

## **ENCARGOS QUE UN AUDITOR PUEDE REALIZAR SIN AFECTAR LA CALIDAD**

Autores

Logreira Mendoza José Luis  
jlogreira@estudiantes.areandina.edu.co  
Murillo Valencia Jeny  
jmurillo65@estudiantes.areandina.edu.co  
Valero López Marlen  
Mvalero6@estudiantes.areandina.edu.co

### **Resumen**

Con las normas de calidad acogidas en Colombia, el auditor está en la obligación de realizar su trabajo con los parámetros de calidad establecidos, pero se abre el interrogante ¿la cantidad de encargos puede afectar la calidad?, inquietud que nace en la inconformidad del gremio de los contadores por la limitación a cinco encargos establecida en el artículo 215 del decreto 410 de 1971.

Para el análisis se trabajó un ejercicio supuesto pintando dos escenarios iguales, con circunstancias iguales que consistió en realizar dos auditorías por diferentes profesionales al mismo cliente, con el fin de establecer si en la situación más similar posible los dos auditores realizaban el trabajo en el mismo tiempo o parecido, y dependiendo de este resultado se podía inferir que en otras situaciones los tiempos podrían ser muchos más amplios o similares entre una y otra auditoría, de esta manera establecer un límite promedio al número de encargos realizados por un auditor.

También se analizaron las implicaciones del auditor de realizar o no, el trabajo con la calidad requerida, así como los requerimientos a tener en cuenta en dichos trabajos.

Con el análisis se concluyó que el auditor cuenta con parámetros para realizar su trabajo con calidad y un código de ética que establece los principios éticos que deben guiar al auditor y saber

hasta dónde llega su responsabilidad, en tal sentido el auditor cuenta con suficientes elementos y su criterio profesional, para decidir el número de encargos que puede realizar.

**Palabras clave:** Auditoría, Calidad, Encargo, Ética

### **Abstract**

With the quality standards adopted in Colombia, the auditor must carry out his work under the established quality parameters, but the question arises: Can the quantity of orders affect quality?

A concern that arises from the disagreement of the Union of Accountants due to the limitation of a maximum of five orders, established in article 215 of decree 410 of 1971.

Two equivalent scenarios were proposed for this exercise, with similar circumstances. The hypothetical exercise consisted of carrying out two audits by different professionals on the same client, in order to establish whether in the most similar situation possible the two auditors would carry out their the work in the same or similar time, and depending on this result, it could be inferred that in other situations the times could be much longer or similar between one audit and another, thus establishing an average limit to the number of assignments carried out by an auditor.

The implications of carrying out the auditor's work with the required quality were analyzed, as well as the requirements needed for the task.

The analysis led to conclude that the auditor has parameters to carry out his work with quality and a code of ethics that establishes the ethical principles that should guide the auditor to know how far his responsibility goes. In this regard, the auditor has enough elements and his professional criteria, to decide the number of orders you can carry out.

**Keywords:** Audit, Quality, Commission, Ethics

## Tabla de contenido

ENCARGOS QUE UN AUDITOR PUEDE REALIZAR SIN AFECTAR LA CALIDAD.....	1
Resumen.....	1
Introducción .....	5
Objetivos.....	7
Objetivo General.....	7
Objetivos Específicos. ....	7
Metodología .....	7
Antecedentes.....	9
Marco Conceptual.....	11
Requisitos de ética aplicable.....	13
Argumentación.....	15
Primero calidad antes que la cantidad.....	15
Ejercicio supuesto de una auditoría .....	19
Criterios a tener en cuenta para cumplir con la calidad requerida.....	22
Implicaciones del encargo de revisión para un auditor.....	24
Resultados .....	25
Referencias Bibliográficas.....	28

**Tabla de Ilustraciones**

Ilustración 1 Procesos y actividades de Auditoría.....19

## Introducción

La calidad en los trabajos de auditoría ha tomado una relevancia en los últimos años a nivel mundial, tanto que Colombia ha incorporado normas internacionales y procedimientos exclusivos para los auditores, que sirven de guía en la ejecución del trabajo, como la Norma Internacional de Control de Calidad NICC 1, la NIA 200 y Código de Ética, entre otros, en aras que los auditores realicen los trabajos bajo esos requerimientos de calidad y de ética. Todo esto se ha suscitado en razón a que el trabajo del auditor ha sido cuestionado por escándalos de corrupción tanto en Colombia como en el exterior. En Colombia la corrupción se ha presentado en el sector público y el privado, como es el caso de Interbolsa, Saludcoop, Sociedad de Autores y Compositores de Colombia-SAYCO, entre otros. En estos hechos han estado involucrados firmas de contadores que han sido sancionadas disciplinariamente. Internacionalmente también se han presentado estos escándalos de corrupción como en WorldCom y en la empresa Enron, entre otros. En este último caso se resalta la desaparición de la gran firma de auditoría Arthur Andersen, (Mora, 2002). Lo que llevó a los entes emisores a crear normas de aseguramiento más fuertes, entre las que están las normas acogidas por Colombia y mencionadas anteriormente.

Estas normas también se dan en razón a la internacionalización de las economías y a la necesidad de unificar en lo posible en un solo lenguaje de negocios la información contable como la auditoría a los Estados Financieros.

