifique de otro modo en el informe.

Las anteriores normas son la base fundamental para brindar un nuevo enfoque del control de calidad.

#### **4.4 BREVE RESEÑA HISTORICA DEL CONTROL DE CALIDAD**

Prácticamente el Control de Calidad se lo realiza desde el primer colapso de la información contable, pero no como tal, en la década de los años treinta, cuando la bolsa de valores de Nueva Cork tuvo una caída estrepitosa, se empezó supervisando y revisando los trabajos de auditoria, que en entonces era de certificación.

Posteriormente en los Estados Unidos al inicio de los ochenta se implanta los primeros controles de calidad, para que luego la IFAC se pronuncie con las Normas Internacionales de Auditoria. Además, el control siempre ha existido, pero el reconocimiento a la calidad se da con la aparición de las Normas de Calidad conocidas como ISO.

Ya en 1999 en la XXV Conferencia Interamericana de Contabilidad realizada en San Juan Puerto Rico, se hizo mucho énfasis en el control de calidad. Vale decir que la evolución del control de calidad tuvo su etapa más importante en la década de los noventa.

Pero todos los cambios de las normas de control de calidad de una firma de auditoria tuvieron que ver con escándalos financieros.

Es por eso que cambio casi todo de lo que se había escrito en cuestión de Control de Calidad de una firma de auditoria.

Ya que la Revisión Por Pares (Peer Review), para el Control de Calidad de una firma de auditoria, ya no va más. Porque el suceso mas importante de la profesión contable, ya que cambio los nuevos paradigmas de control de una firma de auditoria.

Es por eso que a partir del año 2002, del escándalo financiero mas grande, el enfoque de control de calidad y los programas que existían, ya no son aplicados, por su alto cuestionamiento.

#### **4.5 CARACTERISTICAS DEL CONTROL DE CALIDAD**

Las características que tiene el control de calidad de una firma de auditoria son diversas, respecto del control de calidad de un producto, ya que el control de calidad que se realiza, es a un servicio del trabajo que se desarrolla y de la educación, más formación continúa que se puede dar o recibir.

Las principales características son las siguientes:

- ◆ Separación de servicios que ofrece una firma de auditoria, por ejemplo: Un auditor no puede realizar una auditoria y a la vez realizar consultoría y asesoramiento.
- ◆ Adoptar un programa de calidad.
- ◆ Adoptar normas de control de calidad.
- ◆ Capacitación y entrenamiento de las firmas o contadores continuamente.
- ◆ Tener suficiente base de aplicación del Código de Ética de la IFAC.
- ◆ Tener abundante documentación de las políticas y procedimientos del sistema de control de calidad.
- ◆ Aplicación inmediata de las normas que emiten las diferentes entidades que las sancionan.
- ◆ Establecer un programa de revisión de calidad en la práctica profesional de firmas.
- ◆ Revisión a nivel de firmas o individuos.
- ◆ Selección de firmas sujetas al programa de control de calidad.

- ◆ No cualquier firma puede realizar control de calidad.
- ◆ Marketing del programa de control de calidad.
- ◆ Diseñar el modo de acuerdo al tamaño y cultura de las firmas en el país que se desarrolla.
- ◆ Selección de los revisores para el programa de control de calidad.
- ◆ No puedo revisarte, para que posteriormente, tú me revises.
- ◆ Debe existir un ente nacional independiente de control de calidad.
- ◆ No puedes ser cliente recurrente por más de tres años.
- ◆ De cada diez trabajos de auditoria, mínimo seis debe ser sujetos a control de calidad.

## **5. PROCESO DEL CONTROL DE CALIDAD**

### **5.1 PRE – REVISION**

No necesariamente el iniciar un proceso de control de calidad significa que se esta aceptando el trabajo, ya que una firma puede rechazar esta labor por distintos factores.

La pre – revisión consistirá en hacer un estudio de los antecedentes que tiene la firma a ser revisada. Cuestionarios respecto de la reputación que tiene con los clientes del mercado, claro que este ultimo no tiene ser subjetivo.

Se deberá analizar la capacidad que tiene la firma para retener clientes, incrementar la cartera, diversificar los servicios, etc.

Por lo tanto:

- ◆ Primero se deberá identificar a la persona, que normalmente es un socio, que será el responsable de actuar como enlace con el equipo de revisión de control de calidad.
- ◆ Se procederá a firmar la carta compromiso para el control de calidad.
- ◆ Se hará un acuerdo con el jefe del equipo de revisión, sobre la fecha de inicio del control de calidad, la cual no deberá ser posterior a la fecha establecida por la entidad administradora, en este caso el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad dependiente del Colegio de Auditoría de Bolivia, quien deberá ser el ente regulador, en el periodo estipulado que se deberá cubrir y la fecha anticipada para la junta final.
- ◆ Tan pronto como sea posible, se deberá enviar el siguiente modelo de información a quien se designe como jefe del equipo revisor :
  - a) Un cuestionario contestado sobre las políticas y procedimientos de control de calidad.
  - b) Manuales, listas de verificación, etc., de ser posible.
  - c) Una lista de los trabajos de contabilidad y auditoría realizados.
  - d) Cualquier otra información solicitada por el jefe del equipo.
  - e) Una lista del personal profesional de la firma, con los nombres, posición, años de experiencia en la firma y en total.
- ◆ Antes de empezar el control de calidad, basándose en la información precedente, el jefe del equipo hará una selección preliminar de los trabajos que se deberá revisar, completar las hojas del perfil de esos trabajos, organizar y juntar todos los papeles de trabajo, incluyendo los archivos e informes permanentes.
- ◆ Revisar si tienen guías aplicables de políticas de control de calidad y los procedimientos que deberá seguir el jefe del equipo, garantizado la disponibilidad inmediata de la documentación que se solicite.

Además se deberá presentar una lista tentativa de los siguientes ejemplos de documentación:

- a) Confirmaciones de independencia, documentación de la independencia de los corresponsales y la documentación de respaldo a las preguntas sobre la independencia.
- b) Consultar a los entes reguladores, si están en las listas de practicas de este servicio.
- c) Archivos personales.
- d) Registro de matriculaciones.
- e) Documentación referente a las consultas con partes externas.

- ◆ Asimismo se deberá hacer un estudio de las relaciones que existen entre la firma de auditoria con sus clientes y el tiempo de conocimiento.

También al aceptar el trabajo de Control de Calidad, se deberá conocer la intención del mismo, cual es su propósito, o si existe algún sesgo inconsciente. Si la firma de auditoria tiene como política constante el control de calidad. Además de conocer de acuerdo a entrevistas y revisión, sobre la existencia de un presupuesto determinado para el Control de Calidad de sus servicios.

Pero lo mas importante que se debe efectuar para aceptar un trabajo de control de calidad, y la disposición que sanciono el Congreso de los Estados Unidos como es la Ley Sarbanes – Oxley de 2002, que protege a los que denuncian actos de corrupción y castigan a los mas poderosos. Es

firmar un acuerdo a la par de la carta compromiso, estipulando que una determinada firma de auditoría "X", que realiza el control de calidad a otra firma de auditoría "Z", no puede realizar dicho trabajo o viceversa, vale decir, que yo no puedo revisarte, para que posteriormente tu me revises, esto en un tiempo perentorio de tres a cinco años.

## **5.2 PLANEACION DEL CONTROL DE CALIDAD**

El sistema de control de calidad de firmas en práctica privada de auditoría y contabilidad, consiste en la aplicación de las normas de control de calidad contra las cuales, se va a medir la organización estructural de la firma, las políticas adoptadas y los procedimientos establecidos, para proveer con razonable seguridad que las normas profesionales de contabilidad, auditoría y ética son observadas en el ejercicio profesional.

Al planear el control de calidad se deberá ver las normas profesionales de contabilidad contra las cuales se va aplicar las normas de control de calidad, para determinar su cumplimiento y aplicación, en este caso que tipo de normas:

### **a) Normas de contabilidad**

Normas Internacionales de contabilidad en la preparación de información financiera para compañías transnacionales Nacionales

### **b) Normas de Auditoría**

Nacionales con mayor recomendación.

Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC en el caso de auditorías de compañías transnacionales.

### **c) Código de Ética Profesional**

Nacionales con mayor recomendación.

Código de Ética Profesional de la IFAC en la práctica de contabilidad y auditoría de compañías transnacionales.

El nuevo enfoque que se quiere proveer para obtener seguridad razonable de un control de calidad de una firma de auditoría, primeramente una vez aceptado el trabajo, se debe planear el mismo, para las políticas y procedimientos establecidos por una firma que quieran ser suficientes, completas y adecuadamente diseñados para garantizar que sus profesionales observan las normas de contabilidad, auditoría y ética en el ejercicio de trabajos que realiza una firma de auditoría.

Por lo tanto al planear el control de calidad, se debe efectuar el mismo con una objetividad totalmente delicada, ya que existe una gran ambigüedad en la contabilidad y no debemos tener un sesgo inconsciente, por que el margen de emitir normas, sancionar leyes, como en los Estados Unidos la Sarbanes Oxley, no solucionarían definitivamente los problemas destapados en los escándalos financieros, mas el contrario, al planear el control de calidad, debemos interiorizarnos y conocer a nuestro clientes, sobre los valores y cultura que tienen sus empleados. No fue un problema de auditoría, no fue un problema de contabilidad, sino un problema de ética y sesgo inconsciente.

Razón por la cual, en esta fase del control de calidad, la persona elegida como jefe del equipo, deberá tener una dirección totalmente objetiva y con una probada independencia.

Dicha fase de plantación se deberá conducir en base a indagaciones, siempre y cuando, tomando en cuenta si la firma es individual sin personal

profesional o es una firma con dos o más de personal profesional, por ejemplo:

1. Se acoge usted a las normas de independencia, interpretaciones y decisiones de:

a. ¿IFAC?

b. ¿EL CTNAC del CAUB?

c. ¿Normas de su firma?

d. ¿Otras?

2. Durante el año que se esta efectuando el control de calidad ¿identifico cualquier problema de independencia respecto a los clientes de auditoria y contabilidad?

3. Conteste las preguntas siguientes para describir brevemente la forma en que resuelve o resolvería las cuestiones relacionadas con independencia.

a. ¿Que fuentes consulto usted?

b. Durante el ultimo año, ¿Fue necesario consultar los asuntos Relacionados con la independencia de personas externas?

c. ¿En que circunstancias documenta o documentaria usted la resolución Sobre un asunto de independencia?

4. ¿Participa usted en algún trabajo en calidad de contador o auditor principal y hay otra firma de auditoria, contratada para realizar segmentos del trabajo?

5. ¿Cuántos clientes a aumentado respecto del año pasado?
6. ¿Cuántos clientes se fueron, respecto del año pasado?
7. ¿Documenta usted todas sus consultas?
8. ¿Incluye en su biblioteca normas actualizadas?
9. ¿Da usted seguimiento a la documentación de los procedimientos para la plantación de los trabajos de auditoria y contabilidad, y si es así, de donde saco dichos procedimientos?
10. ¿Ha adquirido usted clientes de otras firmas de auditoria?
11. ¿Alguna vez se retraso en algún trabajo de auditoria?
12. Describa brevemente como planea la asignación de sus horas de auditores entre la contabilidad, auditoria, impuestos y otros temas, e indique cuando lo haya hecho.
13. Antes de aceptar un cliente para realizar servicios de auditoria o contabilidad, y para poder poner una garantía razonable de la integridad del mismo, haga una breve descripción de sus procedimientos, (incluyendo cualquier documento que obtiene y revisa con frecuencia, así como las consultas que haga usted a terceras partes) para identificar cualquier riesgo no usual que pudiera estar asociados con su cliente y para poder evaluar su habilidad para servir a su cliente de manera competente e independiente. Asimismo, indique cualquier variación en esos procedimientos, dependiendo de, por ejemplo, los servicios que se van a proporcionar.

14. ¿Termino usted alguna auditoria o relaciones contables durante el año que se esta revisando?

15. ¿Ha realizado una inspección periódica, formal, documentada y anual, de sus políticas y procedimientos de control de calidad, desde su ultima revisión de calidad o de firma a firma, o del año anterior al año del control de calidad (si no tuvo un control de calidad anterior) y, si es así, ha guardado el resumen o el informe para el control de calidad por parte del jefe del equipo revisor?

16. ¿Ha realizado usted las acciones correctivas en respuesta a los descubrimientos de su más reciente control de calidad o de la firma a firma?

Lo anterior son preguntas relacionadas con la independencia, consultaría, supervisión, desarrollo profesional, aceptación y retención de clientes e inspección de contadores públicos o auditores sin personal profesional.

De acuerdo a nuestro medio, en el territorio Boliviano, existen firmas de auditoria con una mayor extensión, por lo tanto ser puede efectuar otro tipo de cuestionario para planear como se va efectuar el control de calidad sobre las políticas y procedimientos de una firma con dos o mas de personal profesional, que serán las siguientes:

a) Haga una descripción de la manera en que la firma comunica los requisitos aplicables de independencia a todo su personal profesional (por ejemplo, a través de su manual de procedimientos, manuales de auditoria y contabilidad, reuniones de capacitación, cursos, etc.).

b) ¿De que manera comunica a la firma y a su personal profesional, sobre los clientes nuevos, a los que se aplican los requisitos de independencia?, por ejemplo:

- a) ¿Envía listas de clientes nuevos a todo el personal?
  - b) ¿Coloca las listas en un tablero de avisos para el equipo de trabajo?
  - c) ¿Informa de ellos en las reuniones de trabajo?
  - d) ¿Utiliza otros medios (describalos)?
- c) Por lo menos una vez al año, ¿Obtiene la firma declaraciones escritas de todo el personal profesional referentes a su cumplimiento con los requisitos aplicables de independencia? si no es así, ¿en que forma da cumplimiento con sus políticas de independencia? En caso de ser afirmativo, se establece en estas declaraciones que:
- a) ¿Esta familiarizada la persona con las políticas y procedimientos de independencia de la firma?
  - b) ¿No se retienen (ni se retuvieron) las inversiones prohibidas durante el periodo?
  - c) ¿No existen relaciones prohibidas y no se han hecho transacciones prohibidas por la política de la firma?
- d) ¿Esta involucrada la firma de trabajos en lo que actué como auditor o contador principal y existe otra firma de auditoria contratada para realizar algunos segmentos de estos trabajos?
- e) Si la respuesta la pregunta anterior es "SI".
- a) ¿Se confirmo la independencia de esa otra firma o firmas?
  - b) ¿Se hizo por escrito?
  - c) ¿Se hizo anualmente?

- f) Describa el método utilizado por la firma para asignar personal calificado a los trabajos. Incluye en la descripción:
- a) Las bases sobre las que se hicieron las asignaciones.  
Por ejemplo, algunas firmas hacen la asignación sobre la base de los trabajos; otras le asignan personal a clientes específicos y lo mantienen disponible para todos los servicios de esos clientes.
  - b) Como se da aviso de la asignación al equipo. Por ejemplo, algunas firmas lo hacen verbalmente, otras emiten memorando o copias de las formas del programa del trabajo; otras lo hacen mediante avisos en un tablero correspondiente.
  - c) Quien tiene la responsabilidad diaria de hacer las asignaciones de los equipos.
  - d) Como se le afirma a esa persona responsable de los requisitos de estimación del tiempo de trabajo y de los conocimientos especiales o experiencia, que demanda una asignación especial.
  - e) Con cuanta anticipación se hacen normalmente las asignaciones.
6. ¿Se ha identificado áreas o situaciones especiales que requieran de consultas?, Si la respuesta es "sí", anexe una lista de estas áreas y situaciones, o descríbalas brevemente e indique donde se encuentra esa lista (por ejemplo en el documento de control de calidad).

