

ELEMENTOS DEL CONTROL DE CALIDAD EN LAS AUDITORÍAS

ELEMENTS OF AUDIT QUALITY CONTROL

Antonia Estela Pérez Martínez - Contraloría General de la República de Panamá,
Dirección Nacional de Auditoría General, Panamá

Correo electrónico: antoperez@contraloria.gob.pa ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5932-9458>

Yovany René Chambers Cuadra - Contraloría General de la República de
Panamá, Dirección Nacional de Auditoría General, Panamá

Correo electrónico: ychambers@contraloria.gob.pa ORCID: <https://orcid.org/0009-0009-6077-4802>

DOI <https://doi.org/10.48204/2953-3147.4097>

Fecha de recepción: 15 de diciembre de 2022 - Fecha de aceptación: 29 de junio de 2023

Resumen

La calidad es un elemento clave para obtener auditorías con excelencia y es función y responsabilidad del director ejecutivo, socio o jefe de la unidad de auditoría velar por su cumplimiento, compromiso que puede delegar o ejercer con el apoyo de otro personal con experiencia y conocimientos dentro de la unidad. Para lograr auditorías con calidad los directivos deben tomar en cuenta requerimientos éticos como independencia y objetividad, asignar recursos humanos con preparación técnica y supervisar el proceso de ejecución y presentación de los resultados de las auditorías. Con este ensayo se muestran las normativas y diversos códigos de ética

que respaldan el control de la calidad que debe estar inmersa en todo el proceso de auditoría, con el propósito de que los encargos se realicen tomando en cuenta los requisitos de calidad adecuados para lograr informes de auditoría que permitan de manera oportuna conocer los resultados para la toma de decisiones que agreguen valor a las entidades.

Palabras clave: Auditoría, control de calidad, ética, supervisión.

Abstract

Quality is a key element to obtain audits with excellence and it is the function and responsibility of the executive director, partner, or head of the audit unit to ensure compliance, a commitment that can be delegated or carried out with the support of other personnel with experience and knowledge within of the unit. To achieve quality audits, managers must take into account ethical requirements such as independence and objectivity, assign human resources with technical preparation and supervise the process of execution and presentation of the results of the audits. This research shows the regulations and various codes of ethics that support the quality control that must be immersed throughout the audit process, with the purpose that the engagements are carried out taking into account the appropriate quality requirements to achieve audit reports that allow in a timely manner to know the results for decisions making that add value to the entities.

Key words: Audit, quality control, ethics, supervision

Introducción

“La función de la auditoría es fundamental para el éxito del sistema económico basado en el mercado, dado que ésta garantiza la existencia de información financiera fiable que posibilitará la evaluación de las actuaciones económicas por los intervinientes en el mercado.” (Ruiz, et.al., 2006, p.284) En tal

sentido, los usuarios confían que los servicios de auditoría serán ejecutados con controles y altos niveles de calidad. El control de la calidad en las auditorías es responsabilidad del director ejecutivo, socio o jefe de la Unidad, quienes deben velar por su aplicación desde la fase de la asignación del equipo de auditoría hasta la presentación de los resultados.

Para controlar la calidad de la auditoría se cuenta con varios elementos, y al elaborar este ensayo tomamos los elementos que consideramos más importantes como los requerimientos éticos, el recurso humano y la supervisión exponiendo lo que indican sobre este particular las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad, (NICC) el Marco Internacional para la práctica profesional de Auditoría Interna, Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS), Las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá (NAGPA) y los Códigos de ética del Instituto de Auditores Internos (IIA) y de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) con reflexiones de cómo debe ser la aplicación de dichas normas.

Desarrollo

Control y Calidad

“La palabra control es un vocablo que se deriva del francés controle y significa registro, comprobación, revisión, dependencia, inspección y coordinación” (Torres Hernández y Torres Martínez, 2014, p.26) mientras que “el significado histórico de la palabra calidad es el de aptitud o adecuación al uso.” (Pola Maseda, 1988, p.10)

Por lo tanto, controlar la calidad siempre ha sido un objetivo en las diversas profesiones debido a que los usuarios prestan mayor atención a aquellos servicios que son brindados con normas que aseguren que los mismos serán realizados de manera oportuna, correcta y con resultados que le garanticen un trabajo con altos estándares.