Teniendo en cuenta que las normas expedidas dan relevancia a la calidad de la auditoría, en los ámbitos académicos y diferentes órganos de la profesión, se discute la importancia de realizar los encargos de auditoría con la calidad que sugieren las normas, a pesar de que unos pocos no estén de acuerdo con ellas. En tal razón, unos opinan que no se requiere poner un límite de números de encargos al auditor como lo expresa el art. 215 del Código de Comercio y es en este

sentido que se desarrolla el análisis de este trabajo. Es así, que con este análisis se aborda el tema de la calidad de los encargos de auditoría y si limitar el número de encargos al auditor es conveniente para proteger la calidad de dichos encargos, entendiendo que toda persona tiene un límite en el tiempo para poder desarrollar los encargos aceptados con los requerimientos que exige la norma.

Para analizar la premisa de si la cantidad de encargos no influye en la calidad del trabajo o si es conveniente limitar a un número de encargos para proteger la calidad, realizamos un ejercicio simulado netamente teórico con las premisas más similares posibles realizando dos auditorías por dos auditores diferentes y se compararon. El supuesto era que la auditoría se realiza al mismo cliente en las mismas circunstancias, con el fin de evaluar lo que podría ocurrir con uno y otro auditor y establecer si existían diferencias de tiempo al final del trabajo.

Por otra parte, se analizaron las implicaciones éticas y legales que tiene para el auditor cumplir o no, con la responsabilidad asumida en cada encargo, las cuales están expresadas en el Código de Comercio y las normas de calidad asumidas en Colombia.

También en el análisis se tuvo en cuenta los criterios que debe emplear el auditor para realizar cada encargo de revisión de acuerdo con la norma de calidad y el código de ética.

Es así, que para el análisis, además del ejercicio teórico, se tuvo en cuenta las implicaciones y los criterios del auditor para realizar su trabajo, también se analizó el contexto actual de la comunidad contable en Colombia, donde se observaron propuestas para actualizar las normas de la revisoría fiscal, entre ellas, la limitante de las cinco revisorías que contempla la norma, posteriormente y al final del trabajo se presenta un resumen de los resultados del análisis al trabajo en el que se concluye respondiendo la pregunta ¿hasta cuántos encargos de revisión puede realizar un auditor sin afectar la calidad del trabajo, teniendo en cuenta las Normas

Internacionales de Control de Calidad (NICC 1), el Código de Ética y las Normas Internacionales de Aseguramiento NIA?.

## **Objetivos**

### **Objetivo General**

- Analizar el trabajo del auditor para establecer si es conveniente limitar el número de encargos de revisión para proteger la calidad, teniendo en cuenta que debe aplicar la NICC 1, el Código de Ética y NIA.

### **Objetivos Específicos.**

- Analizar si el auditor puede realizar el número de encargos que considere sin afectar la calidad de los encargos de revisión.
- Determinar las implicaciones que conlleva realizar un encargo de revisión para un auditor.
- Determinar los criterios mínimos para establecer que un encargo de revisión cumpla con la calidad requerida.

## **Metodología**

Este trabajo de análisis tendrá un enfoque cualitativo como lo menciona (Sampieri, 2014). Toda vez que se basará en la literatura de documentos de entes reguladores de la auditoría en el mundo y también local, normas que fueron acogidas en la legislación colombiana, así también estudiaremos escritos y documentos de análisis realizados por expertos. De igual manera se tendrá en cuenta la experiencia de los participantes en el grupo de trabajo.

El tiempo empleado por el auditor en los diferentes encargos de auditoría ha sido de discusión entre colegas y de críticas a otros, toda vez que unos auditores hacen poco o nada de trabajo de campo mientras otros si realizan el trabajo de campo que corresponde.

Para el análisis utilizaremos documentos de fuente secundaria, como las Normas de Aseguramiento de la Información NAI y Código de Ética, emitidos por la Federación Internacional de Contadores (IFAC,) y acogidos en su totalidad por Colombia. D. 302 de 2015 y DUR 2420 de 2015.

También estudiaremos diferentes autores que plasman su pensamiento sobre el tema, así como escritos y revistas de análisis.

En este proceso de análisis realizaremos una planeación de la información necesaria para el estudio de caso, la recopilación de los documentos, método específico, (Elizondo, 2002), procesar la información para poderla interpretar y comunicarla.

Se utilizará el método científico como parámetro para el análisis y desarrollo del estudio de caso, identificando los aspectos más relevantes de manera objetiva. También se tomará la información que presentan entidades y gremios y otros entes involucrados en este proceso.

Desde el plano teórico, (Sunder, 2002), utilizaremos la medición teórica de trabajo, la información y control con el fin de analizar la problemática del volumen de trabajo que genera un encargo de auditoría en el tiempo. En ese sentido el método científico considerando los elementos que conforman la teoría contable, resulta ser el proceso pertinente para este trabajo.

También se tendrá en cuenta el marco legal colombiano, como el Código de Comercio, la Ley 43 de 1990, la Ley 1314 de 2009, que comprende el marco jurídico de las NIIF, y el DUR 2420 de 2015 y sus modificaciones.

Se buscarán referentes de estudios realizados por expertos y las consideraciones en las conclusiones, adicionalmente, se tendrán en cuenta las propuestas de tipo académico que se hayan presentado para analizarlas, como las siguientes:

Para la modificación al Código de Comercio propuesta por la Superintendencia de Sociedades, esta entidad invitó a revisar el tema a los diferentes grupos de interés de la contaduría.