7. ¿Cómo se resolvieron las diferencias de opinión entre el personal y el especialista?
8. Durante el año que se esta revisando, ¿busco la firma algún tipo de consultoría de otras fuentes internas o externas?
9. ¿Cómo determina la firma el momento en que debe consultar a otras partes externas y a quién?
10. ¿Cuenta la biblioteca de la firma con las ediciones actualizadas de:
  - a. ¿Las Normas Internacionales de Auditoria?
  - b. ¿las Normas Internacionales de Información Financiera?
  - c. ¿Los pronunciamientos locales del Colegio de Auditores de Bolivia que emite el CTNAC?
  - d. ¿Disposiciones legales de la Gaceta Oficial de Bolivia?
  - e. ¿Normas Gubernamentales que emite la Contraloría General de la República?
11. ¿Documento la firma los procedimientos para la planeación de los trabajos de auditoria y contabilidad y, silo hizo, donde se pueden ver esos procedimientos (ejemplo, un manual de auditoria y contabilidad) ?
12. ¿Se ha usado un programa escrito en todos los trabajos de

auditoria? Si la respuesta es "SI", ¿Quién estuvo a cargo de la revisión y aprobación de ese programa, como se documentó esa aprobación?

13. ¿Utiliza la firma otros funcionarios o corresponsales para los trabajos de contabilidad y auditoria? .Si la respuesta es "sí", describa la forma en que se instruye a esos funcionarios o corresponsales y el grado de revisión de sus trabajos, o indique donde se puede consultar los procedimientos de supervisión y control de la firma.
14. Ha documentado la firma los procedimientos para la revisión por parte de los supervisores y socios, de los informes, estados financieros y papeles de trabajo de :
  - a. ¿auditorias?
  - b. ¿Revisiones?
  - c. ¿Compilaciones?
  - d. ¿Procedimientos previamente convenidos?
  - e. ¿Otros servicios?
15. Si la respuesta a la pregunta anterior es "SI", indique donde se pueden consultar esos procedimientos. Si la respuesta es "NO", haga una breve descripción de los procedimientos aplicados, incluyendo la forma en que se documentó el proceso de revisión.
16. Haga una breve descripción de la forma en que la firma identifica la necesidad de contratar personal profesional, cómo va la contratación de ese personal y quién toma las decisiones para contratar a los ayudantes.

17. Indique la información requerida por la firma sobre los antecedentes de las personas de nuevo ingreso, tal como resúmenes, transcripciones y referencias personales o de trabajo anterior.
18. Describa brevemente cómo planea la firma distribuir las horas de educación profesional continua entre auditoría y contabilidad, impuestos y otras materias e indique cuando se haya hecho.
19. ¿ Quién mantiene los registros de la educación profesional continua y los materiales del curso?
20. ¿Cómo actualiza al personal técnico en los cambios de las normas de contabilidad y auditoría, y en los procedimientos y políticas técnicas de la firma (por ejemplo distribuyendo materiales técnicos y realizando cursos de capacitación sobre los cambios recientes y las áreas que necesitan mejorarse)?
21. Cuáles son los niveles de responsabilidad dentro de la firma (ejemplo, socio, gerente, encargado)?
22. ¿Está el personal de todos los niveles, al tanto de las responsabilidades de cada posición?. ¿Cómo se logra?.¿Están documentadas esas responsabilidades en, por ejemplo, un manual para todo el personal?
23. Para tener una garantía razonable de la integridad de un cliente y para identificar cualquier riesgo anormal que pudiera estar asociados con él, haga una descripción breve de los procedimientos seguidos por la firma (incluyendo cualquier

documento obtenido y revisado, y cualquier averiguación hecha a terceras partes) antes de aceptar un cliente para proporcionarle servicios de auditoría y contabilidad, además de evaluar la capacidad de la firma para servir a ese cliente en forma competente e independiente. Indique también cualquier variación en esos procedimientos dependiendo de, por ejemplo, los servicios que se van a proporcionar.

24. Indique cuándo, o bajo qué circunstancias, se hace una evaluación de los clientes actuales de auditoría y contabilidad para determinar si se debe continuar la relación de trabajo y haga una breve descripción de los procedimientos que se siguieron.

25. ¿Se terminó alguna relación de auditoría y contabilidad entre la firma y un cliente durante el año que se está revisando?

El cuestionario anterior propuesto, no es una limitante en cuanto a la cantidad de preguntas, se puede incrementar aun más, de acuerdo a la planeación que se desea realizar, los antecedentes de la firma y las auditorías sujetas al control de calidad.

Con el nuevo enfoque que se propone de control de calidad, el cuestionario debe ser observado, indagado e inspeccionado; de manera que los participantes de la firma den fe, con una rúbrica o firma de todo lo respondido al equipo de control de calidad.

Asimismo al planear el control de calidad, la firma sujeta a este servicio, debe ser consciente de las normas de control de calidad que se van aplicar. Vale decir que debe conocer el máximo responsable las siguientes normas:

#### **A) Independencia, integridad y objetividad**

Las políticas y procedimientos adoptados por la firma, deben proveer con seguridad razonable la independencia de sus profesionales en todas las circunstancias, en que estos ejecutan sus responsabilidades profesionales con integridad y manteniendo objetividad en el descargo de las mismas.

**Independencia** es definida como la imparcialidad que reconoce la obligación de ser equitativo no solamente con la gerencia y dueños de un negocio, sino también con todos aquellos que van a ser uso de la información financiera. La firma y sus profesionales deben ser libres de cualquier obligación e interés financiero con el cliente, la gerencia o sus dueños.

**Integridad** requiere que la firma y sus profesionales sean honestos y cándidos tomando en cuenta los requisitos de confidencialidad hacia el cliente.

**Objetividad** es el estado mental y cualidad que da valor a los servicios de la firma, incluye la obligación de ser imparcial, intelectualmente honesto y libre de cualquier conflicto de interés.

#### **B) Administración del personal**

El sistema de control de calidad de la firma depende en gran medida en la pre-eficiencia de sus profesionales. Al asignar profesionales para los trabajos, el tipo y magnitud de la supervisión que va a ser proveída debe ser

considerada. Generalmente mientras, más capaz y experiencia tienen los profesionales asignados a un trabajo, menos supervisión directa es requerida.

Finalmente la calidad del trabajo de la firma depende de la integridad, objetividad, inteligencia, competencia, experiencia y motivación de los profesionales que ejecutan, supervisan y revisan los trabajos de contabilidad y auditoría.

Administración del personal comprende el emplear, la asignación de profesionales a los trabajos, el desarrollo profesional y la promoción del personal de la firma. En concordancia, las políticas y procedimientos adoptados por la firma deben proveer con certeza razonable que:

- ◆ Todos aquellos que ha sido empleados cuentan con las características apropiadas que les permita ejecutar sus trabajos competentemente.
- ◆ El trabajo es asignado a los profesionales con cierto nivel de capacitación técnica y pre-eficiencia, como lo requiera la circunstancia.
- ◆ Los profesionales participan en curso de educación continua relativos a contabilidad, auditoría y específicos a la industria de los trabajos asignados, además que cumple con los requisitos de educación continuada requerida por el organismo profesional del país y las agencias reguladoras.
- ◆ El personal seleccionado para promoción, tiene las calificaciones necesarias para cumplir sus responsabilidades profesionales.

### **C) Ejecución de los trabajos**

Las políticas y procedimientos establecidos por la firma deben proveer con certeza razonable la seguridad que los trabajos desempeñados por el

personal profesional cumplen con las normas profesionales aplicables, requerimientos legales y las normas de calidad de la firma.

Las políticas y procedimientos en el desempeño de los trabajos, comprende todas las facetas de diseño y ejecución de los mismos. Cuando es apropiado y requerido por las normas profesionales aplicables, las políticas y procedimientos deben incluir el planteamiento, desempeño, supervisión, revisión, documentación y comunicación de los resultados de los trabajos.

Las políticas y procedimientos adoptados deben proveer con certeza razonable la seguridad que el personal profesional consulta y se refiere en la ejecución de los trabajos con literatura autoritativa en la materia, en una manera puntual, y también consulta con profesionales dentro o fuera de la firma para resolver áreas complejas en las cuales no tiene familiaridad.

#### **D) Aceptación y retención de clientes**

Las políticas y procedimientos establecidos deben incluir un proceso de decisión que permita la aceptación o retención de la relación con un cliente, como también la ejecución de trabajos específicos para el cliente.

Estas políticas y procedimientos deben proveer con razonable certeza la seguridad que la posibilidad de una relación con un grupo gerencial que no tiene integridad es mínima. El establecer estas políticas y procedimientos no implica que la firma va a garantizar la integridad del cliente, ni tampoco que tiene la obligación con otra persona o entidad, pero consigo mismo, de la aceptación, rechazo o retención de los clientes.

Las políticas y procedimientos deben proveer con certeza razonable la seguridad que la firma:

- ✦ Acepta solamente trabajos que espera cumplirlos con competencia profesional.
- ✦ Considera los riesgos de proveer servicios profesionales en circunstancias particulares.
- ✦ Para reducir el riesgo y asegurarse que no hay malentendidos, la firma debe obtener del cliente una carta de entendimiento que describe el tipo, magnitud y limitaciones de los servicios profesionales a proveerse.

## **E) Inspección**

Las políticas y procedimientos adoptados por la firma deben proveer con certeza razonable la seguridad que las políticas y procedimientos establecidos para todos los elementos de control de calidad son propiamente diseñados y son aplicados efectivamente. Inspección involucra la consistente consideración y evaluación de:

- ✦ Que las políticas y procedimientos de la firma son relevantes y adecuados.
- ✦ Que las guías de práctica y listas de chequeo son apropiados a la práctica profesional de la firma.
- ✦ Que las actividades de desarrollo profesional son efectivas.
- ✦ Que las firmas cumple con sus políticas y procedimientos de control de calidad. Al hacer las inspecciones, los efectos de la filosofía de la firma, el ambiente en que la firma práctica y sus clientes que operan deben ser considerados. Este proceso de planeación concluirá en parte, con el pleno conocimiento de la firma de auditoría o las auditorías que realizó, para su control de calidad, para empezar a revisar en la ejecución del control de calidad.

### **5.3 EJECUCION DEL CONTROL DE CALIDAD**

La ejecución del control de calidad será el trabajo principal que respalde a los informes que se emitirán sobre el control que se realice, para concluir con una opinión sin salvedades (limpia), opinión con salvedades (calificada) o una opinión adversa (negativa).

Asimismo en esta etapa se establecerá un programa de revisión de calidad en la práctica profesional de firmas, donde se enmarcará los factores que deben ser evaluados:

#### **1. Revisión al nivel de la firma o individuos**

Los profesionales del país deben evaluar si la revisión de calidad va ha ser conducida al nivel del contador profesional o de las firmas. Si la revisión es hecha al nivel del individuo, esta debe considerar las políticas y procedimientos de control de calidad adoptados por las firmas en que dichos profesionales ejercen sus servicios.

#### **2. Selección de firmas sujetas al programa de control de calidad**

Los organismos profesionales, en este caso el Colegio de Auditores de Bolivia, por intermedio de los colegios departamentales, deben evaluar si todas las firmas van a ser sujetas a la revisión de calidad sobre un plazo de tiempo determinado o van a ser seleccionados bajo un criterio predeterminado tomando en cuenta lo siguiente:

- ♦ La magnitud de los trabajos de auditoría de las firmas en práctica de contabilidad.
- ♦ Las críticas y opiniones del gobierno, entes reguladores y el público en general con respecto a la calidad de los servicios profesionales.

- ♣ La magnitud de la aprobación y apoyo por un programa de “Revisión de Control de Calidad” tanto por la profesión como por otros fuera de la profesión.
- ♣ El costo del programa en relación con la situación económica de los profesionales y organismos de nuestro país y cada país.

Cuando todas las firmas de un país van a ser sujetas a un programa de “Revisión de Control de Calidad”. El programa podría ser implementado sobre un plazo razonable de años. Por ejemplo, podría comenzar con firmas que tienen una extensa práctica de auditoría, de las cuales el público requiere mayor confianza.

### **3. Educación continuada**

Es una parte muy importante, que durante este periodo los organismos profesionales deberían proveer cursos de educación continuada con el propósito de asistir a las firmas a desarrollar políticas y procedimientos que efectivamente adoptarían en su programa de control de calidad y a la vez prepararlas para la “Revisión de Control de Calidad”.

### **4. Marketing al programa de control de calidad**

Conjuntamente sería prudente que los organismos profesionales de nuestro país y de cada país comuniquen al gobierno y al público en general del compromiso de la profesión en mantener y mejorar la calidad de los servicios.

### **5. Diseñado de acuerdo al tamaño y cultura de las firmas en el país**

El “Control de Calidad” en el ejercicio de auditoría de la firma, debe también tomar en cuenta la aplicación de las políticas y procedimientos de control de calidad en el desempeño profesional (producto) de la firma, vale indicar que el modelo debe adecuarse al tamaño de la firma, sus políticas y cultura que tiene para desarrollar un trabajo de auditoría.

## **6. Los beneficios a las firmas y al público en general**

El “Control de Calidad” debe producir beneficios a la firma y al público en general. Es por eso esta razón que debe ser mandatorio que todos los socios y profesionales de la firma participen en el proceso. Los organismos profesionales de cada país deben establecer comités que evalúen los resultados de las revisiones de calidad, a los cuales, los socios de las firmas deben representar y comprometerse a mejorar los resultados de las revisiones de calidad.

Después de concluir con el establecimiento del programa de “Control de Calidad se procederá al trabajo de campo, que ya no sólo será con pruebas de cumplimiento, ya que en este nuevo enfoque, al realizar el control de calidad debemos obtener una seguridad razonable de que cumplen con los objetivos y procedimientos de control de calidad establecidos, y no así obtener certeza razonable del trabajo que reeefectuó, por lo tanto de acuerdo a la planeación se realizarán pruebas sustantivas; por lo tanto al efectuar el control de calidad no se debe ya, confiar en el prestigio solamente.

Ya en esta etapa de ejecución, se empezará a verificar sobre trabajos realizados de acuerdo a lo siguiente:

1. ¿Está fechado el informe según los requerimientos de las normas profesionales?

2. ¿Se incluyeron en el informe los elementos básicos requeridos por las normas profesionales, además de un lenguaje apropiado para modificar el informe en las circunstancias descritas en dichas normas?
3. ¿Cubre el informe todos los periodos de los estados financieros que se presentan?
4. ¿Están debidamente titulados todos los estado financieros?
5. Es apropiado el sistema contable que se utiliza, así como las revelaciones en lo referente a:

- a. Políticas contables importantes
- b. Cambios contables
- c. Estados Financieros comparativos
- d. Combinación de negocios.

6. Con respecto a las contingencias y compromisos:

¿Se han acumulado y/o revelado en forma apropiada las contingencias para pérdidas?

¿Se han develado en forma adecuada otras contingencias y compromisos?

7. Es apropiado el sistema contable y las revelaciones en lo referente a:

¿Separación de activos y pasivos, en circulante y no circulante, en su caso?

¿Valuación de las estimaciones?

¿Restricciones de efectivo, incluyendo los saldos compensatorios?

8. Cuantas y documentos por cobrar:

¿Préstamos y gastos relacionados de origen?

¿Efecto de las tasas de interés que no reflejan las tasas reales del mercado?

¿Otras cuentas por cobrar?

9. Realizo el auditor:

¿Una evaluación del riesgo de las declaraciones equivocadas en los estados financieros, incluyendo el riesgo de que los errores, irregularidades y actos ilegales fueron causa de errores materiales en los propios estados financieros?

¿Un diseño de la auditoría para proporcionar una seguridad razonable de detección de errores e irregularidades, y el efecto directo de los actos ilegales que podrían ser importantes para los estados financieros?