En la profesión de auditoría la calidad es un elemento importante puesto que la opinión o conclusiones emitidas por los auditores en sus informes son producto de un trabajo que requiere gran esfuerzo, dedicación, conocimiento y aplicación de técnicas que garanticen excelentes resultados, ayuden a la administración en la toma de decisiones y en agregar valor en sus procesos.

El Control de Calidad de las Auditorías

El trabajo del auditor se basa en la confianza “sobre todo en lo referente al modo en que se percibe la calidad del trabajo desarrollado por las empresas de auditoría” (Pizarro, et.al, p.273) por lo que se ha vuelto primordial para los profesionales de auditoría en los ámbitos público y privado ya sea como auditores internos o externos controlar la calidad de las auditorías.

Pero ¿se están aplicando las normas de calidad por parte de los profesionales de la auditoría? En realidad, no es una práctica muy común sobre todo en el sector público que existan comités de control de calidad tal y como lo pueden expresar las distintas normas internacionales, esto debido a diversos factores como por ejemplo falta de presupuesto y de capacitación a los jefes y auditores lo que conlleva a un desconocimiento de las normas y su aplicación.

De aquí surge la interrogante de quien debe vigilar o velar por la calidad de las auditorías. El Marco Internacional para la práctica profesional de la Auditoría Interna (2017) indica que el director ejecutivo de auditoría debe desarrollar y mantener un programa de aseguramiento y mejora de la calidad que cubra todos los aspectos de la auditoría interna. (p.9)

Según el marco internacional antes descrito es en el Jefe de la Unidad de Auditoría en que le debe recaer la responsabilidad de mantener la calidad de la auditoría, sin embargo en muchas ocasiones esa tarea se le delega a los supervisores quienes realizan su trabajo sin reportar a los Jefes de Auditoría sus

avances y no es hasta en las revisiones de los informes cuando los encargados observan el trabajo realizado por el equipo de auditoría, que en algunos casos no cumplen con los objetivos que les fueron asignados, con las consecuencias de auditorías incompletas que no generan la información necesaria para tomar los correctivos en caso de requerir las entidades mejoras.

De allí la importancia de revisar y controlar por parte del director ejecutivo el proceso de las auditorías, por tener estos la suficiente potestad para corregir y mejorar problemas que puedan surgir antes de que culmine la auditoría y asegurar la calidad de los encargos, de igual forma esta revisión ayudará a evaluar la capacidad del equipo de auditoría y conocer los puntos débiles que deberán ser mejorados para futuros trabajos.

Esta vigilancia debe estar presente en varios aspectos del proceso de auditoría, como los requerimientos éticos que deben seguir los auditores, la asignación del recurso humano para realizar la auditoría por parte de los directivos o jefes de Auditoría y la supervisión del proceso de auditoría. Aspectos que comentamos a continuación.

Requerimientos éticos

El control de la calidad de las auditorías inicia desde que se asigna el equipo de auditoría, en este momento el director ejecutivo debe tomar en cuenta aspectos éticos como la independencia y objetividad de los auditores que cumplirán el encargo de auditoría, ya que “la independencia es requisito indispensable para el contador público en el ejercicio de la auditoría” (Vilora, 2016, p.113)

La ética, independencia y objetividad son conceptos básicos que deben manejar todos los actores que intervienen en una auditoría y es por ello por lo que a partir de estos principios inicie un buen control de la calidad de las auditorías.