De igual forma el análisis se enfocará en las actividades que realiza el auditor como persona natural en la ejecución del trabajo, independientemente si labora en una sociedad de contadores, desde que acepta un encargo hasta la emisión del informe final, con el fin de establecer la cantidad de pasos, procedimientos, actividades, formatos y escritos que realiza el auditor hasta concluir el informe.

### **Antecedentes**

La calidad de la auditoría cada vez toma más relevancia a nivel mundial. A continuación, hacemos un recorrido por los aspectos relevantes hasta la actualidad.

El mundo de los negocios generó la necesidad de unificar en un lenguaje universal la lectura de la información financiera, se puede decir que inicia con la creación del Consejo de Principios Contables en Estados Unidos de América, que era un apéndice del Colegio de Contadores Públicos de Estados Unidos, quienes se encargaban de fijar los principios contables. Este ente fue desplazado en 1973 por el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (Fasb Financial Accounting Standard Board) y paralelamente se crearon otros organismos.

Debido al crecimiento económico a nivel mundial las operaciones económicas adquieren un carácter internacional, por tal razón se hace necesario también internacionalizar la información financiera, y con ello se crean las Normas Internacionales de Contabilidad, las Normas

Internacionales de Auditoría y uno de los objetivos de esta norma era unificar la información financiera con la calidad requerida.

Para 1977 nace la Federación Internacional de Contadores (IFAC), organismo mundial para la profesión de la contabilidad, con ánimo de servir al interés público, fortalecer la profesión mundial de la contabilidad y contribuir al desarrollo de las economías a través del mejoramiento de la confianza pública en la calidad y confianza en la información financiera; brindar información financiera de alta calidad a través de profesionales altamente calificados y promocionar la adherencia de los Contadores al Código de Ética.

Colombia que también ingresa en la globalización, pretende hacer parte de ella y también propende por información financiera más confiable en un lenguaje homogéneo y claro. Por lo anterior Colombia expide un marco normativo a través de la Ley 1314 de 2009, en ella se regulan los principios, normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, también se tomó como estándar el Código de Ética de IFAC, el cual está en consonancia con código de ética de los contadores públicos contenido en la Ley 43 de 1990, con esto los Contadores Públicos cuentan con un marco de referencia para sus actuaciones como profesionales en el cumplimiento de su trabajo.

En Colombia al momento de la aprobación de la Ley 1314 de 2009, contábamos con la Ley 43 de 1990, la cual contenía normas de auditoría generalmente aceptadas, pero estas no marcaron diferencia en la mejora de la auditoría. Con esta ley el país entra en la era de los nuevos estándares o marcos normativos internacionales, una de ellas es la Norma Internacional de Control de Calidad NICC 1, la cual resalta los requerimientos de calidad del auditor y el ámbito escénico donde se va a mover el profesional dentro de un proceso continuo de mejora para cumplir con los estándares requeridos que garanticen los servicios prestados.

Posteriormente en Colombia se emitió el Decreto 302 de 2015 por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009, para el marco técnico normativo de las normas de aseguramiento de la información y se emitió el DUR 2420 de 2015 el cual compiló todos los marcos técnicos normativos.

Con estos marcos normativos incluidos el código de ética, existe en Colombia la obligación de desarrollar los encargos de auditoría y otros, bajo los estándares internacionales, las cuales ayudan a que los trabajos de auditoría o encargos de revisión se elaboren con la calidad requerida.

### **Marco Conceptual**

El análisis de este trabajo se enmarca en la calidad del trabajo realizado por el auditor o revisor fiscal para Colombia en los encargos de revisión, el cual implica para el profesional contable contar con el conocimiento, competencias y responsabilidades profesionales y éticas que le permita cumplir con el objetivo contratado. Este objetivo tiene como finalidad emitir una opinión sobre los Estados Financieros de una entidad, y dirigido a los usuarios de la información financiera con el propósito de mejorar el grado de confianza. Dichos usuarios son: Los Inversionistas, El Estado, los proveedores y la comunidad en general, por tal motivo el dictamen o informe del auditor debe ser el resultado de un trabajo elaborado con los más altos estándares de calidad.

Este marco de referencia lo iniciaremos aclarando los siguientes términos técnicos:

Cómo se mencionó en el aparte de antecedentes, la auditoría actualmente cuenta con un marco regulatorio, y una norma de control de calidad, más conocida como NICC 1, la cual deben atender las firmas de auditoría, entendiéndose por firma, el profesional que presta servicios personales como profesional contable o la persona jurídica que se dedica a los

servicios contables o de auditoría y que en Colombia deben estar autorizados por la UAE Junta Central de Contadores.

La NICC 1 emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), sirve de base para sustentar la calidad de la auditoría toda vez que permite a la firma de auditoría cumplir su objetivo, entre esos requerimientos están los seis elementos que debe contener el sistema de control de calidad, como también sus políticas y procedimientos que contemplen cada uno de esos elementos.

Hasta el momento no existe una definición sobre la expresión “calidad de la auditoría” que es utilizada entre los grupos de interés y que haya alcanzado un reconocimiento universal, (Borràs, 2016). Sin embargo, podemos hacer una aproximación propia diciendo que la calidad del encargo o de la auditoría realizada por el auditor se podría establecer si el trabajo realizado cumple los mínimos requerimientos normativos, que el informe emitido esté sustentado adecuadamente con todas las pruebas y evidencias del caso, resultado de una planeación basada en el conocimiento apropiado del cliente y haber seguido unos procedimientos y principios éticos.