10. ¿Llevó a cabo los procedimientos apropiados respecto a las contingencias subsecuentes a la fecha del balance general, pero anteriores a la fecha del informe?

Lo anterior es un resumen de cientos de casos que tienen que verificar en esta etapa: de informe del auditor, estados financieros y sus notas, áreas de

papeles de trabajo, áreas funcionales, otras auditorias de requerimiento especial, etc.

#### **5.4 CONCLUSIONES E INFORMES DEL CONTROL DE CALIDAD**

Una vez que se concluya con el trabajo de campo del control de calidad, por parte de los revisores, se deberá efectuar a reunir evidencia de la aplicación de normas de control de calidad de la firma revisada, concerniente a la independencia, integridad, objetividad, asignación de personal a los trabajos, consultas, supervisión, contratación de personal, desarrollo profesional, promociones, aceptación y continuidad de clientes e inspección; para formar el tipo de informe a emitir, que podría ser:

- ◆ Una opinión sin salvedades (limpia)
- ◆ Una opinión con salvedades (calificada)
- ◆ Una opinión adversa (negativa)

Se debe hacer una puntualización en esta etapa, indicando que bajo esta propuesta, el control de calidad lo puede realizar una firma de auditoria a otra firma, pero no viceversa; También puede realizase el control de calidad, después de crearse un comité de control de calidad dependiente del Colegio de Auditores de Bolivia, para que revisen a las firmas inscritas. Además que se puede crear un departamento, mediante un decreto para que el gobierno efectúe estos controles de calidad, y designe que firmas están capacitadas para efectuar control de calidad, para así arribar a una opinión totalmente objetiva e imparcial.

# **MODELOS DE INFORMES DE CONTROL DE CALIDAD**

## **Informe sin salvedad (limpio) de control de calidad**

### **INFORME DE CONTROL DE CALIDAD INDEPENDIENTE**

La Paz, 11 de noviembre de 2008

A los Socios  
VOCES INOCENTES S.R.L.  
Auditores y consultores de Administración  
La Paz – Bolivia

Para Lic. Aud. Juan Carlos Aguilar Morales

Hemos revisado el sistema de control de calidad para la práctica de contabilidad y auditoría de VOCES INOCENTES S.R.L. por el año que termino el 30 de septiembre de 2008. Nuestra revisión se efectuó de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores Públicos. Probamos el cumplimiento con las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma con el alcance que consideramos necesario. Estas pruebas incluyeron una revisión de trabajos seleccionados de contabilidad y auditoría.

En la realización de nuestra revisión, hemos considerado las normas de control de calidad emitidas por la Federación Internacional de Contadores, estas normas indican que el sistema de control de calidad de una firma debe ser apropiadamente comprensivo y convenientemente diseñado en relación con el tamaño de la firma, su estructura organizacional, políticas de operación y la naturaleza de su práctica. Ella establece que la variación en el desempeño individual puede afectar el grado de cumplimiento con el sistema de control de calidad de la firma y por lo tanto reconocer que pudiera no hacer cumplimiento con todas las políticas y procedimientos en cada caso.

En nuestra opinión el sistema de control de calidad para la práctica de contabilidad de auditoría de VOCES INOCENTES S.R.L. por el año que terminó el 30 de septiembre de 2008, cumple con los objetivos de control de calidad establecidas por la Federación Internacional de Contadores y fueron observadas durante el año que

terminó en esa fecha, para proporcionar a la firma de una seguridad razonable en el cumplimiento con las normas profesionales en la conducción de esa práctica.

Lic. Aud. Luís Mandoki  
R&C AUDITORES Y CONSULTORES EN ADMINISTRACIÓ

## **Informe con salvedad (calificado) de control de calidad**

### **INFORME DE CONTROL DE CALIDAD INDEPENDIENTE**

La Paz, 11 de noviembre de 2008

A los Socios  
VOCES INOCENTES S.R.L.  
Auditores y consultores de Administración  
La Paz – Bolivia

Para Lic. Aud. Juan Carlos Aguilar Morales

Hemos revisado el sistema de control de calidad para la práctica de contabilidad y auditoría de VOCES INOCENTES S.R.L. por el año que termino el 30 de septiembre de 2008. Nuestra revisión se efectuó de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores Públicos. Probamos el cumplimiento con las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma con el alcance que consideramos necesario. Estas pruebas incluyeron una revisión de trabajos seleccionados de contabilidad y auditoría.

En la realización de nuestra revisión, hemos considerado las normas de control de calidad emitidas por la Federación Internacional de Contadores, estas normas indican que el sistema de control de calidad de una firma debe ser apropiadamente comprensivo y convenientemente diseñado en relación con el tamaño de la firma, su estructura organizacional, políticas de operación y la naturaleza de su práctica. Ella establece que la variación en el desempeño individual puede afectar el grado de cumplimiento con el sistema de control de calidad de la firma y por lo tanto reconocer que pudiera no hacer cumplimiento con todas las políticas y procedimientos en cada caso.

Como se señala en nuestra carta de comentarios de esta fecha, nuestra revisión revelo que las políticas de control de calidad de la firma y los procedimientos de supervisión, referentes a la planeación

de las auditorías, no fueron diseñadas apropiadamente para proporcionar a la firma una seguridad razonable del cumplimiento con normas profesionales.

En nuestra opinión, excepto por la deficiencia que se menciona en el párrafo anterior, el sistema de control de calidad para la práctica de contabilidad y auditoría de VOCES INOCENTES S.R.L. por el año que terminó el 30 de septiembre de 2008, cumple con los objetivos de control de calidad establecidas por la Federación Internacional de Contadores y fueron observadas durante el año que terminó en esa fecha, para proporcionar a la firma de una seguridad razonable en el cumplimiento con las normas profesionales en la conducción de esa práctica.

Lic. Aud. Luís Mandoki  
R&C AUDITORES Y CONSULTORES EN ADMINISTRACIÓN.

## **Informe con opinión adversa (negativo) de un control de calidad**

### **INFORME DE CONTROL DE CALIDAD INDEPENDIENTE**

La Paz, 11 de noviembre de 2008

A los Socios  
VOCES INOCENTES S.R.L.  
Auditores y consultores de Administración  
La Paz – Bolivia

Para Lic. Aud. Juan Carlos Aguilar Morales

Hemos revisado el sistema de control de calidad para la práctica de contabilidad y auditoría de VOCES INOCENTES S.R.L. por el año que termino el 30 de septiembre de 2008. Nuestra revisión se efectuó de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores Públicos. Probamos el cumplimiento con las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma con el alcance que consideramos necesario. Estas pruebas incluyeron una revisión de trabajos seleccionados de contabilidad y auditoría.

En la realización de nuestra revisión, hemos considerado las normas de control de calidad emitidas por la Federación Internacional de Contadores, estas normas indican que el sistema de control de calidad de una firma debe ser apropiadamente comprensivo y convenientemente diseñado en relación con el tamaño de la firma, su estructura organizacional, políticas de operación y la naturaleza de su práctica. Ella establece que la variación en el desempeño individual puede afectar el grado de cumplimiento con el sistema de control de calidad de la firma y por lo tanto reconocer que pudiera no hacer cumplimiento con todas las políticas y procedimientos en cada caso.

Como se señalo en nuestra carta de comentarios de esta fecha, nuestra revisión revelo varias fallas en el apego a las normas profesionales en el informe sobre desviaciones importantes a principios de contabilidad generalmente aceptados, en la aplicación de otras normas de auditoría generalmente aceptados y en el cumplimiento con normas para servicios de contabilidad y revisión. A ese respecto, nuestra revisión revelo que las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma, no fueron diseñados apropiadamente porque requieren la preparación de un programa de auditoría por escrito, el cual es requerido por las normas de auditoría generalmente aceptadas. Adicionalmente nuestra revisión determinó fallas en llenado de lista de verificación requeridos por la política de la firma, así como fallas de revisión de los papeles de trabajo, tal como lo requiere la política de la firma.

En nuestra opinión debido a la importancia de los asuntos señalados en el párrafo precedente, el sistema de control de calidad para la práctica de contabilidad y auditoría de VOCES INICENTES S.R.L. por el año que terminó el 30 de septiembre de 2008, no cumplió con los objetivos de control de calidad establecidas por la Federación Internacional de Contadores y no proporcionó a la firma una seguridad razonable del cumplimiento con normas profesionales en la conducción de esa práctica.

Lic. Aud. Luís Mandoki  
R&C AUDITORES Y CONSULTORES EN ADMINISTRACIÓN

## **5.5 ACTITUDES IRREGULARES DE LAS AUTORIDADES DEL SISTEMA FINANCIERO**

Bolivia, definitivamente, no es país real, ordenado y estructurado; pareciera que somos un proyecto descabellado, una novela surrealista o un cuadro abstracto, jamás podríamos pretender que un profano de nuestra realidad pueda entender mediante la historia en las que nos desenvolvemos.

Cuando nos encontramos en la mitad de un escándalo, de pronto aparece otro más interesante que nos hace perder el interés por el anterior y, así sucesivamente, esta historia se repite. Todas ellas tienen una particularidad absurda; jamás llegan al final, nunca nos enteramos del informe final, de la última sentencia. Cuando el escándalo alcanza connotaciones infames, el Estado lo apacigua con medidas “parches” destinadas fundamentalmente a proteger a los responsables; se utiliza la normativa jurídica para ahogar cualquier vestigio de justicia.

Las discriminaciones raciales, políticas, económicas y religiosas, son generadoras de injusticias, indiscutiblemente son las madres de la violencia, de los resentimientos y odios. Los privilegios por su parte son generadores de beneficios, de soberbia de prepotencia de desconocimiento de las reglas; estas prácticas son negativas para el desarrollo, el crecimiento y la convivencia de los hombres, de los pueblos.

Si estas particularidades las trasladamos como políticas de administración, podemos estar seguros que van a generar discrepancias y observaciones, De un tiempo a esta parte, estas prácticas se han venido implementando en el manejo de la cosa pública.

El sistema financiero no ha podido mantenerse al margen de los “privilegios y discriminaciones”, lo cual nos da como resultante, que esta cohabite entre la discordia, la deslealtad, y las infidelidades. Es una forma de corroer el sistema, y está diseñada para fortalecer los entornos que coinciden, y tomar ventajas sobre los demás, para que los beneficios se concentren alrededor de ellos, y con estos ampliar el universo de su poder, Si ellos, los

beneficiarios se equivocaran, toda esta estructura de su entorno se volcará a corregir, sanar y borrar dichos errores; pero si quien cometiere cualquier desliz está fuera de la “hermandad”, esta estructura se vuelca con todos su peso para sancionar al infractor, es como una forma de expiarse de sus culpas.

La estructura del informe del control de calidad será la siguiente:

**Fecha**, del último día de la revisión de control de calidad.

**Título**, que mencione la palabra **INDEPENDIENTE**, por ejemplo” informe de Control de Calidad Independiente”.

**Destinatario**, que mencione a la o las máximas autoridades de la firma revisada. En el caso de una empresa individual, al socio principal o único.

**Primer párrafo**, (introdutoria) destinado a declarar que:

- ◆ Se reviso el sistema de control de calidad
- ◆ La fecha del periodo o ejercicio que se reviso
- ◆ El nombre de la firma
- ◆ Se reviso de acuerdo a parámetros establecidos
- ◆ Se probó el cumplimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad
- ◆ Esas pruebas incluyeron una revisión de trabajos seleccionados.

**Segundo párrafo**, (alcance) mencionará a la realización del trabajo, que normas se consideraron, declarar que esas normas deben ser apropiadamente comprensivas, y diseñados de acuerdo al tamaño de la firma y reconocer que pudiera no haber cumplimiento con todo lo señalado.

**Tercer párrafo**, (opinión) declarar que es una opinión con certeza positiva del control de calidad, nombrar a la firma, la fecha y si cumple con los objetivos de las normas de control de calidad, que fueron observados para proporcionar a la firma una seguridad razonable del cumplimiento de las normas profesionales en la conducción de los trabajos determinados.

**Nombre**, del socio de la firma o jefe del equipo de control de calidad que realizó la revisión.

Lo anterior es la estructura de un informe estándar, que contiene tres párrafos, pero cuando se emite una opinión con salvedad o adversa se incrementa el párrafo de la salvedad.

En el control de calidad no se emite el informe de abstención u opinión denegada como en una auditoría tradicional, ya que cualquier limitación al alcance de nuestro trabajo nos conduce a una opinión negativa.

Así mismo cuando se da una salvedad, ya sea para una opinión con salvedad u opinión negativa, el informe siempre irá acompañado de una carta de comentario, de acuerdo al siguiente ejemplo:

## **CARTA DE COMENTARIOS PARA EL CONTROL DE CALIDAD**

(Fecha igual que en el informe)

A los Socios  
VOCES INOCENTES S.R.L.  
Auditores y consultores de Administración  
La Paz – Bolivia

Hemos examinado el sistema de control de calidad de las prácticas de contabilidad y auditoría de VOCES INOCENTES S.R.L.,

correspondiente al año que terminó el 30 de septiembre de 2008, y hemos emitido nuestro informe el 11 de noviembre del mismo año, que tiene salvedades que se describe posteriormente. Esta carta se debe leer en conjunto con el informe.

Nuestro examen fue hecho con el propósito de informar sobre su sistema de control de calidad, el cumplimiento con este y con los requisitos de la Federación Internacional de Contadores. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las normas de control de calidad, de cualquier forma, nuestro examen no descubrirá necesariamente, todas las debilidades en el sistema o falta de cumplimiento con éste o con los requisitos de la membrecía de la firma, debido a que nuestro examen se basó en pruebas selectivas.

Existen limitaciones inherentes que deben ser reconocidas al considerar la efectividad potencial de cualquier sistema de control de calidad. En la realización de la mayoría de los procedimientos de control, pueden resultar desviaciones por el mal entendimiento de las instrucciones, errores de juicio, falta de cuidado u otros factores personales. La proyección de cualquier evaluación de un sistema de control de calidad, para periodos futuros, está sujeta al riesgo de que el procedimiento pueda convertirse en inadecuado por los cambios en condiciones o que el grado de cumplimiento con los procedimientos se haya deteriorado. Como resultado de nuestra revisión, tenemos los siguientes comentarios:

### **POR SUPERVISIÓN**

Hallazgo.- Nuestra revisión descubrió que las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma, no proporcionan de ningún modo de seguridad de que los informes, incluyan todas las revelaciones importantes. Como resultados, notamos estados financieros que no incluían todas las revelaciones requeridas por los principios de contabilidad generalmente aceptados y en un caso, estados financieros que fueron presentados erróneamente en forma importante. El informe de los estados financieros, ha sido retirado y los estados financieros están siendo revisados.

Recomendación.- La firma debe adoptar procedimientos para asegurar que los estados financieros de los clientes, incluyan todos los hallazgos importantes, para la obtención de estados financieros adecuados y listas de pendientes para el informe.

Los asuntos mencionados fueron considerados al determinar nuestra opinión y expuestos en nuestro informe del 11 de noviembre de 2008 y el contenido de esta carta no cambia el informe.

Lic. Aud. Luís Mandoki  
Jefe de Equipo  
R&C AUDITORES Y CONSULTORES EN ADMINISTRACIÓN

De la carta de comentarios anterior, se puede indicar que, los hallazgos y recomendaciones se podrían incluir de acuerdo a la cantidad de ellos, en secuencia de las normas de control de calidad, es decir, si existe un hallazgo de independencia, aceptación de clientes, educación continua, etc.; Que llegarían a ser las salvedades.

Es ahí donde podría concluir el control de calidad. Pero, este proceso debe continuar en una etapa post – control de calidad.