Es por esa razón que el director ejecutivo debe asegurarse que no exista ningún tipo de conflicto que afecte la independencia y objetividad del equipo de auditoría que designe, tales como parentesco, amistad, relación comercial o inclusive enemistad con alguna persona de la entidad o empresa que audita, de igual forma el auditor deberá notificar ante su superior ya sea el supervisor o el mismo jefe de la Unidad de Auditoría si existe algún impedimento como lo antes mencionados que le impida efectuar su función con la independencia y objetividad requerida “lo que redundaría en una mejora de la fiabilidad y de la información auditada.” (Rubio Herrera,2016 p.100)

No en vano El Código de Ética del Instituto de Auditores Internos (2000) indica que se “espera que los auditores internos apliquen los principios de integridad, objetividad, confidencialidad y competencia”

En ocasiones los auditores ignoran que no reportar que algún pariente, amigo o incluso enemigo trabaja en la entidad que audita puede ocasionar que su examen pierda credibilidad y hasta incluso ser desacreditado por considerar que pueda existir conexión del auditor con el ente auditado o con personas involucradas en la auditoría que pueda nublar su juicio, objetividad e independencia.

En ese sentido el personal de auditoría escogido por el Director Ejecutivo o Jefe de Auditoría debe tener un alto grado de responsabilidad en sus aptitudes y actitudes, debido a que “en la actualidad la sociedad demanda una conducta ética de todos los individuos que la conforman, para poder preservar el orden y el bienestar de los mismos.” (Hernández, 2015, p.16)

Por ello, el auditor debe estar claro que sus funciones no se tratan solo de revisar o examinar las cuentas, sino que también en sus responsabilidades debe estar inmersa la integridad de sus acciones, alejarse de elementos que nuble su juicio profesional y que por lo tanto no le permita dictaminar o concluir su informe libre de sesgos.

Otro aspecto que afecta la independencia de los auditores es el hecho que a pesar de que las Direcciones o Unidades de Auditoría Interna de las distintas entidades no están supeditadas a alguna otra dirección como lo era anteriormente, sino que están a nivel asesor o fiscalizador, si existe una falta de recursos para dichas unidades, los que obliga a que tengan que solicitar insumos, materiales o equipo de oficina a otras direcciones con mayor presupuesto como las Direcciones de Administración o Finanzas situación que merma la independencia económica de los auditores, importante para que no exista dilemas éticos al momento de efectuar las auditorías.

Con relación a lo antes señalado, la NICC (2017) indica que “la firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarles una seguridad razonable de que tanto ella misma como su personal mantenga la independencia cuando lo exigen los requerimientos de ética aplicables.” (p.58)

Siguiendo lo establecido por la norma, la alta gerencia debe dotar a las Unidades de Auditoría Interna de políticas claras y precisas que ayuden al equipo de auditoría. Por ejemplo, establecer los Comité de Control de Calidad de Auditoría que se encargarán de velar por la calidad de las auditorías facilitando y dotando a los Directivos Ejecutivos de lo necesario para cumplir a cabalidad con los encargos, incluyendo capacitación sobre las competencias que debe poseer los auditores, además de presupuesto suficiente que prevenga situaciones que afecte la independencia económica que debe caracterizar a los equipos de auditoría.

Asignación de Recurso Humano

El Recurso Humano es uno de los elementos más importantes del sistema de calidad, y sin duda representa un alto porcentaje en el éxito de una auditoría, “la calidad del factor humano es un activo intangible determinante en las organizaciones, especialmente en las que prestan servicios que requieren una alta

capacitación profesional como ocurre en el sector de auditoría” (Fernández, et.al, 2013, p.1194)

Es así como el Marco Internacional para la práctica profesional de la Auditoría Interna (2017) establece que “los auditores internos deben reunir los conocimientos, las aptitudes y otras competencias necesarias para cumplir con sus responsabilidades individuales.” (p.7) El director ejecutivo, jefe de Unidad o director de Auditoría debe garantizar la asignación de personal capacitado en cada encargo o auditoría programada.

Por lo que debe escoger entre los auditores aquellos que tengan habilidades en análisis, redacción de hallazgos o puntos de auditoría, conocimiento de las normas como las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS), Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS), leyes, manuales y políticas relacionados con la entidad que se audita, y con experiencia, todo esto con el fin de obtener resultados o informes de auditoría que cumplan con los objetivos que se establecieron ya sea al encargar la auditoría, en la orden de trabajo o en la vista fiscal en el caso de auditorías solicitadas por un ente judicial.