El concepto clásico de control está estrechamente relacionado con la autoridad, definido así: Cualquier acto de poder diseñado para mantener un cierto patrón de acción predeterminado para poder lograr el resultado deseado según artículo de la Universidad la Gran Colombia (UGCA, 2009). El control para el estudio que nos atañe, busca garantizar la confiabilidad de la información financiera y la efectividad de las operaciones, basado en el cumplimiento de un plan de trabajo de acuerdo con los esquemas establecidos.

Según la Norma de Encargos de Revisión 2400, también emitida por el IAASB, el objetivo de un auditor es la obtención de una seguridad limitada, sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, que permita al contador expresar una conclusión.

Lo anterior implica que el informe y la conclusión emitida por el auditor sea lo más razonable posible a la realidad de la empresa, lo que conlleva a que todos los procedimientos realizados deben estar elaborados con la más alta calidad y soportados con las evidencias de los hallazgos en papeles de trabajo elaborados con las debidas técnicas de auditoría. (IFAC, 2013),

Documenta, La Norma Internacional de Encargos de Revisión NIER- 2400 que proporciona requisitos y orienta al auditor a comprender lo que debe realizar en el encargo de revisión.

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, en el documento “Un Marco Para la Calidad de la Auditoría”, (IFAC, 2014), expresa que la auditoría es una disciplina que exige de individuos competentes y con experiencia que actúen con integridad, objetividad y escepticismo profesional, que emitan juicios apropiados soportados por los hechos.

### **Requisitos de ética aplicable**

Los estándares éticos que deben seguir los auditores en ejercicio del encargo de revisión están contemplados en el Código de ética para profesionales de la contabilidad.

Decreto 302 de 2015, Sección 210 , Nombramientos profesionales – Aceptación de encargos, estipula “que el principio fundamental de competencia y diligencia profesionales obliga al profesional de la contabilidad en ejercicio a prestar únicamente aquellos servicios que pueda realizar de manera competente”, es decir, el decreto determina que el auditor no puede comprometerse a realizar más encargos de los que esté en capacidad de realizar y que a su vez tenga los conocimientos suficientes para llevar a cabo el encargo, también el profesional debe evaluar si la aceptación de dicho encargo afectaría los principios fundamentales como son el debido cuidado profesional, confidencialidad, independencia, enfoque basado en la evidencia.

Por lo anterior es importante que el auditor antes de aceptar un encargo tenga un conocimiento previo del cliente, esto le servirá de apoyo para determinar si es viable la aceptación del encargo o no.

Con base a lo anterior, la aceptación del encargo también debe ser enfocado a que el auditor tenga la posibilidad de ejercer su auditoría con calidad y ética, cumpliendo los siguientes parámetros:

- ✓ Actitud con valores éticos
- ✓ Obtención de información suficiente, capacitación y el tiempo suficiente para realizar su labor.
- ✓ Aplicación de procesos de auditoría teniendo en cuenta las Normas Internacionales de Auditoría y demás normas aplicables.
- ✓ Entrega de informes que sean útiles y oportunos.

(Wainstein, 2004). Advierte que la calidad del trabajo del auditor es muy importante porque emite informes con opinión que tienen una incidencia social y económica. A mayor calidad de trabajo, menor incertidumbre tendrán los terceros usuarios de la información.

También expresa (Wainstein, 2004). Que la idea base de la calidad comienza por la exigencia de los auditores de implementar controles internos necesarios dentro de su firma para lograr cumplir las normas de auditoría con suficiencia.

En Colombia los encargos de revisión son realizados por Revisores Fiscales, figura autorizada según ley para opinar sobre los Estados Financieros, y su equivalente en otros países es el auditor externo, con pequeñas diferencias. Teniendo en cuenta que el profesional que ejerce esta labor en Colombia se le llama revisor fiscal, el legislador buscando proteger la calidad del trabajo, limitó a cinco encargos de revisión al revisor fiscal en las sociedades anónimas, Art. 215 de Código de Comercio de 1971, posteriormente fueron creadas las

sociedades por acciones simplificadas y también quedaron incluidas en esta limitante. Gremios y estudiosos se han pronunciado en forma contraria a esta limitación y en general todos los grupos de interés de la profesión contable ven la necesidad de actualizar el Código de Comercio de 1971, desde el artículo 203 al 217, por considerar que muchos aspectos aquí contemplados ya no están a la altura de las circunstancias, entre ello, el artículo 215 del límite de las cinco Revisorías Fiscales. Sobre esto la Superintendencia de Sociedades, mostró interés en actualizar lo referente a las obligaciones de los Revisores Fiscales, para ello ha tenido reuniones con los diferentes grupos de interés de la profesión contable.

Por otra parte, la Ley 43 de 1990, en su artículo 7, contempla las normas de auditoría generalmente aceptadas, Normas relativas a la ejecución de trabajo y en el artículo 8 se expresan las normas que deben observar los Contadores Públicos.

Los Contadores Públicos están obligados a:

- Observar las normas de ética profesional.
- Actuar con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

## **Argumentación**

### **Primero calidad antes que la cantidad**

Es sabido que todo ser humano tiene un límite para realizar una cantidad de trabajo en un tiempo determinado, igual ocurre con el auditor, quien puede trabajar un número de encargos hasta que su capacidad de tiempo y trabajo le permita, sin embargo, el análisis y argumentación sobre este tema lo enfocaremos hasta la conveniencia o no de limitar en un número de encargos al auditor para proteger la calidad del trabajo de auditoría, toda vez que cada encargo de auditoría

realizado por el auditor debe cumplir con los estándares de calidad requeridos por norma y cumplir el objetivo final que es emitir un informe sustentado con el trabajo realizado.