## **5.6 ETAPA POST CONTROL DE CALIDAD**

Concluido el control de calidad, y si se dio una opinión con salvedades o negativa. La firma que realizó el control de calidad deberá informar a los colegios correspondientes, en este caso al Colegio de Auditores de Bolivia, si dicha firma sigue operando sin ningún cambio de acuerdo a las recomendaciones que se hizo, y si la firma corrige esos errores, no será necesario.

Pero el que realizó el control de calidad, deberá publicar a la sociedad los resultados en un periódico de circulación nacional, para que la firma que fue revisada se comprometa a operar de acuerdo a las normas de control de calidad y en apego a las normas profesionales.

Además que el control de calidad debe ser una constante, por lo que se indicaría, que el control de calidad no termina con un informe aunque fuese una opinión limpia. Más al contrario, se debe realizar un control continuo de las políticas y procedimientos en apego a las normas profesionales.



# **GLOSARIO DE TERMINOS**

## **ABSTENCIÓN DE OPINIÓN**

Tipo de informe en la cual los auditores establecen que ellos no expresan una opinión sobre los estados financieros.

## **ACTOS ILEGALES**

Violación de leyes o regulaciones gubernamentales.

## **AFIRMACIÓN**

Aseveración o declaración hecha generalmente por la gerencia de una entidad.

## **AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS**

Examen diseñado para proporcionar el nivel de contabilidad más alto que brindan los CPA, que los estados financieros siguen los PCGA u otra base aceptable de contabilidad.

## **CARTA DE COMPROMISO**

Carta formal enviada por los auditores al cliente, al principio de un contrato, en la que se resume la naturaleza del mismo, las limitaciones al alcance de nuestro trabajo, el trabajo que deberá ser realizado por el personal del cliente y la base para los honorarios de la auditoría. El propósito de la carta compromiso es evitar malentendidos, y son esenciales en contratos que no involucran una auditoría y en los que sí involucren.

## **CARTA DE REPRESENTACIÓN**

Una sola carta o cartas separadas preparadas por altos ejecutivos de la compañía del cliente a petición de los auditores, en las que se hacen ciertas declaraciones sobre la posición financiera u operaciones de la compañía.

## **CERTEZA (SEGURIDAD)**

Certeza o seguridad se refiere a la satisfacción del auditor respecto de la contabilidad de una aseveración hecha por una de las partes para ser usada por otra de las partes.

## **CERTEZA RAZONABLE (SEGURIDAD RAZONABLE)**

En un trabajo de auditoría, el auditor ofrece un alto, pero no absoluto, nivel de seguridad, expresado positivamente en el dictamen como certeza razonable de que la información sujeta a auditoría está libre de declaraciones erróneas sustanciales.

## **COLAPSO**

Caída, hundimiento. Alternación, repentina y brusca de las funciones vitales que produce una debilidad extrema. Paralización o disminución de una actividad.

## **CONTRATO DE ATESTACIÓN**

Compromiso en el cual un profesional se compromete a expresar una conclusión sobre la contabilidad de una afirmación que es responsabilidad de otra parte.

## **CONTROL**

Comprobación, inspección o intervención, dirección, mando, regulación.

## **CONTROLES DE CALIDAD**

Las políticas y procedimientos adoptados por una firma para proporcionar razonable seguridad de que todas las auditorías hechas por la firma se llevan a cabo de acuerdo a los objetivos y principios básicos que gobiernan una auditoría, según se expone en las Normas Internacionales de Auditoría.

## **CONTROL INTERNO**

Proceso efectuado por la junta directiva de la entidad, la gerencia y demás personal, diseñado para proporcionar una seguridad razonable relacionada con el logro de objetivos en las siguientes categorías : a) Contabilidad de la presentación de los informes financieros; b) Efectividad y eficiencia de operaciones; c) Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.

## **CALIDAD**

Conjunto de buenas cualidades o propiedades que caracterizan una cosa, una persona o un servicio. Valor excelente del objeto u objetivo que persigue.

## **CRITERIOS RAZONABLES**

Criterios que generan información útil. Criterios razonables que pueden ser establecidos por un cuerpo reconocido o ser expresado en la afirmación de una manera suficientemente, clara y completa para que un lector conocedor pueda entenderlos.

## **ERROR**

Declaración errada no intencional en los estados financieros u omisión de una cifra o de una revelación.

## **ESCANDALO**

Alboroto, tumulto. Acción deshonesto, inmoral, que conmueve la opinión pública. Acción que provoca indignación o que es digna de desprecio. Delito

que se caracteriza por una conducta contraria a la moral pública o las buenas costumbres.

### **ESPECIALISTA**

Persona o firma que posee una destreza o conocimiento especial en un campo diferente de la contabilidad o de la auditoría, como un actuario.

### **FIRMA DE AUDITORIA**

Nombre comercial, empresa o establecimiento que se dedica a la auditoría, consultoría; relativo a lo financiero.

### **INCUMPLIMIENTO**

El término incumplimiento se usa para referirse a actos de omisión o comisión por parte de la entidad que está siendo auditada, ya sea en forma intencional o no intencional y, que son contrarias a las leyes y reglamentos vigentes.

### **INDEPENDENCIA**

Norma de auditoría muy importante, que prohíbe a los CPA expresar una opinión sobre los estados financieros, a menos que sean independientes con respecto a ella.

### **INFORME ESTANDAR**

La relación estándar de un informe no calificado de los auditores, no incluye modificaciones como el énfasis en un asunto, duda sustancial sobre la condición de empresa en marcha, cambio en un principio contable, alejamiento de los PCGAs o una opinión de responsabilidad compartida.

### **INSPECCION**

La inspección consiste en examinar registros, documentos o activos intangibles.

## **IRREGULARIDAD**

Error intencional en los estados financieros u omisión de una cifra o revelación.

## **INFORME ESTANDAR DE LOS AUDITORES**

Documento muy preciso diseñado para comunicar exactamente el carácter y las limitaciones de la responsabilidad asumida por los auditores.

## **LIMITACIÓN AL ALCANCE**

Restricción que impide que los auditores puedan aplicar todos los procedimientos de auditoría que ellos consideran necesarios bajo las circunstancias. Las limitaciones en el alcance pueden ser impuestas por el cliente o pueden ser impuestas por otras circunstancias.

## **NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS**

Conjunto de 10 normas adoptadas por el AICPA y obligatorias para sus miembros, y diseñados para asegurar la calidad del trabajo de los auditores.

## **OPINIÓN ADVERSA**

Opinión de que los estados financieros no presentan razonablemente la posición financiera, los resultados de operaciones y los flujos de efectivo, de conformidad con los PCGAs.

## **OPINIÓN CALIFICADA**

Opinión expresada cuando el auditor concluye que una opinión no calificada no puede ser expresada pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración, o limitación de alcance no es tan importante y determinante como para requerir una opinión adversa o una abstención de opinión , que

emplea una cláusula como, excepto por, para limitar la opinión de los auditores sobre los estados financieros.

### **PARRAFO ACLARATORIO**

Párrafo incluido en un informe de los auditores para explicar un asunto o para describir las razones que llevaron a dar una opinión diferente de la no calificada.

### **PROFESIÓN**

Actividad que comprende la responsabilidad de servir al público, tiene un complejo conjunto de conocimientos y normas para admisión, y requiere contar con la confianza del público.

### **PRUEBAS SUSTANTIVAS**

Pruebas de saldos y transacciones de cuentas diseñadas para detectar errores materiales que existan en los estados financieros. La naturaleza, oportunidad y extensión de las pruebas sustantivas están determinadas por la consideración de los auditores de control interno del cliente.

### **RECOPIACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS**

Presentación en forma de información de estados financieros, que es la aseveración de la gerencia, sin expresar una aseveración sobre la confiabilidad de los Estados Financieros.

### **REVISION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

Desarrollo de procedimiento investigativo limitados con un alcance substancialmente menor que una auditoría hecha en concordancia con la NAGAs.

## **RIESGO DE AUDITORIA**

Riesgo de que los auditores, inadvertidamente, fallan en la modificación apropiada de su opinión sobre los estados financieros cuando estos han sido materialmente errados.

## **SESGO**

Distorsión en la presentación de un resultado, bien en el proceso de estimación en la selección o el examen de la muestra.

# **NORMAS DE AUDITORIA**

## **NORMA DE AUDITORIA No. 1 DEL CAUB (CTNAC)**

### **NORMAS BASICAS DE AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS**

**DECISION No. 12** (originada en la recomendación No. 17)

**Visto:** EL TRABAJO DE COMISIÓN DE Normas de Auditoría de este Consejo y

#### **CONSIDERANDO:**

Que es necesario establecer las Normas Básicas de Auditoría de Estados Financieros en el orden nacional, basadas en las Guías Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados aprobados por la Federación Internacional de Contadores (IFAC)

#### **SE DECIDE**

Adoptar las siguientes normas básicas de auditoría de estados financieros

#### **1. INTRODUCCION**

##### **1.1 Formulación de las normas básicas de auditoría**

La Federación Internacional de Contadores (IFAC), fundada en 1977, tiene un comité permanente denominado Comité de Prácticas Internacionales de

Auditoría (IAPC), el cual tiene la responsabilidad de emitir proyectos y guías sobre auditoría y servicios relacionados.

El Consejo Técnico Nacional de Auditoría de Contabilidad a decidido asimilar las Guía Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados y aprobarlas como Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, previas ciertas modificaciones que resulten necesarias.

## **1.2 Objetivo de la Auditoría de Estados Financieros**

El objetivo de una auditoría de Estados Financieros es facultar a un auditor independiente para expresar una opinión sobre la razón habilidad con la que estos presentan la situación patrimonial y financiera, el resultado de las operaciones y los cambios en la situación financiera (flujos de efectivo), de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

La opinión del auditor ayuda a establecer la credibilidad de los estados financieros. El usuario, sin embargo, no deberá suponer que la opinión del auditor constituye una garantía en cuanto a la futura viabilidad de la entidad con la cual la gerencia ha conducido las operaciones de la entidad.

El informe del auditor es el medio por el cual expresa su opinión o, si las circunstancias lo requieren, se abstienen de opinar. En cualquier caso, dirá si su examen a sido efectuado de acuerdo con normas de auditoría, generalmente aceptados

## **1.3 Responsabilidad de la preparación de Estados Financieros**

Mientras el auditor es responsable de formarse y expresar su opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad en cuanto a la preparación de ellos recae en la gerencia de la entidad. La

responsabilidad de la gerencia incluye el mantenimiento de registros contables y controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad, así como la salvaguarda de los activos de la entidad. La Auditoría de estados financieros no revela a la gerencia de sus responsabilidades.

#### **1.4 Alcance de la Auditoría**

El auditor normalmente determina el alcance de una auditoría de estados financieros de acuerdo con requerimientos de la ley, de reglamentaciones o de los organismos profesionales competentes.

La auditoría deberá organizarse para cubrir adecuadamente todos los aspectos de la entidad que sean importantes en los estados financieros que se auditan. Para formarse una opinión sobre los estados financieros el auditor deberá obtener una seguridad razonable en cuanto a si la información contenida en los registros contables principales y otras fuentes de información, es suficiente y confiable como base para la preparación de estados financieros. Al formar su opinión, el auditor deberá también decidir si la información importante es revelada en forma adecuada en los estados financieros.

El auditor avalúa la contabilidad y suficiencia de la información contenida en los registros contables principales y otras fuentes de información, por medio de:

**a)** La relación de un estudio y evaluación del sistema contable y controles internos sobre los que desee apoyarse y la ejecución de pruebas sobre esos controles internos para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de otros procedimientos de auditoría.

**b)** La realización de otras pruebas y procedimientos de verificación de transacciones contables y saldos de cuentas, que el considere necesarias de acuerdo con las circunstancias.

El auditor determina si la información importante esta adecuadamente revelada por medio de:

**a)** La verificación de estados financieros con los principales registros contables y otras fuentes de información, para establecer si dichos estados exponen adecuadamente las transacciones y hechos registrados.

**b)** La evaluación de los juicios adoptados por la gerencia en la preparación de los estados financieros, consecuentemente el auditor evalúa la selección y aplicación consistentes de la políticas de contabilidad, la forma en la cual la información ha sido clasificada y la suficiencia de revelación.

El juicio es indispensable en todo el trabajo del auditor, por ejemplo al decidir el alcance de los procedimientos de auditoría y al evaluar la razón habilidad de los criterios y estimaciones aplicadas por la gerencia en la preparación de los estados financieros. Además, gran parte de la evidencia disponible para el auditor, es más de naturaleza persuasiva que

concluyente. En vista de los factores anteriores, rara vez se pueden lograr una absoluta certeza en auditoría.

En el proceso de información de su opinión de sustentados financieros, el auditor aplica procedimientos diseñados para obtener una certeza razonable de que los estados financieros están preparados de adecuadamente en todos sus aspectos importantes. En virtud de la naturaleza de las pruebas y de otras limitaciones inherentes a una auditoría

aunadas a las limitaciones propias de cualquier sistema de control interno, existe un riesgo inevitable de que algunas fallas importantes puedan permanecer sin descubrirse. Sin embargo, cualquier indicio de que un fraude o error pudiera haber ocurrido y que pudiera ocasionar una distorsión importante, obligaría al auditor a ampliar sus procedimientos para confirmar o disipar sus dudas.

Las limitaciones al alcance de la auditoría de estados financieros que restrinjan la capacidad de auditor para expresar una opinión sin salvedades sobre tales estados financieros, deberán mencionarse en su dictamen y, según sea el caso, deberán expresar una opinión con salvedades o una abstención de opinión.

## **2. NORMAS BASICAS DE AUDITORIA**

Los principios básicos que rigen las responsabilidades profesionales de auditor y que deben ser cumplidos en todos los casos en que se lleve a cabo una auditoría son los siguientes:

### **2.1 Integridad, Objetividad e independencia**

El auditor independiente debe:

- a) Ser recto, honesto y sincero en su enfoque respecto a su trabajo profesional.
- b) Ser justo y no debe permitir que prejuicios o tendencias afecten su objetividad.

c) Mantener una actitud imparcial y deber ser aparecer libre de cualquier interés que pudiera considerarse, cualquiera que sea su efecto real, como incompatible con la integridad y objetividad.

## **2.2 Habilidades de competencia**

La auditoría debe ejecutarse y el dictamen debe prepararse con el debido cuidado profesional por personas que tengan adecuado entrenamiento, experiencia y competencia en auditoría. El auditor debe poseer título profesional de contador público o su equivalente.

El auditor requiere habilidades y competencia especializada, que se adquieren a través de la combinación de la educación general, del conocimiento técnico obtenido a través del estudio y de cursos formales que concluyan con un examen para calificar aptitudes, así como de la experiencia práctica bajo la supervisión apropiada.

Además, requiere estar en forma permanente, al tanto de los progresos, incluyendo pronunciamientos internacionales y nacionales de trascendencia sobre contabilidad y auditoría, reglamentaciones importantes y requerimientos legales.

## **2.3 Confidencialidad**

El auditor debe respetar la confidencialidad de la información que obtenga en el curso de su trabajo y no debe revelar la información a terceros sin que cuente con autorización específica, a menos que exista una obligación legal o profesional para ello.

## **2.4 Trabajos realizados por otros profesionales**

Cuando el auditor delega trabajo a sus asistentes o utiliza trabajo realizado por otros auditores o expertos, el continúa siendo responsable de formarse y expresar una opinión con respecto a la información financiera.

El auditor debe dirigir, supervisar cuidadosamente el trabajo delegado a sus asistentes. Debe obtener seguridad razonable de que el trabajo efectuado por otros auditores o expertos es adecuados para sus propósitos.