También influye para formar los equipos de auditoría el nivel de complejidad de los encargos, puesto que en estos casos la experiencia del equipo es primordial para lograr una auditoría ejecutada con personal capacitado para analizar, recabar evidencia suficiente y adecuada, así como la aplicación de técnicas de auditoría y habilidades para redactar y comunicarse con las personas.

En la práctica observamos que para asignar al personal no se toman en cuenta los atributos antes señalados, sino que en ocasiones asignan al equipo en base a los que están disponibles en ese momento sin tomar en cuenta la experiencia o las capacidades de los auditores o supervisores. Para muchos el hecho de ser CPA es suficiente; sin embargo, la idoneidad no es garantía de que el auditor sea experto en la auditoría que se le asigna.

Cabe resaltar que en auditoría no se debe confundir la experiencia con la antigüedad puesto que puede ocurrir que se tenga en las unidades de auditoría profesionales con muchos años laborando en la empresa, pero sin habilidades o capacidades para realizar trabajos complejos, situación que debe tomar en cuenta el Jefe o Director Ejecutivo de auditoría al momento de asignar el equipo de auditoría.

El pensar que no es necesario conformar los equipos de auditoría en base a las habilidades, experiencia y conocimiento de los auditores puede tener como consecuencias exámenes de auditoría sin la calidad suficiente por no estar bien ejecutados técnicamente, lo que incide en la información que recibe la Dirección de las entidades para tomar decisiones o correctivos necesarios para mejorar los procesos en las organizaciones.

Hemos descrito el por qué consideramos importante una buena elección del recurso humano para la ejecución de las auditorías, sin embargo, no es menos importante que así como el Jefe o Director Ejecutivo de Auditoría debe escoger a los mejores preparados el auditor también debe tener una buena formación.

Al respecto, el Código de Ética para los profesionales de la contabilidad de la International Federation of Accountants (IFAC) sección 113.1 A2 (2021) indica “el desarrollo profesional continuo permite a los contadores profesionales ampliar y mantener las capacidades para actuar de forma competente en su entorno profesional”. p.22.

Quedaron atrás aquellos años en que el profesional de la Contabilidad entre ellos el auditor, con una licenciatura era suficiente para su desenvolvimiento profesional, hoy día se recomienda para la obtención de conocimiento actualizado una capacitación continua que incluya estudios de Postgrado, certificaciones profesionales como las que otorga el Instituto de Auditores Internos (CIA) o el

Instituto Internacional de Auditores Forenses Antifraude (AFA) entre otras, así como el perfeccionamiento continuo, que garantice a un profesional altamente preparado.

En ese mismo contexto el código de ética del Instituto de Auditores Internos (2000) resalta “el auditor debe mejorar continuamente sus habilidades y la efectividad y calidad de sus servicios.”

De esta manera el auditor tendrá una preparación optima que le permita realizar informes que muestren la razonabilidad de los estados financieros, evaluación de los procesos operativos o la determinación de alguna irregularidad que afecte el patrimonio de la empresa o institución con la calidad que debe caracterizar a los auditores.

Sin duda, es de suma importancia la capacitación continua que debe tener el auditor para realizar o desempeñar sus funciones, por lo que es necesario que invierta en capacitarse para garantizar la excelencia y calidad de su trabajo.

Supervisión del proceso de auditoría

El Marco Internacional para la práctica de la Auditoría Interna (2017) indica que “el director ejecutivo de auditoría tiene la responsabilidad general de la supervisión del trabajo, pero puede designar a miembros adecuadamente experimentados de la actividad de auditoría interna para llevar a cabo esta tarea.” (p. 20)

En la mayoría de las veces se escoge para supervisores a los auditores que demuestran un buen desenvolvimiento en sus funciones o aquellos con más antigüedad o experiencia; sin embargo, en ocasiones no se les capacita para efectuar la labor de supervisar incluyendo el manejo de personal, lo que consideramos una gran debilidad debido a que la función de supervisor es vital para

un buen control de calidad de las auditorías ya que ellos son los que están en contacto con el personal de auditoría, los que vigilan el cumplimiento de los objetivos, alcance, procedimientos y la presentación de los informes o dictámenes de auditoría en tiempo oportuno.