¿Cuál sería entonces ese número de encargos que podría realizar un auditor con la calidad suficiente, que cumpla todos los estándares requeridos, que sustente y soporte en forma adecuada y suficiente la opinión emitida en el dictamen del auditor?

Para responder a esta pregunta, realizamos el siguiente análisis, así:

En la revisión realizada no se encontró ningún autor o entidad, o la misma IFAC, que hable específicamente sobre la conveniencia o no de limitar el número de encargos de revisión al auditor para proteger la calidad del trabajo, pero si sobre la calidad del trabajo del auditor en todas sus expresiones lo que implica para al auditor la obligación legal y ética de cumplir todas las normas, procedimientos y políticas que garanticen la calidad, lo que obliga al auditor a calcular bien el tiempo que requiere para cada encargo y en consecuencia la cantidad máxima que puede atender.

En Colombia a la figura del revisor fiscal, mismo auditor Externo para otros países, limitó el número de encargos en aras de proteger la calidad del trabajo del revisor fiscal, según el legislador. Esta figura de la Revisoría Fiscal se crea en Colombia con el objetivo de otorgar confianza a los inversionistas, propietarios, al Estado y al público en general, sobre la idoneidad de las operaciones, la credibilidad en los estados financieros y la eficiencia de la gestión de los administradores (CTCP 2008), pero el legislador en el Decreto 410 de 1971 en su artículo 215 Código de Comercio consagró la limitante de máximo cinco revisorías fiscales en sociedades anónimas y también para las sociedades por acciones simplificadas, independientemente si cuenta con colaboradores o no. Para afirmar si esta limitante es una buena medida, primero revisemos lo siguiente: al parecer en su momento no hubo resistencia, o por lo menos no quedó documentado, y con el tiempo la profesión ha venido evolucionando. En la actualidad en el país se han adoptado

normas internacionales, de contabilidad, de auditoría y de calidad que han hecho que la comunidad contable ya plantee lo innecesario de esta medida, como lo manifiesta los diferentes entes de la profesión y profesionales como Bermúdez (2013 Ponencia Universidad Javeriana) en el documento, “Ideas para la modernización de los derechos de los Revisores Fiscales”, en la que manifiesta que se trata de una arbitrariedad de la ley.

De igual forma y según el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP, 2019)..., y otros entidades como, La Unidad Administrativa Especial UAE Junta Central de Contadores, el Dr. Hernando Bermúdez Gómez docente del derecho contable de la Pontificia Universidad Javeriana, se reunieron para estudiar y sacar una propuesta de cambio o modificaciones a varios artículos del código de comercio artículos 203 al 217. Como resultado de dichas discusiones se envió un documento al Superintendente de Sociedades Dr. Juan Pablo Liévano quien patrocinó esta reunión para estudiar una posible modificación a los artículos señalados, con el fin de proponerle al gobierno actualizar estos artículos del Código de Comercio y que entre ellos se encuentra el art. 215 que contiene la limitación del número de encargos a los Revisores Fiscales.

La propuesta de modificación fue la siguiente:

Que en la legislación colombiana ya existen normas que contienen los criterios de dedicación a los diferentes encargos que los equipos de aseguramiento deben cumplir, artículo 5 de la ley 1314 de 2009, Decreto 302 de 2015, DUR 2420 de 2015, que contienen las normas internacionales y la Ley 43 de 1990. Entre tanto el Consejo Técnico de la Contaduría Pública afirma que esta propuesta se da luego de considerar las mejores prácticas a nivel mundial y dar aplicación al procedimiento previsto en la Ley 1314 de 2009.

En este documento se evidencia que la comunidad contable en general está de acuerdo con una actualización de la normatividad establecida para los revisores fiscales en los artículos del 203 al 217 del Código de Comercio y resalta que la gestión de la calidad hace parte de las normas

de aseguramiento de la información, y que observarán los criterios de dedicación, con lo que se desprende la necesidad de la no conveniencia de limitar el número de encargos, sino que esta se da por la misma dinámica del trabajo en el cumplimiento de la labor realizada de acuerdo con el ordenamiento jurídico y el cumplimiento de los principios de calidad que se deben guardar en cada encargo realizado.

La implementación de las normas de aseguramiento constituye una herramienta fundamental para guiar el trabajo del auditor hacia la calidad basados en la experiencia de la aplicación en muchos países.

Entre estos estándares aceptados en Colombia está la Norma de Control de Calidad NICC 1, la cual indica el escenario en que trabajará el auditor y los requerimientos de calidad que debe cumplir para alcanzar los estándares solicitados. (Rodríguez, 2016), expresa en la Revista Contexto “La auditoría y su control de calidad: una mirada desde las normas de aseguramiento de la información, en Colombia”.

De acuerdo con lo anterior, se observa que la comunidad contable en general, está de acuerdo con la implementación de las normas internacionales acogidas en el país y que esta es suficiente para que los encargos de auditoría se realicen con calidad, y que es el mismo auditor o revisor fiscal quien decide de acuerdo con su criterio la cantidad de encargos que puede realizar sin que se afecte la calidad. Es en este punto donde realizaremos el siguiente análisis: ¿Es posible establecer una media (número de encargos) entre los auditores externos o revisores fiscales para realizar el trabajo en aras de proteger la calidad del trabajo del auditor?