## **2.5 Documentación**

El auditor debe documentar aquellos asuntos que sean importantes para proporcionar evidencia de que la auditoría se practicó de acuerdo con las presentes normas.

## **2.6 Planificación**

El auditor debe planificar su trabajo para que el permita realizar una auditoría. De manera eficiente y oportuna. La planificación debe basarse en el conocimiento de la actividad de la entidad auditada.

La planificación debe basarse para, entre otras cosas:

- a) Adquirir conocimiento del sistema de contabilidad de la entidad, de las políticas y procedimientos de control interno.
  
- b) El establecer el grado de confianza que se espera tener en el control interno.

c) Determinar y programar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría que se llevarán a cabo.

d) Coordinar el trabajo que habrá que efectuarse.

La planificación debe seguirse desarrollando y revisando según sea necesario, en el curso de la auditoría.

## **2.7 Evidencia de auditoría**

El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y competente a través de la aplicación de procedimientos de cumplimiento y sustantivos, que le permitan obtener conclusiones razonables en las cuales base su opinión sobre la información financiera.

Los procedimientos de cumplimiento son pruebas diseñadas para obtener una seguridad razonable de que están en vigor aquellos controles internos en los que el auditor deposita su confianza.

Los procedimientos sustantivos se diseñan para obtener evidencia de que los datos producidos por el sistema de contabilidad están completos, son exactos y válidos.

Pueden ser de dos tipos:

a) Pruebas de detalle de las operaciones y saldos.

b) Análisis de relaciones y tendencias importantes, incluyendo la investigación que resulte de fluctuaciones y partidas poco usuales.

## **2.8 Sistema de contabilidad y de control interno**

La gerencia es responsable de mantener un sistema de contabilidad adecuado, que incorpore diversos controles internos con la amplitud apropiada al tamaño y la naturaleza de la actividad respectiva. El auditor necesita tener seguridad razonable de la que el sistema de contabilidad e adecuados y de que toda la información contable que debiera haberse registrado, de hecho lo ha sido. Normalmente los controles internos contribuyen a tal seguridad.

El auditor debe adquirir la comprensión del sistema de contabilidad y de los controles internos relativos y estudiar y evaluar la operación de aquellos controles internos sobre los que desea apoyarse para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.

Cuando el auditor llega a la conclusión de que pueda apoyarse en ciertos controles internos, sus procedimientos sustantivos normalmente serán menos amplios de los que bajo otras circunstancias se requerirían y también pudieran diferir en cuanto a su naturaleza y oportunidad.

## **2.9 Conclusiones de la auditoría y dictamen**

El auditor debe revisar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría que obtuvo, como base para expresar su opinión respecto a la información financiera. Esta revisión y evaluación incluye formarse una conclusión global en cuanto a que:

- a) La información financiera se ha preparado utilizando políticas de contabilidad aceptables, las que se han aplicado consistentemente.

b) La información financiera cumple con las reglamentaciones, aplicaciones y con los requisitos legales.

c) El panorama que presenta la información financiera como un todo es congruente con el conocimiento que tiene el auditor con respecto a la entidad.

d) Existe revelación suficiente de todos los asuntos importantes relativos a la adecuada presentación de la información financiera.

El dictamen del auditor debe contener una clara expresión por escrito de la opinión sobre la información financiera. Una opinión sin salvedades indica que el auditor se a satisfecho en todos los aspectos importantes de los puntos que se incluyen en el párrafo anterior.

Cuando se emite con salvedades, una opinión adversa o se niega la opinión, el dictamen del auditor debe establecerse de manera clara e informativa, todas las razones para ello.

## **NIA SECCION 220 CONTROL DE CALIDAD DEL TRABAJO DE AUDITORIA**

### **Introducción**

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el control de calidad:

a) Políticas y procedimientos de una firma de auditoría respecto del trabajo de auditoría en general; y

b) Procedimientos respecto del trabajo delegado a auxiliares en una auditoría particular.

2. Las políticas y procedimientos de control de calidad deberán implementarse tanto al nivel de la firmas de auditoría como en las auditorías en particular.

3. En esta NIA los siguientes términos tienen el significado que se les atribuye en seguida:

a) “el auditor” significa la persona con la responsabilidad final por la auditoría;

b) “firma de auditoría” significa ya sea los socios de una firma que proporciona servicios de auditoría o un practicante único que proporciona servicios de auditoría, según sea apropiado;

c) “personal” significa todos los socios y personal profesional involucrado en la práctica de auditoría de la firma; y

d) “auxiliares” significa personal involucrado en una auditoría particular, distintos del auditor.

## **Firma de auditoría**

4. La firma de auditoría deberá implementar políticas y procedimientos de control de calidad diseñados para asegurar que todas las auditorías son conducidas de acuerdo con Normas Internacionales Auditoría o prácticas nacionales relevantes.
5. La Naturaleza, tiempos, y grado de las políticas y procedimientos de control de calidad de una firma de auditoría dependerá de un número de factores como el tamaño y naturaleza de su práctica, su dispersión geográfica, su organización y consideraciones sobre un apropiado costo-beneficio. Consecuentemente, las políticas y procedimientos adoptados por firmas de auditoría en particular variarán, igual que el grado de su documentación. En un apéndice a esta NIA se presentan ejemplos ilustrativos de procedimientos de control de calidad.
6. Los objetivos de las políticas de control de calidad que adopte una firma de auditoría ordinariamente incorporarán lo siguiente:

### **a) Requisitos Profesionales**

El personal de la firma observará los principios de independencia, integridad, objetividad, confidencialidad y conducta profesional.

### **b) Competencia y habilidad**

La firma deberá tener personal que haya alcanzado, y mantenga los estándares técnicos y competencia, profesional, requeridos para ser capaces de cumplir sus responsabilidades con el cuidado debido.

### **c) Asignación**

El trabajo de auditoría deberá asignarse a personal que tenga el grado de entrenamiento técnico y eficiencia requeridos para las circunstancias.

### **d) Delegación**

Deberá haber suficiente dirección, supervisión y revisión del trabajo a todos los niveles para proporcionar certeza razonable de que el trabajo desempeñado cumple con normas de calidad adecuadas.

### **e) Consultas**

Cada vez que sea necesario, se consultará, dentro o fuera de la firma, con aquellos que tengan la experiencia y conocimientos apropiados.

### **f) Aceptación y retención de clientes**

Se deberá realizar una evaluación de los clientes prospecto y una revisión, sobre una base continua, de los clientes existentes. Al tomar la decisión de aceptar o retener a un cliente, se deberá considerar la

capacidad e independencia de la firma para dar servicio al cliente en forma apropiada, y la integridad de la administración del cliente.

### **g) Monitoreo**

Se deberá monitorear la continuada adecuación y efectividad operacional de las políticas y procedimientos de control de calidad.

7. Las políticas y procedimientos generales de control de calidad de la firma deberán comunicarse a su personal en una manera que brinde certidumbre de que las políticas y procedimientos son comprendidos e implementados.

### **Auditorias particulares**

8. El auditor deberá implementar aquellos procedimientos de control de calidad que sean, en el contexto de las políticas y procedimientos de la firma, apropiados a la auditoría en particular.
9. El auditor y los auxiliares con responsabilidades de supervisión, deberán considerar la competencia profesional de los auxiliares que desarrollan el trabajo delegado a ellos, cuando decidan el grado de dirección, supervisión, y revisión apropiados para cada auxiliar.
10. Cualquier delegación de trabajo a auxiliares será de una manera que proporcione certidumbre de que dicho trabajo será desempeñado con debido cuidado por personas que tienen grado de competencia profesional requerido en las circunstancias.

### **Dirección**

11. Los auxiliares a quienes se delega trabajo necesitan la dirección apropiada. La dirección implica informar a los auxiliares de sus responsabilidades y de los objetivos de los procedimientos que van a desarrollar. También implica informarles de asuntos, como la naturaleza del negocio de la entidad y de los posibles problemas de contabilidad o de auditoría que pueda afectar la naturaleza, oportuna y alcance de los procedimientos de auditoría con los que se involucran.

12.El programa de auditoría es una herramienta importante para la comunicación de las direcciones de auditoría. El presupuesto de tiempos y el plan global de la auditoría son también útiles para comunicar las direcciones de la auditoría.

### **Supervisión**

13.La supervisión está muy relacionada con la dirección y la revisión y puede implicar elementos de ambas.

14.El personal que desempeña responsabilidades de supervisión desarrolla las siguientes funciones durante la auditoría.

a) Monitorear el avance de la auditoría para considerar sí:

- i) Los auxiliares tienen la habilidad y competencia necesarias para llevar a cabo sus tareas asignadas.
- ii) Los auxiliares comprenden la dirección de auditoría, y
- iii) El trabajo está siendo realizado de acuerdo con el plan global de auditoría y el programa de auditoría;

b) ser informados de y planear cuestiones importantes de contabilidad y auditoría surgidas durante la auditoría, mediante la valoración de su importancia y la modificación del plan global de auditoría y del programa de auditoría según sea apropiado; y

c) resolver cualquier diferencia de juicio profesional entre el personal y considerar el nivel de consulta que sea apropiado.

## Revisión

15. El trabajo desarrollado por cada auxiliar necesita ser revisado por personal de cuando menos igual competencia para considerar sí:

- a) El trabajo ha sido desarrollado de acuerdo con el programa de auditoría.
- b) El trabajo desarrollado y los resultados obtenidos han sido adecuadamente documentados;
- c) todos los asuntos significativos de auditoría han sido resultados o se reflejan en conclusiones de auditoría;
- d) los objetivos de los procedimientos de auditoría han sido logrados, y
- e) las conclusiones expresadas son consistentes con los resultados del trabajo desempeñado y soportan la opinión de auditoría.

16. Los puntos siguientes necesitan ser revisados oportunamente:

- a) el plan global de auditoría y el programa de auditoría;
- b) las evaluaciones de los riesgos inherentes y de control, incluyendo los resultados de pruebas de control y las modificaciones, si las hay, echas al plan global de auditoría y el programa de auditoría como resultados consecuente;

c) la documentación de la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos sustantivos y las conclusiones resultantes, incluyendo los resultados de consultas; y

d) los estados financieros, los ajustes de auditoría propuestos, y el dictamen propuesto del auditor.

17. El proceso de revisar una auditoría puede incluir, particularmente en el caso de complejas grandes auditorías, solicitar a personal no involucrado por otra parte en la auditoría, a desempeñar ciertos procedimientos adicionales antes de emitir el dictamen del auditor.

# APENDICE

Ejemplos ilustrativos de procedimientos de control de calidad para una firma de auditoría

## A. REQUISITOS PROFESIONALES

### Políticas

El personal de la firma observará los principios de independencia, integridad, objetividad, confidencialidad y conducta profesional.

### Procedimientos

1. Asignar a un individuo o grupo para proporcionar los linamientos y resolver las cuestiones sobre asuntos de integridad, objetividad, independencia y confidencialidad.

a) Identificar circunstancias donde sería apropiada la documentación para resolución de problemas.

b) Requerir la consulta con fuentes autorizadas cuando se considere necesario.

2. Comunicar políticas y procedimientos respecto de la independencia, integridad, objetividad, confidencialidad y conducta profesional al personal de todos los niveles dentro de la firma.

a) Informar al personal sobre las políticas y procedimientos de la firma y notificarles que se espera se familiaricen con los mismos.

b) Enfatizar la independencia de actitud mental en los programas de entrenamiento y en la supervisión y revisión de auditorías.

c) Informar al personal oportunamente de aquellas entidades a las que aplican las políticas de independencia.

i) Preparar y mantener para fines de la independencia, una lista de los clientes de la firma y otras entidades (afiliadas del cliente, tenedoras, asociadas, etc.) a quienes aplican las políticas de independencia.

ii) Poner la lista a disposición del personal (incluyendo personal nuevo para la firma u oficina) quienes la necesitan para determinar su independencia.

iii) Establecer procedimientos para notificar al personal sobre los cambios en la lista.

3. Monitorear el cumplimiento de políticas y procedimientos relativos a la independencia, integridad, objetividad, confidencialidad y conducta profesional.

a) Obtener del personal representaciones escritas periódicas, ordinariamente sobre una base anual, declarando que:

i) Conocen bien las políticas y procedimientos de la firma.

ii) No hay ni hubo durante el periodo inversiones prohibidas.

iii) No existen relaciones prohibidas, y que no han ocurrido transacciones prohibidas por la política de la firma.

b) Asignar a una persona o grupo con autoridad apropiada y responsabilidad para resolver excepciones.

c) Asignar a una persona o grupo con apropiada autoridad y responsabilidad para obtener informaciones y revisar el cumplimiento cabal de la independencia.

d) Revisar periódicamente la asociación de la firma con clientes para la certeza de si algunas áreas de involucramiento pueden o no ser vistas como deterioro de la independencia de la firma.

## **B. HABILIDADES Y COMPETENCIA**

### **Políticas**

La firma debe contar con personal que ha alcanzado y mantiene los estándares técnicos y la competencia profesional requeridas para estar capacitados para cumplir sus responsabilidades con el cuidado debido.

### **Procedimientos**

#### **Contratación**

1. Mantener un programa diseñado para obtener personal calificado, mediante la planeación de necesidades de personal, el establecimiento de objetivos de contratación, y el señalamiento de calificaciones para los involucrados en la función de contratación.

- a) Planear las necesidades de personal de la firma a todos niveles y establecer objetivos de contratación cuantificados con base en la clientela actual, crecimiento anticipado, y retiros.
  
- b) Diseñar un programa para lograr objetivos de contratación, el cual hace provisiones de:
  - i) Identificación de fuentes de candidatos potenciales.
  
  - ii) Métodos de contacto con candidatos potenciales.
  
  - iii) Métodos de identificación específica de candidatos potenciales.
  
  - iv) Métodos para atraer a los candidatos potenciales e informarles sobre la firma.
  
  - v) Métodos de evaluar y seleccionar a los candidatos potenciales para la ampliación de ofertas de empleo.
  
- c) Informar a las personas involucradas en la contratación sobre las necesidades de personal y objetivos de la contratación de la firma.
  
- d) Asignar a personas autorizadas la responsabilidad de las decisiones sobre empleos.
  
- e) Monitorear la efectividad del programa de reclutamiento.
  - i) Evaluar el programa de reclutamiento periódicamente para determinar si se están observando las políticas y procedimientos para la obtención de personal calificado.

ii) Revisar los resultados de reclutamiento periódicamente, para determinar si se están logrando las metas y las necesidades de personal.

2. Establecer calificaciones y lineamientos para evaluar candidatos potenciales en cada nivel profesional.

a) Identificar los atributos deseables en los candidatos, como inteligencia, integridad, honestidad, motivación y aptitud para la profesión.

b) Identificar logros y experiencias deseables para el nivel de ingreso y para personal experimentado. Por ejemplo:

i) Antecedentes académicos

ii) Los personales

iii) Experiencia de trabajo

iv) Intereses personales

c) Establecer lineamientos a seguir cuando se contrate a individuos en situaciones como:

i) Contratar parientes del personal o de clientes

ii) Recontratar empleados anteriores

iii) Contratar empleados de los clientes

d) Obtener información de antecedentes y documentación de calificaciones de los solicitantes por medios apropiados, como:

i) Curricula

ii) Formas de solicitud

iii) Entrevista

iv) Historial académico

v) Referencias personales

vi) Referencias de empleos anteriores

e) Evaluar las calificaciones del personal nuevo, incluyendo a aquellos contratados por canales distintos de los usuales de contratación ( por ejemplo, los que se incorporan a la firma a niveles de supervisión, o por medio de una fusión o adquisición), para determinar si cumplen con los estándares y requisitos de la firma.