De este modo, el auditor con la responsabilidad de supervisión no sólo debe ser experto en el área de auditoría, sino que también debe tener un alto grado de compromiso con la firma, empresa o institución con la que trabaja y tener cualidades de liderazgo que inspire y motive al personal a realizar auditorías de calidad. “Todo ello a fin de garantizar un juicio profesional razonable requerido para la supervisión y conducción de una auditoría.” (Valderrama, et.al., 2018, p.225)

La NAGPA, (2020) señala “los procedimientos de control de calidad deben abarcar asuntos tales como la dirección, revisión y supervisión del proceso de auditoría y la necesidad de hacer consultas para tomar decisiones sobre asuntos difíciles o contenciosos.” (p.81) Debido a que el supervisor no es un auditor más sino un organizador y administrador del tiempo y los recursos del equipo de auditoría, responsable que las actividades se cumplan según lo establecido en el plan de auditoría.

En ese mismo orden de ideas la NIA 220, (2017) indica que “la supervisión incluye la consideración de la competencia y capacidad de cada uno los miembros del equipo, si comprenden las instrucciones y si el trabajo se esté realizando con el enfoque planificado para el encargo de auditoría.” (p.167)

Es función del supervisor revisar que los auditores durante la ejecución de la auditoría estén realizando los procedimientos de auditoría, conforme a las instrucciones encargadas, puesto que puede suceder que los auditores no comprendan como se ejecuta algún procedimiento y por no contar con una guía o supervisión oportuna decidan realizar la instrucción como lo entendieron o captaron.

Para evitar que esto suceda los supervisores deben acompañar y monitorear el desempeño de los auditores desde la planeación de la auditoría, y elaborar en conjunto con el equipo los procedimientos de auditoría. En caso de no tener al equipo disponible en la planeación de la auditoría el supervisor deberá mediante una reunión explicar los procedimientos que se estarán realizando y presentar el modelo de las cédulas (papeles de trabajo) que se elaborarán durante la ejecución de la auditoría.

Sin perjudicar la supervisión que realice durante la ejecución de la auditoría con el propósito que vigile la recopilación de evidencia suficiente y adecuada, aplicación de las técnicas de auditoría, redacción de hallazgos, entre otros aspectos con el fin de mejorar o corregir cualquier elemento o situación que impida el logro de los objetivos de la auditoría y entregar a los directivos de la Unidad de Auditoría informes oportunos y de calidad.

Otro aspecto importante es el hecho que el supervisor como responsable de la calidad de las auditorías debe revisar el informe o presentación de los resultados realizados por los auditores previamente, antes de enviarlo al Director Ejecutivo de Auditoría, como una medida de control de calidad, para prevenir la devolución de estos por falta de información o redacción confusa lo que retrasaría la emisión del informe de auditoría.

Todo esto sin menoscabar el seguimiento que debe darle el director ejecutivo o jefe de Auditoría a los supervisores, quienes deberán exigirle reportes periódicos de los avances de las auditorías y las limitaciones que puedan afectar la entrega oportuna de los informes.

Cabe indicar, que el supervisor al igual que inspecciona y da seguimiento al cumplimiento de los procedimientos de auditoría y revisa los papeles de trabajo que realicen los auditores, también debe registrar sus actividades en su propio expediente como por ejemplo las visitas de supervisión y las instrucciones al equipo

de auditoría, expediente que es entregado para su revisión al director ejecutivo o jefe de auditoría, con quien debe tener una comunicación continua que le permita conocer las dificultades o limitaciones en las auditorías y corregir las mismas para un mejor rendimiento del equipo de auditoría y por ende de la comunicación de resultados.