¿Se pueden establecer procesos, elementos, tareas y actividades iguales o similares para todo tipo de encargo, para realizarlo en determinado tiempo?

## Ejercicio supuesto de una auditoría

Para el análisis y tratar de establecer un tiempo estimado en una auditoría o encargo de revisión, realizamos el siguiente ejercicio comparativo de dos auditorías con los supuestos más cercanos posibles entre un auditor A y la otra el auditor B, con esto establecer un resultado final. Los dos auditores son personas naturales que realizan la auditoría al mismo cliente para calcular el tiempo de ejecución entre uno y otro. Aunque como lo expresa (Borràs, 2016). No hay dos empresas iguales.

### Procesos y actividades comunes de auditoría



*Ilustración 1 Procesos y actividades de Auditoría*

Los anteriores son los procesos y actividades comunes en todo encargo de revisión, sin embargo, los considerandos de cada auditor pueden ser diferentes, desde que inicia la auditoría en el conocimiento del negocio, toda vez que toda persona es diferente y observa las cosas de acuerdo como las percibe.

Conocimiento del Cliente: Para el ejercicio en este proceso no se presentaron diferencias importantes entre el auditor A y B, la información obtenida por ambos, pudo haber sido similar.

Evaluación de riesgo: En esta parte la situación es más difícil, en razón a que ambos tendrían que seleccionar los mismos riesgos que observó el uno y el otro y para que ello ocurra, tendría que haber observado las mismas situaciones en los Estados Financieros, haber preguntado lo mismo en las entrevistas y obtenido las mismas respuestas, en consecuencia, solicitar los mismos soportes, hacer los mismos análisis, llegar a la misma conclusión y que el tiempo invertido por lo menos, sea similar.

Planeación: Los puntos a desarrollar en la planeación, en gran parte depende de la evaluación de riesgo más las consideraciones de cada auditor y si a esto le sumamos que coincidan el objetivo y el alcance de cada prueba, además, que la materialidad seleccionada coincida.

Ejecución del Trabajo: Es el desarrollo de la planeación. En este punto depende de lo que vaya observando cada auditor, porque si estima que hay que ampliar la muestra, en su libre albedrío puede hacerlo, o que el uno reciba una información delicada que el otro auditor no escucho.

Informe: En este se plasma el resultado de todo el trabajo realizado y aquí la probabilidad que sean similares es alta, toda vez que en definitiva los hallazgos posiblemente no fueron materiales.

Realizado el ejercicio suponiendo los escenarios más extremos en similitud posible para dos auditores diferentes, la misma auditoría al mismo cliente y ambos auditores cumpliendo las

normas de calidad y ética, en últimas ¿cuál sería la diferencia de tiempo en realizar la misma auditoría entre uno y otro? La lógica nos lleva a inferir que, si existe una diferencia de tiempo, pero no cuanto tiempo, ¿mucho o poco?, lo cierto es que es muy poco probable que no haya diferencia en el tiempo o que esta sea muy baja.

Ahora, si el ejercicio se realizó pintando los escenarios más similares posibles, podemos deducir que para diferentes clientes que tienen situaciones diferentes el tiempo invertido por uno y otro, lo más probable es que sea mucho más amplia.

Otros factores que pueden generar diferencias en las auditorías de revisión:

Tipo de empresa: Empresas del grupo uno, grupo dos y grupo tres.

Tamaño de la empresa: Por número de empleados, operaciones, capital, sector, si se trata de una casa matriz, una sucursal, si es de economía mixta, una solidaria, una ESAL, entre otras.

Ahora desde el punto de vista de la firma de auditoría, esta puede estar conformada por un solo profesional y la otra auditoría la pueden conformar una firma con un equipo de auditores de dos o más personas, lo que también hace una diferencia importante en el tiempo.

Expuestas todas estas variables podemos señalar la dificultad para estimar un tiempo promedio en cada encargo.

Para terminar de complementar el análisis y establecer si la cantidad de encargos puede afectar la calidad del trabajo realizamos un análisis de los criterios que debe cumplir el auditor para realizar cada encargo de revisión, así como las implicaciones que genera aceptar un encargo de revisión desde el punto de vista técnico y normativo.

### **Criterios a tener en cuenta para cumplir con la calidad requerida**

Dentro de todo el marco normativo de la auditoría, existen normas específicas que tienen que ver con todo el proceso de calidad, la Norma Internacional de Control de Calidad NICC 1 y la norma internacional de auditoría NIA 220, la primera tiene que ver con todos los lineamientos que debe cumplir una firma para trabajos de aseguramiento, y uno de ellos es la auditoría de Estados Financieros, en cambio la NIA 220 está enfocada únicamente a trabajos de estados financieros e información histórica.

En la actualidad, el enfoque en la calidad y la optimización del proceso de mejora continua permiten que la sociedad y los entes económicos necesiten verificar y garantizar objetivos de estudio cada vez más detallados y especializados, evolucionando así el conocimiento como una de las ventajas competitivas más importantes de la organización. La NICC 1 define los elementos fundamentales de control de calidad, estos deben documentarse y comunicarse al personal de la firma. La implementación del sistema de calidad de cada empresa debe estar de acuerdo con el tamaño de esta, el lugar, la estructura organizacional, su actividad comercial.

La auditoría a los estados financieros requiere que los auditores formulen políticas y procedimientos contables de alta calidad de acuerdo con las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC). En vista de esto, la firma de auditoría debe establecer y mantener un sistema de control de calidad para asegurar razonablemente que la firma de auditoría y su personal cumplen con las normas profesionales y las leyes y regulaciones aplicables y si el informe emitido por la compañía de auditoría o socio comercial es apropiado de acuerdo con la situación.