3. Informar a los solicitantes y al nuevo personal sobre las políticas y procedimientos de la firma que sean importantes para ellos.

a) Usar un folleto u otros medios para informar a los solicitantes y al nuevo personal.

b) Preparar y mantener un manual que describa las políticas y procedimientos para su distribución al personal.

- c) Llevar a cabo un programa de orientación para personal nuevo.

### **Desarrollo profesional**

4. Establecer lineamientos y requisitos para la educación profesional continua y comunicárselos al personal.

- a) Asignar a un individuo o grupo con la autoridad apropiada, la responsabilidad de la función de desarrollo profesional.

- b) Procurar que los programas desarrollados por la firma sean revisados por individuos calificados. Los programas deberían contener declaraciones de objetivos y requisitos de educación y/o experiencia.

- c) Procurar un programa de orientación relativo a la firma y a la profesión para el personal recientemente contratado.

- i) Preparar publicaciones y programas diseñados para informar al personal recientemente contratado sobre sus responsabilidades y oportunidades profesionales.

- ii) Asignar la responsabilidad para conducir conferencias de orientación para explicar las responsabilidades profesionales y las políticas de la firma.

- d) Establecer los requisitos para educación profesional continua, para personal en cada nivel dentro de la firma.

- i) Considerar los requisitos o lineamientos voluntarios de los organismos legislativos y profesionales, al establecer los requisitos de la firma.

ii) Alentar la participación en programas externos de educación continua profesional, incluyendo cursos de auto-aprendizaje.

iii) Alentar la membresía en organizaciones profesionales, considerar el que la firma pegue o contribuya a las cuotas y gastos de membresía.

iv) Alentar al personal a servir en comités profesionales, a preparar artículos, y a participar en otras actividades profesionales.

e) Monitorear los programas de educación profesional continua y mantener registros apropiados, tanto a nivel de firma como individual.

i) Revisar periódicamente los registros de participación del personal para determinar el cumplimiento con los requisitos de la firma.

ii) Revisar periódicamente los reportes de evaluación y otros registros preparados para los programas de educación continua para evaluar si los programas se están presentando en forma efectiva y si están logrando los objetivos de la firma. Considerar la necesidad de nuevos programas y de la revisión o eliminación de programas no efectivos.

5. Poner a disposición del personal información sobre los desarrollos actuales en los estándares técnicos profesionales y el material con las políticas y procedimientos técnicos de la firma, y alentar al personal a que se involucre en actividades de auto-desarrollo.

a) Proporcionar al personal literatura profesional relativa a los desarrollos actuales en los estándares técnicos profesionales.

i) Distribuir al personal material de interés general, como pronunciamientos internacionales y nacionales importantes sobre asuntos de contabilidad y auditoría.

ii) Distribuir pronunciamientos sobre regulaciones y requisitos reglamentarios importantes en áreas de interés específico, como valores de la compañía y ley de impuestos, a las personas que tengan responsabilidades en dichas áreas.

iii) Distribuir al personal manuales con las políticas y procedimientos de la firma sobre asuntos técnicos. Los manuales necesitan estar actualizados de acuerdo a nuevos desarrollos y condiciones cambiantes.

b) Para programas de capacitación presentados por la firma, desarrollar u obtener material de cursos y seleccionar o entrenar a los instructores.

i) Exponer los objetivos del programa y los prerrequisitos de educación y/o experiencia para los programas de capacitación.

ii) Procurar que los instructores de programas sean calificados tanto en cuanto al contenido del programa como a métodos de enseñanza.

iii) Hacer que los participantes evalúen el contenido de los programas y a los instructores de las sesiones de capacitación.

iv) Hacer que los instructores evalúen el contenido de los programas y a los participantes en las sesiones de capacitación.

v) Actualizar los programas según sea necesario a la luz de los nuevos desarrollos, condiciones cambiantes, y reportes de evaluación.

vi) Mantener una biblioteca u otra instalación que contenga literatura sobre regulaciones profesionales y de la firma, relativo a asuntos técnicos profesionales.

6. Proporcionar, al grado necesario, programas que satisfagan las necesidades de la firma de personal con habilidad en áreas e industrias especializadas.

a) Conducir programas de la firma que desarrollen y mantengan la habilidad en áreas, en industrias especializadas, tales como industrias reguladas, auditorias con computadoras, y métodos de muestreo estadístico.

b) Alentar la asistencia a programas de educación externo, juntas, y conferencias para adquirir habilidad técnica o industrial.

c) Alentar la membresía y participación en organizaciones interesadas en áreas e industrias especializadas.

d) Proporcionar literatura técnica relativa a áreas e industrias especializadas

### **Promociones**

7. Establecer calificaciones consideradas necesarias para los varios niveles de responsabilidad dentro de la firma.

a) Preparar lineamientos que describan las responsabilidades en cada nivel y el desempeño esperado y calificaciones necesarias para promoción a cada nivel, incluyendo:

i) Títulos y responsabilidades relacionadas.

ii) La cantidad de experiencia (que puede ser expresada como un periodo de tiempo) requerida para promoción al nivel superior inmediato.

b) Identificar criterios que serán considerados al evaluar desempeño individual y eficiencia esperado, tales como:

i) Conocimiento técnico.

ii) Capacidades de análisis y de juicio.

iii) Habilidades de comunicación.

iv) Liderazgo y habilidades en capacitación.

v) Relaciones con clientes.

vi) Actitud personal y presencia profesional (carácter, inteligencia, juicio y motivación).

vii) Calificación como contador profesional para promoción a una posición de supervisión.

c) Utilizar un manual del personal u otros medios para comunicar al personal las políticas y procedimientos de promoción.

8. Evaluar el desempeño del personal y comunicar al personal sobre sus avances.

a) Reunir y evaluar información sobre desempeño de personal.

i) Identificar responsabilidades y requisitos de evaluación en cada nivel indicado quién prepara las evaluaciones y cuando serán preparadas.

ii) Instruir al personal sobre los objetivos de la evaluación de personal.

iii) Usar formas, que pueden ser estandarizadas, para evaluar el desempeño del personal.

iv) Revisar las evaluaciones con el individuo evaluado.

v) Requerir que las evaluaciones sean revisadas por el superior del evaluador.

vi) Revisar las evaluaciones para determinar que los individuos trabajaron para personas diferentes de aquellos que lo evaluaron.

vii) Determinar que las evaluaciones se completen oportunamente.

viii) Mantener expedientes del personal que contengan documentación relativa al proceso de evaluación.

b) Periódicamente dar asesoría al personal respecto de su avance y oportunidades de carrera.

i) Revisar periódicamente con el personal la evaluación de su desempeño, incluyendo una valoración de su avance en la firma.

Se incluirían las siguientes consideraciones:

- a. Desempeño**
- b. Objetivos futuros de la firma y del individuo.**
- c. Preferencia de asignaciones.**
- d. Oportunidades de carrera.**

ii) Evaluar a los socios periódicamente por medio de una evaluación y asesoría de un socio señor o un socio colega sobre si continuarán teniendo las calificaciones para cumplir con sus responsabilidades.

iii) Revisar periódicamente el sistema de evaluación y asesoría de personal para asegurar que:

- e. Los procedimientos para evaluación y documentación se están siguiendo en forma oportuna.**
- f. Se están logrando los requisitos establecidos para promoción**
- g. Las decisiones sobre personal son consistentes con las evaluaciones.**
- h. Se está dando reconocimientos a los desempeños sobresalientes.**

9. Asignar responsabilidades para la toma de decisiones sobre promociones.

a) Asignar responsabilidades a personas designadas para tomar decisiones sobre promociones y despidos, conducir entrevistas de evaluaciones con personas consideradas para promoción, documentar los resultados de las entrevistas, y mantener los registros apropiados.

b) Evaluar datos obtenidos dando reconocimientos apropiados a la calidad del trabajo desempeñado en la toma de decisiones sobre promociones.

c) Estudiar la experiencia de la firma en promociones periódicamente para asegurarse si se asigna un grado mayor de responsabilidad a los individuos que cumplen con ciertos criterios establecidos.

## **C. ASIGNACION**

### **Políticas**

El trabajo de auditoría se debe asignar a personal que tenga el grado de entrenamiento técnico y eficiencia requeridas en las circunstancias.

### **Procedimientos**

1. Delinear el enfoque de la firma sobre asignación de personal, incluyendo la planeación de las necesidades globales de la firma y de la oficina y las medidas empleadas para lograr un equilibrio de requerimiento de fuerza laboral para auditoría, habilidades del personal, desarrollo individual y utilización.

a) Planear las necesidades de personal de la firma en una base global y para la práctica individual de oficinas.

b) Identificar oportunamente los requerimientos de dotación de personal de auditoría específica.

c) Preparar presupuestos de tiempo para auditorías para determinar los requerimientos de fuerza laboral y calendarizar el trabajo de auditoría.

d) Considerar los siguientes factores para el logro de un equilibrio de los requerimientos de fuerza laboral para auditoría, habilidades personales, desarrollo individual y utilización:

i) Tamaño y complejidad de la auditoría.

ii) Disponibilidad de personal.

iii) Habilidad especial requerida.

iv) Control de tiempo del trabajo que se va a desempeñar.

v) Continuidad y rotación periódica del personal.

vi) Oportunidades de capacitación en el propio trabajo.

2. Asignar una persona o personas apropiadas para ser responsables de asignar a las auditorías.

a) Considerar lo siguiente al hacer asignaciones de individuos.

i) Requerimientos de dotación de personal y de control de tiempo de la auditoría específica.

ii) Evaluaciones de las calificaciones del personal respecto de experiencias, puesto, antecedentes, y habilidad especial.

iii) La supervisión planeada y la involucración del personal de supervisión.

iv) Disponibilidad proyectada de tiempo de los individuos asignados.

v) Situaciones donde puedan existir posibles problemas de independencia y conflictos de interés, tales como asignación de personal a auditorías para clientes que sean patrones anteriores, o son patrones de ciertas clases.

b) Dar apropiada consideración, al asignar personal, tanto a la continuidad como a la rotación para proveer la conducción eficiente de la auditoría y la perspectiva de otro personal con diferente experiencia y antecedentes.

3. Procurar la aprobación del autor para la calendarización y dotación de personal de la auditoría.

a) Someter, cuando sea necesario, para revisión y aprobación los nombres y calificaciones de personal que será asignado a una auditoría.

b) Considerar la experiencia y capacitación del personal de auditoría en relación con la complejidad u otros requisitos de la auditoría, y el grado de supervisión que se deberá suministrar.

## **D. DELEGACION**

### **Políticas**

Deberá haber suficiente dirección, supervisión y revisión del trabajo a todos los niveles para proporcionar certidumbre de que el trabajo desempeñado cumple con los estándares apropiados de calidad.

### **Procedimientos**

1. Proporcionar procedimientos para la planeación de auditorías.
  - a) Asignar responsabilidad para la planeación de una auditoría. Involucrar en el proceso de planeación a personal apropiado asignado ala auditoría.
  - b) Desarrollar información de antecedentes o información de revisión obtenidas de auditorías previas, y actualizar para las circunstancias cambiadas.
  - c) Describir los asuntos por incluir en el plan global de auditoría y en el programa de auditoría, como los siguientes:
    - i) Desarrollo de programas de trabajo propuestos para áreas particulares de interés de auditoría.
    - ii) Determinación de requerimientos de fuerza laboral y necesidad de conocimiento especializados.

iii) Desarrollo de estimaciones de tiempo requerido para completar la auditoría.

iv) Consideración de condiciones económicas actuales que afectan al cliente o a su industria y su potencial efecto sobre la condición de la auditoría.

2. Proporcionar procedimientos para mantener los estándares de calidad de la firma para el trabajo desempeñado.

a) Proporcionar supervisión adecuada en todos los niveles organizacionales, considerando la capacitación, capacidad y experiencia del personal asignado.

b) Desarrollar lineamientos para la forma y contenido de los papeles de trabajo.

c) Utilizar formas estandarizadas listas de control, y cuestionarios al grado apropiado para auxiliar en el desempeño de las auditorías.

d) Proporcionar procedimientos para resolver diferencias de juicio profesional entre el personal involucrado en una auditoría.

3. Proporcionar capacitación en el propio trabajo durante el desempeño de auditorías.

a) Enfatizar la importancia de capacitación en el propio trabajo como una parte significativa del desarrollo de un individuo.

- i) Discutir con los auxiliares la relación del trabajo que están desarrollando con la auditoría como un todo.
  - ii) Involucrar a los auxiliares en tantas partes de la auditoría como sea factible.
- 
- b) Enfatizar la importancia de habilidades de administración del personal e incluir cobertura de estos temas en los programas de capacitación de la firma.
  - c) Alentar al personal a capacitar y desarrollar a sus subordinados.
  - d) Monitorear las asignaciones para determinar que el personal.
- 
- i) Llena, donde sea aplicable, los requerimientos de experiencia por parte del organismo legislativo, reglamentados o profesional relevante.
  - ii) Adquiere experiencia en diversas áreas de auditoría e industrias varias.
  - iii) Trabaja bajo diferente personal de supervisión.

## **E. CONSULTAS**

### **Políticas**

Cada vez que sea necesario tendrán lugar consultas dentro o fuera de la firma, con aquellos que tengan la experiencia y habilidad apropiada.

## **Procedimiento**

1. Identificar áreas y situaciones especializadas donde las consultas se requieran y alentar al personal a consultar o utilizar fuentes autorizadas sobre otros asuntos complejos o inusuales

a) informar al personal de las políticas y procedimientos de consultas de la firma.

b) Especificar áreas de situaciones especializadas que requieran consultas a causa de la naturaleza o complejidad del tema. Los ejemplos incluyen:

i) Aplicación de pronunciamientos técnicos recientemente emitidos.

ii) Industrias con requisitos especiales de contabilidad, auditoría o informes

iii) Problemas que surgen en la práctica.

iv) Requisitos de presentación a organismos legislativos y reglamentales, particularmente los de jurisdicción extranjera.

c) Mantener o proporcionar acceso a bibliotecas de referencias adecuadas y a otras fuentes autorizadas.

i) Establecer responsabilidad para mantener una biblioteca de referencias en cada oficina de prácticas.

ii) Mantener manuales técnicos y emitir pronunciamientos técnicos, incluyendo los relativos a industrias particulares y otras especialidades.

iii) Mantener acuerdos para consulta con otras firmas e individuos, cuando sea necesario suplementar los recursos de la firma.

iv) Referir los problemas a una división o grupo en el organismo profesional establecido para manejar cuestiones técnicas.

2. Designar a individuos como especiales para servir como fuentes autorizadas y definir su autoridad en situaciones de consulta.

a) Designar individuos como especialistas para presentaciones a organismos legislativos y otros organismos reguladores.

b) Designar especialistas para industrias particulares.

c) Avisar al personal sobre el grado de autoridad que se dará a las opiniones de especialistas y comunicarles los procedimientos a seguir para resolver diferencias de opinión con especialistas.

3. Especificar el total de documentación a proporcionar para los resultados de consultas en aquellas áreas y situaciones especializadas donde se requiera consulta.

a) Comunicar al personal sobre el total de documentación que habrá que preparar y la responsabilidad para su preparación.

b) Indicar dónde se habrá de mantener la documentación de consultas.

- c) Mantener archivos por temas con los resultados de las consultas para referencia y propósitos de investigación.

## **F. ACEPTACIÓN Y RETENCIÓN DE CLIENTES**

### **Políticas**

Se deberá realizar una evaluación de clientes prospecto y una revisión, sobre una base continua de los clientes existentes. Al tomar una decisión para aceptar o retener a un cliente, se ha de considerar la independencia y capacidad de la firma para dar servicio al cliente en forma apropiada y la integridad de la administración del cliente.