Consideraciones finales

La calidad en la auditoría constituye un factor importante para la obtención de auditorías oportunas y que ayuden a la alta dirección en la toma de decisiones.

El director ejecutivo de Auditoría, Socio o jefe de Unidad de Auditoría es el responsable de la calidad de la auditoría y garantiza que los auditores que se le asignen los trabajos o encargos tengan requerimientos éticos como la independencia y objetividad.

De igual forma deben asignar al equipo de auditoría personal con suficiente experiencia y conocimientos técnicos, además de velar que la supervisión del trabajo o encargo de auditoría se realice con la calidad requerida para lograr una presentación de resultados oportuna a los directivos de las entidades.

La función de supervisión por lo general es delegada a auditores expertos quienes en base a su experiencia y conocimiento debe guiar al equipo de auditoría; este profesional debe tener claro que su labor radica principalmente en velar por el cumplimiento del objetivo y enfoque de la auditoría que dé como resultado una auditoría bien ejecutada y una presentación de resultados en tiempo oportuno, por lo que deberá no solo ser un auditor con habilidades técnicas sino también un profesional capaz de liderizar, motivar y capacitar al personal bajo su cargo.

Ciertos auditores tienen la idea que es la organización donde laboran los que deben capacitarlos y no se actualizan profesionalmente, sin embargo, tal y como lo

mencionan las diversas normas de calidad y ética les corresponde a los auditores invertir en su capacitación que les permita realizar sus funciones con una alta preparación que es el compromiso y misión que deben seguir y cumplir los profesionales de la contabilidad y de la auditoría en particular.

Referencias bibliográficas

Contraloría General de la República (2020) Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, basadas en las normas internacionales de entidades fiscalizadoras superiores.

Fernández, M., Gisbert, A y Salazar, J.C. (2013) Influencia del Capital Humano en la calidad de la auditoría contable. *Revista Capital Intangible*.9 (Número 4) 1194-1215.

Hernández O. (2016) La auditoría Interna y su alcance ético empresarial. *Revista Actualidad Contable Faces*.19 (Número 33) 15-41.

Instituto de Auditores Internos (2017) Marco Internacional para la práctica profesional de la Auditoría Interna.

Instituto de Auditores Internos (2000) Código de ética del Instituto de Auditores Internos.

International Federation of Accountants (2021) Manual del Código Internacional de ética para contadores profesionales.

International Auditing and Assurance Standards Board (2017) Manual de pronunciamientos internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, y servicios relacionados. Edición 2016-2017 Volumen I.

Pizarro, S., Ormaza, M. y Ruiz, M. (2018) La auditoría y su control de calidad: Visualización de los servicios que ofrecen las empresas auditoras en Manabí Ecuador. *Cofin Habana*.12. (2) 268-279.

Pola Maseda, A. (1988) *Gestión de la Calidad*. Marcombo Boixareu editores. Barcelona, España.

Rubio Herrera, E. (2016) El deber de independencia de los auditores según la nueva normativa. *Revista Española de Control Externo*. 13 (Número 52) 59-101.

Ruiz, E., Gómez, N. y Carrera N. (2006) Evidencia empírica sobre el efecto de la duración del contrato en la calidad de la auditoría: análisis de las medidas de retención y rotación obligatoria de auditores. *Revista Investigaciones Económicas*. 30 (Número 2) 283-316.

Torres Hernández y Torres Martínez (2014) *Planeación y Control: Una visión integral de la administración*. Primera edición. Grupo Editorial Patria. México D.F.

Valderrama, Y., Rivera, J. y Valecillos, Z. (2018) Procedimientos de Control de Calidad aplicados en la Auditoría de Estados Financieros. *Sapienza Organizacional. Universidad de los Andes*. 5 (Número 10) 210-228.

Vilora N. (2016) Estrategias de reforzamiento de escepticismo profesional para los contadores públicos en actividad de auditoría. *Actualidad contable FACES*. 19 (Número 33) 112-134.