#### **Requerimientos Aplicables sobre políticas de calidad por la IFAC**

Los equipos de trabajo de la firma tendrán conocimiento total del texto de la NICC 1.

La firma de auditoría cumplirá con los requerimientos de esta NICC 1.

Los requerimientos diseñados de tal forma que permita alcanzar los objetivos establecidos en esta NICC 1.

De igual manera, la firma de auditoría implementará y mantendrá un sistema de control de calidad que contenga los siguientes elementos:

- La responsabilidad en el liderazgo de la calidad de la firma de auditoría. La persona encargada debe promover la esencia de la calidad en el desarrollo del trabajo, revisar el organigrama para asegurar con esta el apoyo de los objetivos.
- Requisitos éticos relevantes. Implementar políticas y procedimientos para proporcionar la seguridad y que se cumpla con el marco conceptual del código de ética establecido Decreto 302,2015 unificado en el Decreto 2420 de 2015.
- Aceptación y retención de las relaciones profesionales con clientes y de encargos específicos Se debe contar con un equipo competente para ejecutar el trabajo con los parámetros de tiempo y requisitos exigidos.
- Recursos Humanos. Proporcionará personal suficiente y competente con capacidad y compromiso con los principios éticos.
- Asignación de equipos de los encargos. Se asignará un responsable de cada encargo y establecerá políticas y procedimientos para entablar comunicación con los miembros de la dirección de la entidad auditada sobre funciones de los miembros del encargo, competencia, capacidades y responsabilidades.

- Realización de los encargos. Se establecerá políticas y procedimientos para brindar seguridad razonable en el desarrollo de los encargos acorde a las normas y reglamentación legal.
- Seguimiento. Asignar esta responsabilidad a la persona encargada de acompañar la evolución de los resultados obtenidos en el ejercicio del encargo.
- Documentación del encargo. Se debe garantizar la integridad, confidencialidad y custodia de la documentación de los encargos.

Todos estos requerimientos y elementos los debe tener en cuenta la firma para aplicar en cada encargo de auditoría, lo cual requiere por parte de la firma de un esfuerzo y planeación adecuada para desarrollar cada uno de estos elementos, por consiguiente, para su realización se requiere tiempo, dependiendo del número de personas que componen el equipo de trabajo, de su experticia y conocimiento de cada miembro del equipo y de las circunstancias que lo acompañen.

### **Implicaciones del encargo de revisión para un auditor**

Las buenas prácticas en auditoría llevan a una buena calidad del trabajo. Estas buenas prácticas se realizan con el fin de tener la certeza que los procedimientos aplicados en cualquier encargo de auditoría proporcionan seguridad razonable en el cumplimiento de las normas profesionales, así como los requerimientos de regulación. (Rodríguez, 2016), expresa en la Revista Contexto “La auditoría y su control de calidad: una mirada desde las normas de aseguramiento de la información, en Colombia”. Estos procedimientos el auditor debe asegurarse en cumplirlos, en razón a que aceptar encargos de auditoría tiene múltiples implicaciones de responsabilidad para el auditor o las firmas de auditoría, que pasan por lo legal, penal y administrativo, todas estas contempladas en el ordenamiento jurídico colombiano y también en el

ámbito internacional, dependiendo de cada país, así será las implicaciones legales que conlleve.

El Código de Comercio Colombiano establecido con el decreto 410 de 1971 contempla la responsabilidad del revisor fiscal. Art. 211, que el revisor fiscal es responsable por las afectaciones a la sociedad o a terceros, en el Art. 212 se establecen sanciones penales por inexactitudes graves en los informes y Estados Financieros. Con esto se observa en los artículos señalados que la actividad de Revisoría Fiscal es supremamente delicada, por tal motivo es obligación del Revisor Fiscal cumplir todos los procedimientos y políticas con los más altos estándares de calidad, no solo para cumplirle a los dueños de las empresas, a terceros e interesados y a la sociedad, sino principalmente por él mismo, toda vez que está expuesto todo su prestigio junto con el de su familia.

De igual manera en el Art. 37.10 de la Ley 43 de 1990, explica que el contador debe mantener una conducta ética y evitar realizar actos que afecten negativamente la profesión y mostrar siempre una conducta con los más altos preceptos de la moral universal.

A partir del año 2016 entraron a regir las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), a lo cual el contador ha venido acogiendo en su vida profesional. Entre estas normas se encuentra la NIA 220, que trata sobre la responsabilidad que tiene el auditor de realizar los trabajos teniendo en cuenta todos los procedimientos de calidad para una auditoría de Estados Financieros.

Con toda la normatividad aquí expuesta se evidencia que el profesional contable tiene herramientas para ejercer su profesión con principios éticos, calidad y responsabilidad, lo que ayuda indudablemente a evitar que el auditor incurra en sanciones que puedan afectar el ejercicio de su profesión.

### **Resultados**

La calidad en la auditoría a los encargos de revisión, ha tomado una importancia suma, tanto

que se han establecido normas, políticas y procedimiento de obligatorio cumplimiento, tanto a nivel local como internacional, los cuales fueron narrados en el desarrollo de este documento, por tal motivo se realizó un análisis para establecer la conveniencia o no de implementar un límite en el número de encargos con el fin de proteger la calidad de cada uno de los encargos realizados ya sea por un auditor o por un equipo de trabajo.