### **Procedimientos**

1. Establecer procedimientos de evaluación de clientes prospecto y para su aprobación con clientes.

a) Los procedimientos de evaluación podrían incluir lo siguiente:

i) Obtener y revisar los estados financieros disponibles respecto del cliente prospecto, tales como informes anuales, estados financieros provisionales, y declaraciones de impuestos sobre la renta.

ii) Averiguar con terceras partes información relativa al cliente prospecto de su administración y directivos, lo que puede influir en la evaluación del cliente prospecto. Las averiguaciones pueden dirigirse a los banqueros, asesores legales, bancas de inversión del cliente, y a otros de la comunidad financiera o de negocios que puedan conocerlo.

iii) Comunicarse con el auditor precursor. Las investigaciones pueden incluir preguntas respecto de los hechos que pudieran influir sobre la integridad de la administración, de desacuerdo con la administración sobre políticas contables, de procedimientos de auditoría, o de otros asuntos igual importantes, y sobre la opinión del precursor acerca de las razones para el cambio de auditores.

iv) Considerar circunstancias que pudiera ser causa de que la firma estimara que el trabajo requiere atención especial o que presenta riesgos inusuales.

v) Evaluar la independencia de la firma y la capacidad para dar servicio al cliente prospecto. Al evaluar la capacidad de la firma, considerar las necesidades de habilidades técnicas, conocimientos de la industria y personal.

vi) Determinar que la aceptación del cliente no violaría códigos de ética profesional.

b) Designar a un individuo o grupo, en niveles apropiados de la administración, para evaluar la información obtenida respecto del cliente prospecto y para tomar la decisión de aceptación.

i) Considerar tipos de trabajos que la firma no aceptaría o que sería aceptados sólo bajo ciertas condiciones.

ii) Proporcionar documentación de la conclusión alcanzada.

c) Informar al personal apropiado de las políticas y procedimientos para aceptación de clientes.

d) Designar responsabilidades para la administración y monitoreo del cumplimiento de las políticas y procedimientos de la firma de aceptación de clientes.

2. Evaluar a los clientes al ocurrir determinados eventos para determinar si las relaciones deberían continuar.

a) Los eventos especificados para este propósito podrían incluir:

i) La expiración de un periodo de tiempo.

ii) Un cambio importante en uno o más de los siguientes:

**i. Administración.**

**j. Directores.**

**k. Propiedad.**

**l. Asesores legales.**

**m. Condición financiera.**

**n. Status de litigio.**

**o. Alcance del trabajo.**

**p. Naturaleza del negocio del cliente.**

iii) La existencia de condiciones que habrían causado que la firma rechazaría a un cliente si esas condiciones hubiera existido en el momento de la aceptación inicial.

b) Designar a un individuo o grupo, en niveles apropiados de la administración, para evaluar la información obtenida y para tomar las decisiones para retención.

- i) Considerar tipos de trabajos que la firma no continuaría o que se continuaría sólo bajo ciertas condiciones.
- ii) Proporcionar documentación de la conclusión alcanzada.
- c) Informar al personal apropiado de las políticas y procedimientos de la firma para retención de clientes.
- d) Designar responsabilidades para la administración y monitoreo del cumplimiento de las políticas y procedimientos de la firma para retención de clientes.

## **G. MONITOREO**

### **Políticas**

Se deberá monitorear la adecuación y efectividad operacional de las políticas y procedimientos de control de calidad.

### **Procedimientos**

1. Definir el alcance y contenido del programa de monitoreo de la firma.
  - a) Determinar los procedimientos de monitoreo necesario para proporcionar seguridad razonable de que las otras políticas y procedimientos de control de calidad de la firma están operando en forma efectiva.

i) Determinar objetivos y preparar instrucciones y revisar programas para uso en la conducción de actividades de monitoreo.

ii) Dar lineamiento para la extensión del trabajo y criterios para selección de trabajos para revisión.

iii) Establecer la frecuencia y programación de tiempos de las actividades de monitoreo.

iv) Establecer procedimientos para resolver desacuerdos que puedan surgir entre quienes revisan y el personal del trabajo o de la administración.

b) Establecer niveles de competencia, etc., para que el personal participe en actividades de monitoreo y el método para su selección.

i) Determinar criterios para seleccionar personal para monitoreo, incluyendo niveles de responsabilidad en la firma y requisitos de conocimiento especializado.

ii) Asignar responsabilidad para la selección de personal para monitoreo.

c) Considerar actividades de monitoreo.

i) Revisar y comprobar el cumplimiento de las políticas y procedimientos generales de control de calidad de la firma.

ii) Revisar trabajos seleccionados sobre el cumplimiento de estándares profesionales y de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma.

2. Prever el reporte de resultados a los niveles apropiados de la administración, el monitoreo de las acciones realizadas o planeadas, y la revisión global del sistema de control de calidad de la firma.

a) Discutir los resultados generales con el personal apropiado de la administración.

b) Discutir resultados sobre trabajos seleccionados con el personal de administración del trabajo.

c) Reportar tanto los resultados del trabajo en general como de los trabajos seleccionados, y las recomendaciones a la administración de la firma junto con acciones correctivas realizadas o planeadas.

d) Determinar que se realizaron las acciones correctivas planeadas.

e) Determinar las necesidades de modificación de las políticas y procedimientos de control de calidad en vista de los resultados de las actividades de monitoreo y de otros asuntos importantes.

# CONCLUSIONES

De acuerdo al trabajo desarrollado del “Control de Calidad de la Auditoria de los Estados Financieros” se llega a las siguientes conclusiones:

1. Fue un problema de sesgo inconsciente y ética profesional.
2. Existe una ambigüedad en la contabilidad y la auditoría.
3. El control de calidad es necesario en cualquier tipo y tamaño de firma auditora.
4. Personas que nunca tuvieron la intención de hacer algo malo, terminan encontrándose en situaciones en donde están casi obligados a continuar cometiendo errores, una vez que empezaron a hacerlo.
5. Deben eliminarse los incentivos que fomenten sesgos interesados.
6. Debe reducir el interés del auditor, en sí los resultados de la auditoría le agradan o no al cliente.
7. Una firma de auditoría no debe proveer consultoría a las empresas que auditan.
8. Debemos remover la amenaza de ser despedido por entregar una auditoría desfavorable al cliente.
9. Los auditores deben tener contratos fijos por periodos limitados durante los cuales no pueden ser despedidos.
10. Todos los honorarios y otros detalles del control deben ser especificados al principio del mismo y deben ser inmodificables.
11. Deben prohibírsele al cliente volver a contratar a la firma auditora al final del contrato.
12. Debe exigírsele a las grandes firmas de auditoría que roten sus clientes

13. También es necesario prohibirles a los clientes de auditorías, contratar auditores de las firmas que los auditaron.
14. Creemos que debe prohibírseles a los auditores ocupar cargos en las empresas que hayan auditado durante al menos cinco años.
15. Enseñar ética a los auditores no va reducir el sesgo inconsciente.
16. Hace falta una formación que ayude a los auditores a comprender los errores inconscientes que cometen y por qué los cometen.
17. Tenemos un sistema en que los clientes ven a los auditores más como recaudadores de impuestos que como socios o asesores.
18. El “Control de Calidad de una Firma de Auditoría” es una obligación del Auditor para incrementar la credibilidad del público al que nos debemos.
19. Debemos aprender, que para mejorar, no debemos esperar un escándalo financiero.
20. Por último debemos aprender, que toda norma de auditoría o contabilidad, con el transcurso del tiempo. Queda obsoleta.

## RECOMENDACIONES

Con este trabajo, que no es un descubrimiento nuevo, sino más bien un enfoque que pueda mejorar el Control de Calidad, se recomienda lo siguiente:

1. Se debe crear en Bolivia un comité de Control de Calidad de Firmas de Auditoría, que dependa del Colegio de Auditores de Bolivia.
2. Se debe seleccionar firmas auditoras, para que puedan realizar “Control de Calidad a Firmas de Auditoría”.
3. De cada diez trabajos de auditoría, mínimo seis deben ser sujetos a control de calidad.
4. En Bolivia se debe difundir el control de calidad de una firma de auditoría.
5. Se debe crear un lineamiento, sobre control de calidad de acuerdo a la cultura y normas Bolivianas.
6. Se deben promover con mucho énfasis cursos sobre ética profesional del Contador Público Autorizado.
7. Se deben difundir las Normas de Control de Calidad de una Auditoría.
8. El Control de Calidad debe ser a nivel de la Contraloría General de la República, el Servicio de Impuestos, los Entes Fiscalizadores de Control Gubernamentales.
9. Cada entidad pública o privada debe tener su propio Código de Ética.

**Por último concluyó y recomiendo a la vez, que la profesión contable tiene como principal activo, la credibilidad ante el público, y si algún día perdemos eso, la profesión contable desaparecerá; por tal razón, creo que el “Control de Calidad de un trabajo de Auditoría o una Firma”, es la principal salvaguarda para engrandecer nuestra profesión, y que si no tenemos una formación universitaria con valores éticos, de nada nos va a servir nuevas normas de control de calidad.**

# **BIBLIOGRAFIA**

## **Auditoria Tomos I, II y III**

Cultura de Ediciones S.A.  
1996 Madrid España  
Adición Especial

## **Auditoria un Enfoque Integral**

12<sup>a</sup>. Edición  
Mc Graw – Hill  
O. Ray Whittington. Kurt Pany  
Arizona – EE. UU 2001 Impreso Bogota

## **Auditoria Interna y Operativa**

Fraude y Corrupción  
Rubén Oscar Rusenas  
Editorial La Ley  
Ultima Edición  
Buenos Aires – Argentina

## **Código de Ética Profesional de IFAC**

Instituto Mexicano de Contadores Públicos  
Asociación Interamericana de Contabilidad  
Federación Internacional de Contadores Públicos  
Primera Edición – julio de 1998  
México DF – 1998

## **Gamble Financiero**

Méndez Alpire Ronald J.  
Edición 1995  
Editorial S.E.

## **Como se hace una Tesis**

Humberto Eco  
Sexta Edición  
Editorial Edisa  
D.F. México 1986

## **Control de Calidad de la Auditoria de Estados Financieros**

Instituto Mexicano de Contadores Públicos  
Comisión de Orientación a la Práctica Profesional  
Segunda Edición 1998  
México – Distrito Federal 1998

## **Declaraciones sobre normas de auditoria**

American Institute of Certified Public Accountants  
Tomos del 1 al 7  
México DF 2000

## **Diccionario de contabilidad y auditoria**

Enrique Fowler Newton  
Edición Macchi  
Buenos Aires – Argentina 1994

## **Diccionario para contadores**

Erick L. Kohler  
Editorial Hispano Americano, México DF – 1974

## **Evaluación y juicio del auditor en relación con el control interno contable**

Theodore Mock y Jerry L. Turner  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.  
Segunda Edición  
México DF 1999

## **Guía de auditoria**

Ma Graw – Hill  
1997 de México  
Primera Edición

## **Guía para elaborar diseños de investigaciones en ciencias económicas – contables administrativas**

Méndez Álvarez Carlos  
Editorial Mc Graw Hill – 1993

## **Guía para elaborar tesis**

Santiago Zorilla A. Miguel Torrez X.  
Segunda Edición  
Editorial Fuentes Impresores S.A.  
D.F. México 1998

### **Larousse**

Diccionario Enciclopédico  
Novena Edición  
Editorial Larousse S.A.  
Barcelona – España 2003

### **Metodología de la investigación**

Hernández Roberto – Fernández Carlos – baptista Pilar  
Editorial Mc Graw Hill – 1999

### **Manual del Programa de Revisión de Calidad del AICPA**

Instituto Mexicano de Contadores Públicos  
Primera Edición 1996  
México D.F. 1996

### **Norma de Auditoria No. 1**

Normas Básicas de Auditoria de Estados Financieros  
Consejo Técnico Nacional de Auditoria y Contabilidad  
Colegio de Auditoria de Bolivia  
La Paz – Bolivia 1992

### **Normas de Auditoria No. 2H**

Normas Relativas a la emisión de dictámenes  
Consejo Técnico Nacional de Auditoria y Contabilidad  
Colegio de Auditores de Bolivia  
La Paz – Bolivia 1992

### **Normas de Ética Profesional No. 1**

Código de Ética Profesional del CPA  
Consejo Técnico Nacional de Auditoria y Contabilidad  
Colegio de Auditores de Bolivia  
La Paz – Bolivia 1992

### **Normas Internacionales de Auditoria 2000**

Instituto Mexicano de Contadores Públicos  
Comité de Normas de la IFAC

## **INFORMACION DE INTERNET**

### **American Accounting Association**

<http://www.rutgers.edu/accounting/raw/aaa/>

### **AICPA**

<http://www.aicpa.org/>

## **INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS**

[www.imcp.org.mx](http://www.imcp.org.mx)

[www.imcplibreria.com.mx](http://www.imcplibreria.com.mx)

### **IFAC**

<http://www.ifac.org>

### **FIRMA DE AUDITORIA**

<http://www.kpmg.cl>

## **CORREOS ELECTRONICOS DE CONSULTAS**

Antonio Carlos Nasi (Ex presidente de la AIC)

E-mail: [anasi@nardonnasi.com.br](mailto:anasi@nardonnasi.com.br)

Víctor Abreu Páez (Dirección Ejecutiva de la AIC)

E-mail: [vabreu@aol.com](mailto:vabreu@aol.com)

Jaime Hernández (Presidente de la AIC)

E-mail: [jaherva@hotmail.com](mailto:jaherva@hotmail.com)

# **ANEXOS**

# 12. ANEXOS

## ANEXO 1

### **NORMA DE AUDITORIA No. 1 DEL CAUB (CTNAC)**

### **NORMAS BASICAS DE AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS**

**DECISION No. 12** (originada en la recomendación No. 17)

**Visto:** EL TRABAJO DE COMISIÓN DE Normas de Auditoría de este Consejo y

#### **CONSIDERANDO:**

Que es necesario establecer las Normas Básicas de Auditoría de Estados Financieros en el orden nacional, basadas en las Guías Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados aprobados por la Federación Internacional de Contadores (IFAC)

#### **SE DECIDE**

Adoptar las siguientes normas básicas de auditoría de estados financieros

### **3. INTRODUCCION**

#### **1.1 Formulación de las normas básicas de auditoría**

La Federación Internacional de Contadores (IFAC), fundada en 1977, tiene un comité permanente denominado Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAPC), el cual tiene la responsabilidad de emitir proyectos y guías sobre auditoría y servicios relacionados.

El Consejo Técnico Nacional de Auditoría de Contabilidad a decidido asimilar las Guía Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados y aprobarlas como Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, previas ciertas modificaciones que resulten necesarias.

#### **1.2 Objetivo de la Auditoría de Estados Financieros**

El objetivo de una auditoría de Estados Financieros es facultar a un auditor independiente para expresar una opinión sobre la razón habilidad con la que estos presentan la situación patrimonial y financiera, el resultado de las

operaciones y los cambios en la situación financiera (flujos de efectivo), de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

La opinión del auditor ayuda a establecer la credibilidad de los estados financieros. El usuario, sin embargo, no deberá suponer que la opinión del auditor constituye una garantía en cuanto a la futura viabilidad de la entidad con la cual la gerencia ha conducido las operaciones de la entidad.

El informe del auditor es el medio por el cual expresa su opinión o, si las circunstancias lo requieren, se abstienen de opinar. En cualquier caso, dirá si su examen a sido efectuado de acuerdo con normas de auditoría, generalmente aceptados.

### **1.3 Responsabilidad de la preparación de Estados Financieros**

Mientras el auditor es responsable de formarse y expresar su opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad en cuanto a la preparación de ellos recae en la gerencia de la entidad. La responsabilidad de la gerencia incluye el mantenimiento de registros contables y controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad, así como la salva guarda de los activos de la entidad. La Auditoría de estados financieros no revela a la gerencia de sus responsabilidades.