Realizado este análisis podemos concluir lo siguiente:

- 1) Que existen suficientes normas de carácter obligatorio, no opcional, que el auditor debe cumplir en el desarrollo del trabajo o encargo de revisión para realizar un trabajo con la suficiente calidad, como: la Norma Internacional de Control de Calidad NICC 1, la NIA 220, y el Código de ética, entre otros, que sirven de guía para el desarrollo del trabajo del auditor y para tener en cuenta en la aplicación de cada uno de los procesos de auditoría a realizar en cada encargo, adicionalmente a ello, afirmar cosas no probadas en el desarrollo del trabajo por no realizar el debido cuidado profesional, puede llevar a unas implicaciones graves al auditor.
- 2) Que las normas establecidas tienen unos criterios que el auditor debe cumplir, a los cuales la misma norma les establece un control de calidad a las firmas de auditoría realizado por otro profesional contable diferente del encargo trabajado, con el fin de garantizar la calidad del trabajo.
- 3) Que realizado el ejercicio hipotético con el fin de establecer el tiempo promedio que dura cada auditor en realizar la auditoría en el encargo de revisión, se planteó la misma auditoría al mismo cliente ejecutado por diferentes auditores. En este ejercicio se estableció que es muy improbable que dos personas realicen las mismas actividades en el mismo tiempo o por lo menos

cercano, con lo cual se infiere que, en las circunstancias reales, este tiempo se puede incrementar significativamente, porque son personas diferentes que piensan diferente y en consecuencia medir o tomar un promedio de tiempo, no se ve viable.

En consecuencia analizados los diferentes aspectos, podemos decir que con las normas, políticas y procedimientos establecidos, es suficiente para que cada auditor realice el trabajo con la calidad requerida, sin necesidad de imponerle obligatoriamente una cantidad, y que la calidad de la auditoría la debe mantener siempre, independientemente de la cantidad de encargos en los que se comprometa a realizar, esto también, en razón a que un encargo de revisión puede ser realizado por un solo profesional, como por un equipo de trabajo.

## Referencias Bibliográficas

Borràs, F. (2016). *El reto de mejorar la calidad de la auditoría*. Barcelona. España. Obtenido de <https://raed.academy/wp-content/uploads/2017/02/El-reto-de-mejorar-la-calidad-de-la-auditor%C3%ADa.pdf>)

Código de Comercio. (1971). *Decreto 410*. Obtenido de [https://leyes.co/codigo\\_de\\_comercio.htm](https://leyes.co/codigo_de_comercio.htm)

CTCP. (2019). Bogotá, Colombia. Obtenido de

<https://www.ctcp.gov.co/proyectos/aseguramiento-revisoria-fiscal/documentos-discusion-publica/propuesta-cambios-en-el-ejercicio-de-la-revisoria/propuesta-rf-gremios-ctcp-junta-hb>

Decreto 302. (Febrero de 2015). doi:Control de calidad de la auditoria de Estados Financieros.

Elizondo, A. (2002). *Metodología de la Investigación Contable*. México. Obtenido de

<https://books.google.co.ve/books?id=BLO9spGHxrwC&printsec=frontcover#v=onepage&q&f=false>

IFAC. (2013). *La Norma Internacional de encargos de revisión NIER- 2400*. Obtenido de

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Manual-de-Normas-Internacionales-de-Control-de-Calidad-Auditoria-Revision-Otros-Encargos-de-Aseguramiento>

IFAC. (2014). *Un Marco Para la Calidad de la Auditoría*. Obtenido de

([https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A\\_Framework\\_for\\_Audit\\_Quality\\_finales.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A_Framework_for_Audit_Quality_finales.pdf) )

Ley 1314. (13 de julio de 2009). Bogotá: Congreso de la República de Colombia. Obtenido de

<http://ojs.econ.uba.ar/index.php/Contyaudit/article/view/133/215>

- Ley 43. (13 de Diciembre de 1990). Colombia: Congreso de la República de Colombia. Obtenido de [https://www.mineducacion.gov.co/1621/articles-104547\\_archivo\\_pdf.pdf](https://www.mineducacion.gov.co/1621/articles-104547_archivo_pdf.pdf)
- Mora, R. (2002). Las preguntas que plantea el caso enron. *Revista contaduría y administración*. Obtenido de <https://www.redalyc.org/pdf/395/39520706.pdf>
- Rodriguez, D. (2016). La auditoría y su control de calidad: una mirada desde las normas de aseguramiento de la información, en Colombia. *Contexto*. Obtenido de <http://contexto.ugca.edu.co/index.php/contexto/article/view/652/1016>
- Sampieri, R. (2014). *Metodología de la investigación*. México. Obtenido de <http://observatorio.epacartagena.gov.co/wp-content/uploads/2017/08/metodologia-de-la-investigacion-sexta-edicion.compressed.pdf>
- Sunder, S. (2002). Decision Making and Control: an Accounting Duality. En: Some. doi:<https://areandina.instructure.com/courses/12629>
- UGCA. (2009). Universidad La Gran Colombia. Bogotá. Obtenido de <https://revistas.ugca.edu.co/index.php/contexto/article/view/652/1016>
- Wainstein, M. (2004). *Contabilidad y auditoría*. Control de Calidad en Auditoría, Argentina. Obtenido de <http://ojs.econ.uba.ar/index.php/Contyaudit/article/view/133/215>