### **1.4 Alcance de la Auditoría**

El auditor normalmente determina el alcance de una auditoría de estados financieros de acuerdo con requerimientos de la ley, de reglamentaciones o de los organismos profesionales competentes.

La auditoría deberá organizarse para cubrir adecuadamente todos los aspectos de la entidad que sean importantes en los estados financieros que se auditan. Para formarse una opinión sobre los estados financieros el auditor deberá obtener una seguridad razonable en cuanto a si la información contenida en los registros contables principales y otras fuentes de información, es suficiente y confiable como base para la preparación de estados financieros. Al formar su opinión, el auditor deberá también decidir si la información importante es revelada en forma adecuada en los estados financieros.

El auditor avalúa la contabilidad y suficiencia de la información contenida en los registros contables principales y otras fuentes de información, por medio de:

**a)** La relación de un estudio y evaluación del sistema contable y controles internos sobre los que desee apoyarse y la ejecución de pruebas sobre esos controles internos para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de otros procedimientos de auditoría.

**b)** La realización de otras pruebas y procedimientos de verificación de transacciones contables y saldos de cuentas, que el considere necesarias de acuerdo con las circunstancias.

El auditor determina si la información importante esta adecuadamente revelada por medio de:

**a)** La verificación de estados financieros con los principales registros contables y otras fuentes de información, para establecer si dichos estados exponen adecuadamente las transacciones y hechos registrados.

**b)** La evaluación de los juicios adoptados por la gerencia en la preparación de los estados financieros, consecuentemente el auditor evalúa la selección y aplicación consistentes de la políticas de contabilidad, la forma en la cual la información ha sido clasificada y la suficiencia de revelación.

El juicio es indispensable en todo el trabajo del auditor, por ejemplo al decidir el alcance de los procedimientos de auditoría y al evaluar la razón habilidad de los criterios y estimaciones aplicadas por la gerencia en la preparación de los estados financieros. Además, gran parte de la evidencia disponible para el auditor, es más de naturaleza persuasiva que concluyente. En vista de los factores anteriores, rara vez se pueden lograr una absoluta certeza en auditoría.

En el proceso de información de su opinión de sustentados financieros, el auditor aplica procedimientos diseñados para obtener una certeza razonable de que los estados financieros están preparados de adecuadamente en todos sus aspectos importantes. En virtud de la naturaleza de las pruebas y de otras limitaciones inherentes a una auditoría aunadas a las limitaciones propias de cualquier sistema de control interno, existe un riesgo inevitable de que algunas fallas importantes puedan permanecer sin descubrirse. Sin embargo, cualquier indicio de que un fraude o error pudiera haber ocurrido y que pudiera ocasionar una distorsión importante, obligaría al auditor a ampliar sus procedimientos para confirmar o disipar sus dudas.

Las limitaciones al alcance de la auditoría de estados financieros que restrinjan la capacidad de auditor para expresar una opinión sin salvedades sobre tales estados financieros, deberán mencionarse en su dictamen y, según sea el caso, deberán expresar una opinión con salvedades o una abstención de opinión.

#### **4. NORMAS BASICAS DE AUDITORIA**

Los principios básicos que rigen las responsabilidades profesionales de auditor y que deben ser cumplidos en todos los casos en que se lleve a cabo una auditoría son los siguientes:

## **2.1 Integridad, Objetividad e independencia**

El auditor independiente debe:

- a) Ser recto, honesto y sincero en su enfoque respecto a su trabajo profesional.
- b) Ser justo y no debe permitir que prejuicios o tendencias afecten su objetividad.
- c) Mantener una actitud imparcial y deber ser aparecer libre de cualquier interés que pudiera considerarse, cualquiera que sea su efecto real, como incompatible con la integridad y objetividad.

## **2.2 Habilidades de competencia**

La auditoría debe ejecutarse y el dictamen debe prepararse con el debido cuidado profesional por personas que tengan adecuado entrenamiento, experiencia y competencia en auditoría. El auditor debe poseer título profesional de contador público o su equivalente.

El auditor requiere habilidades y competencia especializada, que se adquieren a través de la combinación de la educación general, del conocimiento técnico obtenido a través del estudio y de cursos formales que concluyan con un examen para calificar aptitudes, así como de la experiencia práctica bajo la supervisión apropiada.

Además, requiere estar en forma permanente, al tanto de los progresos, incluyendo pronunciamientos internacionales y nacionales de trascendencia sobre contabilidad y auditoría, reglamentaciones importantes y requerimientos legales.

## **2.3 Confidencialidad**

El auditor debe respetar la confidencialidad de la información que obtenga en el curso de su trabajo y no debe revelar la información a terceros sin que cuente con autorización específica, a menos que exista una obligación legal o profesional para ello.

## **2.4 Trabajos realizados por otros profesionales**

Cuando el auditor delega trabajo a sus asistentes o utiliza trabajo realizado por otros auditores o expertos, el continúa siendo responsable de formarse y expresar una opinión con respecto a la información financiera.

El auditor debe dirigir, supervisar cuidadosamente el trabajo delegado a sus asistentes. Debe obtener seguridad razonable de que el trabajo efectuado por otros auditores o expertos es adecuado para sus propósitos.

## **2.5 Documentación**

El auditor debe documentar aquellos asuntos que sean importantes para proporcionar evidencia de que la auditoría se practicó de acuerdo con las presentes normas.

## **2.6 Planificación**

El auditor debe planificar su trabajo para que el permita realizar una auditoría. De manera eficiente y oportuna. La planificación debe basarse en el conocimiento de la actividad de la entidad auditada.

La planificación debe basarse para, entre otras cosas:

- a) Adquirir conocimiento del sistema de contabilidad de la entidad, de las políticas y procedimientos de control interno.
- b) El establecer el grado de confianza que se espera tener en el control interno.
- c) Determinar y programar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría que se llevarán a cabo.
- d) Coordinar el trabajo que habrá que efectuarse.

La planificación debe seguirse desarrollando y revisando según sea necesario, en el curso de la auditoría.

## **2.7 Evidencia de auditoría**

El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y componente a través de la aplicación de procedimientos de cumplimiento y sustantivos, que le permitan obtener conclusiones razonables en las cuales base su opinión sobre la información financiera.

Los procedimientos de cumplimiento son pruebas diseñadas para obtener una seguridad razonable de que están en vigor aquellos controles internos en los que el auditor deposita su confianza.

Los procedimientos sustantivos se diseñan para obtener evidencia de que los datos producidos por el sistema de contabilidad están completos, son exactos y válidos.

Pueden ser de dos tipos:

- a) Pruebas de detalle de las operaciones y saldos.
- b) Análisis de relaciones y tendencias importantes, incluyendo la investigación que resulte de fluctuaciones y partidas poco usuales.

## **2.8 Sistema de contabilidad y de control interno**

La gerencia es responsable de mantener un sistema de contabilidad adecuado, que incorpore diversos controles internos con la amplitud apropiada al tamaño y la naturaleza de la actividad respectiva. El auditor necesita tener seguridad razonable de la que el sistema de contabilidad e adecuados y de que toda la información contable que debiera haberse registrado, de hecho lo ha sido. Normalmente los controles internos contribuyen a tal seguridad.

El auditor debe adquirir la comprensión del sistema de contabilidad y de los controles internos relativos y estudiar y evaluar la operación de aquellos controles internos sobre los que desea apoyarse para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.

Cuando el auditor llega a la conclusión de que pueda apoyarse en ciertos controles internos, sus procedimientos sustantivos normalmente serán menos amplios de los que bajo otras circunstancias se requerirían y también pudieran diferir en cuanto a su naturaleza y oportunidad.

## **2.9 Conclusiones de la auditoría y dictamen**

El auditor debe revisar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría que obtuvo, como base para expresar su opinión respecto a la información financiera. Esta revisión y evaluación incluye formarse una conclusión global en cuanto a que:

- a) La información financiera se ha preparado utilizando políticas de contabilidad aceptables, las que se han aplicado consistentemente.
- b) La información financiera cumple con las reglamentaciones, aplicaciones y con los requisitos legales.
- c) El panorama que presenta la información financiera como un todo es congruente con el conocimiento que tiene el auditor con respecto a la entidad.

d) Existe revelación suficiente de todos los asuntos importantes relativos a la adecuada presentación de la información financiera.

El dictamen del auditor debe contener una clara expresión por escrito de la opinión sobre la información financiera. Una opinión sin salvedades indica que el auditor se a satisfecho en todos los aspectos importantes de los puntos que se incluyen en el párrafo anterior.

Cuando se emite con salvedades, una opinión adversa o se niega la opinión, el dictamen del auditor debe establecerse de manera clara e informativa, todas las razones para ello.

## **ANEXO 2**

### **NIA SECCION 220 CONTROL DE CALIDAD DEL TRABAJO DE AUDITORIA**

#### **Introducción**

18. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el control de calidad:

a) Políticas y procedimientos de una firma de auditoría respecto del trabajo de auditoría en general; y

b) Procedimientos respecto del trabajo delegado a auxiliares en una auditoría particular.

19. Las políticas y procedimientos de control de calidad deberán implementarse tanto al nivel de las firmas de auditoría como en las auditorías en particular.

20. En esta NIA los siguientes términos tienen el significado que se les atribuye en seguida:

a) “el auditor” significa la persona con la responsabilidad final por la auditoría;

b) “firma de auditoría” significa ya sea los socios de una firma que proporciona servicios de auditoría o un practicante único que proporciona servicios de auditoría, según sea apropiado;

c) “personal” significa todos los socios y personal profesional involucrado en la práctica de auditoría de la firma; y

d) “auxiliares” significa personal involucrado en una auditoría particular, distintos del auditor.

#### **Firma de auditoría**

21. La firma de auditoría deberá implementar políticas y procedimientos de control de calidad diseñados para asegurar que todas las auditorías son conducidas de acuerdo con Normas Internacionales Auditoría o prácticas nacionales relevantes.

22. La Naturaleza, tiempos, y grado de las políticas y procedimientos de control de calidad de una firma de auditoría dependerá de un número de factores como el tamaño y naturaleza de su práctica, su dispersión geográfica, su organización y consideraciones sobre un apropiado costo-beneficio. Consecuentemente, las políticas y procedimientos adoptados por firmas de auditoría en particular variarán, igual que el grado de su documentación. En un apéndice a esta NIA se presentan ejemplos ilustrativos de procedimientos de control de calidad.
23. Los objetivos de las políticas de control de calidad que adopte una firma de auditoría ordinariamente incorporarán lo siguiente:

**a) Requisitos Profesionales**

El personal de la firma observará los principios de independencia, integridad, objetividad, confidencialidad y conducta profesional.

**b) Competencia y habilidad**

La firma deberá tener personal que haya alcanzado, y mantenga los estándares técnicos y competencia, profesional, requeridos para ser capaces de cumplir sus responsabilidades con el cuidado debido.

**c) Asignación**

El trabajo de auditoría deberá asignarse a personal que tenga el grado de entrenamiento técnico y eficiencia requeridos para las circunstancias.

**d) Delegación**

Deberá haber suficiente dirección, supervisión y revisión del trabajo a todos los niveles para proporcionar certeza razonable de que el trabajo desempeñado cumple con normas de calidad adecuadas.

**e) Consultas**

Cada vez que sea necesario, se consultará, dentro o fuera de la firma, con aquellos que tengan la experiencia y conocimientos apropiados.

**f) Aceptación y retención de clientes**

Se deberá realizar una evaluación de los clientes prospecto y una revisión, sobre una base continua, de los clientes existentes. Al tomar la decisión de aceptar o retener a un cliente, se deberá considerar la capacidad e independencia de la firma para dar servicio al cliente en forma apropiada, y la integridad de la administración del cliente.

**g) Monitoreo**

Se deberá monitorear la continuada adecuación y efectividad operacional de las políticas y procedimientos de control de calidad.

24. Las políticas y procedimientos generales de control de calidad de la firma deberán comunicarse a su personal en una manera que brinde certidumbre de que las políticas y procedimientos son comprendidos e implementados.

### **Auditorias particulares**

25. El auditor deberá implementar aquellos procedimientos de control de calidad que sean, en el contexto de las políticas y procedimientos de la firma, apropiados a la auditoría en particular.
26. El auditor y los auxiliares con responsabilidades de supervisión, deberán considerar la competencia profesional de los auxiliares que desarrollan el trabajo delegado a ellos, cuando decidan el grado de dirección, supervisión, y revisión apropiados para cada auxiliar.
27. Cualquier delegación de trabajo a auxiliares será de una manera que proporcione certidumbre de que dicho trabajo será desempeñado con debido cuidado por personas que tienen grado de competencia profesional requerido en las circunstancias.

### **Dirección**

28. Los auxiliares a quienes se delega trabajo necesitan la dirección apropiada. La dirección implica informar a los auxiliares de sus responsabilidades y de los objetivos de los procedimientos que van a desarrollar. También implica informarles de asuntos, como la naturaleza del negocio de la entidad y de los posibles problemas de contabilidad o de auditoría que pueda afectar la naturaleza, oportuna y alcance de los procedimientos de auditoría con los que se involucran.
29. El programa de auditoría es una herramienta importante para la comunicación de las direcciones de auditoría. El presupuesto de tiempos y el plan global de la auditoría son también útiles para comunicar las direcciones de la auditoría.

### **Supervisión**

30. La supervisión está muy relacionada con la dirección y la revisión y puede implicar elementos de ambas.
31. El personal que desempeña responsabilidades de supervisión desarrolla las siguientes funciones durante la auditoría.

a) Monitorear el avance de la auditoría para considerar sí:

- i) Los auxiliares tienen la habilidad y competencia necesarias

- para llevar a cabo sus tareas asignadas.
- ii) Los auxiliares comprenden la dirección de auditoría, y
  - iii) El trabajo está siendo realizado de acuerdo con el plan global de auditoría y el programa de auditoría;
- b) ser informados de y planear cuestiones importantes de contabilidad y auditoría surgidas durante la auditoría, mediante la valoración de su importancia y la modificación del plan global de auditoría y del programa de auditoría según sea apropiado; y
- c) resolver cualquier diferencia de juicio profesional entre el personal y considerar el nivel de consulta que sea apropiado.

## **Revisión**

32. El trabajo desarrollado por cada auxiliar necesita ser revisado por personal de cuando menos igual competencia para considerar sí:

- a) El trabajo ha sido desarrollado de acuerdo con el programa de auditoría.
- b) El trabajo desarrollado y los resultados obtenidos han sido adecuadamente documentados;
- c) todos los asuntos significativos de auditoría han sido resultados o se reflejan en conclusiones de auditoría;
- d) los objetivos de los procedimientos de auditoría han sido logrados, y
- e) las conclusiones expresadas son consistentes con los resultados del trabajo desempeñado y soportan la opinión de auditoría.

33. Los puntos siguientes necesitan ser revisados oportunamente:

- a) el plan global de auditoría y el programa de auditoría;
- b) las evaluaciones de los riesgos inherentes y de control, incluyendo los resultados de pruebas de control y las modificaciones, si las hay, echas al plan global de auditoría y el programa de auditoría como resultados consecuentes;
- c) la documentación de la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos sustantivos y las conclusiones resultantes, incluyendo los resultados de consultas; y
- d) los estados financieros, los ajustes de auditoría propuestos, y el dictamen propuesto del auditor.

34. El proceso de revisar una auditoría puede incluir, particularmente en el caso de complejas grandes auditorías, solicitar a personal no involucrado por otra parte en la auditoría, a desempeñar ciertos procedimientos adicionales ante de emitir el dictamen del auditor.