

AUDITORÍA

Oportunidad de los procedimientos del revisor de calidad e incidencia en auditoría

David Eyzaguirre Quispe

Comisión Técnica de Control de Calidad de la Asociación Interamericana de Contabilidad, Perú

Hoy, más que nunca, tiene fundamental importancia la revisión del control de calidad de la auditoría. De esta manera, la estrategia del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) para 2020-2023 y su plan de trabajo para 2020-2021 establecen como uno de sus objetivos que las Normas Internacionales constituyan la base para el desarrollo de los encargos en un marco de alta calidad. Al respecto, el objetivo de la presente investigación es analizar, a detalle, las actividades del revisor del control de calidad, a fin de proponer los criterios que permitan determinar los momentos más oportunos, en cada etapa de la auditoría, en los que se deben aplicar los procedimientos de revisión. Este objetivo es fundamental, pues coadyuvará con la calidad del encargo. Por ello, dichos criterios serían revisados periódicamente mediante futuras investigaciones. La investigación es de tipo aplicada y de nivel descriptivo. La metodología considera como población a veinte firmas peruanas de auditoría del *ranking* 2022 de la prestigiosa agencia Leaders League, de la que se considera una muestra no probabilística de siete firmas, en las que se aplicó una encuesta. De esta manera, se confirmaron los criterios propuestos, así como su incidencia en la calidad del encargo.

Palabras clave: auditoría, procedimientos, criterios, calidad

Timeliness of the audit incidence and quality reviewer procedures

Today more than ever, the audit quality control review is of fundamental importance. Such is the case that the strategy of the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) for 2020-2023, and its work plan for 2020-2021, establish as one of its objectives that the International



<https://doi.org/10.18800/contabilidad.202202.003>

Contabilidad y Negocios (17) 34, 2022, pp. 71-91 e-ISSN 2221-724X

Standards constitute the basis for the development of the assignments, in a high-quality framework. In this regard, the objective of the investigation is to analyze, in detail, the activities of the quality control reviewer, in order to propose the criteria that allow determining the most opportune moments, at each stage of the audit, in which they should be applied review procedures; this is a fundamental aspect that will contribute to the quality of the assignments, so these criteria would be periodically reviewed through future research. The research is of an applied type and descriptive level, whose methodology considers as population 20 Peruvian audit firms of the 2022 ranking of the prestigious Leaders League agency, considering a non-probabilistic sample of 7 firms, in which a survey was applied, confirming the aforementioned proposed criteria, as well as their impact on the quality of the order.

Keywords: audit, procedures, criteria, quality

Oportunidade da Incidência de Auditoria e Procedimentos do Revisor de Qualidade

Hoje, mais do que nunca, a revisão do controle de qualidade da auditoria é de fundamental importância. Tanto é que a estratégia do International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) para 2020-2023, e seu plano de trabalho para 2020-2021, estabelecem como um de seus objetivos que as Normas Internacionais constituem a base para o desenvolvimento das ordens, em uma estrutura de alta qualidade. Neste sentido, o objetivo da investigação é analisar, em detalhe, a atividade do revisor de controle de qualidade, de forma a propor os critérios que permitam determinar os momentos mais oportunos, em cada etapa da auditoria, em que devem estar procedimentos de revisão aplicados; Este é um aspecto fundamental que irá contribuir para a qualidade do pedido, portanto esses critérios seriam revisados periodicamente em pesquisas futuras. A pesquisa é do tipo aplicada e de nível descritivo, cuja metodologia considera como população 20 firmas de auditoria peruanas do ranking 2022 da prestigiosa agência Leaders League, considerando uma amostra não probabilística de 7 firmas, na qual foi aplicada uma survey, confirmando os critérios propostos acima mencionados, bem como o seu impacto na qualidade da encomenda.

Palavras-chave: auditoria, procedimentos, critérios, qualidade

1. INTRODUCCIÓN

El control de calidad para las firmas que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, y otros compromisos de aseguramiento y servicios relacionados es una preocupación constante del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (en adelante, IAASB) como organismo independiente que establece normas al servicio del interés público que coadyuva la convergencia de normativas internacionales y nacionales en un contexto de práctica uniforme mundial. Estos aspectos fortalecen la calidad de los encargos y la confianza pública en la profesión en un entorno global.

Por las razones mencionadas, periódicamente, el IAASB emite normas que mejoran dicha calidad. Entre tales normas, se encuentran vigentes internacionalmente las siguientes: 1) Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC 1) Control de Calidad en las Firmas de Auditoría que Realizan Auditorías y Revisiones de Estados Financieros, así como otros Encargos que Proporcionan un Grado de Seguridad y Servicios Relacionados; y 2) Norma Internacional de Auditoría 220 (NIA 220) Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros. Asimismo, en el mes de diciembre de 2020 se emitieron tres normas que remplazarán a las anteriormente mencionadas y entrarán en vigencia a partir del 15 de diciembre de 2022: 1) Norma Internacional de Gestión de la Calidad 1 (NIGC 1) Gestión de la Calidad para Firmas de Auditoría que Realizan Auditorías o Revisiones de Estados Financieros u otros Encargos de Aseguramiento o Servicios Relacionados, 2) Norma Internacional de Gestión de la Calidad 2 (NIGC 2) Revisiones de Calidad del Encargo, y 3) NIA 220 (Revisada) Gestión de la Calidad de la Auditoría de Estados Financieros. Tales estándares, en continua evolución, están orientados a fortalecer y modernizar los pasos del enfoque de la auditoría, pues consideran las expectativas de las partes interesadas y la necesidad de sistemas de gestión de calidad proactivos y escalables.

A partir de lo comentado, el objetivo de la presente investigación es analizar y proponer los criterios que constituyan la base para determinar los momentos oportunos, adecuados o precisos para que, durante el transcurso de cada una de las etapas de la auditoría, el revisor de control de calidad aplique los procedimientos correspondientes, que podrían ser denominados *kairós* en términos filosóficos. Para ello, se debe considerar cada circunstancia, según el juicio profesional del revisor, que logre impactar favorablemente en la calidad del encargo. En tal sentido, la investigación alcanza una transcendencia significativa, con la expectativa de que los resultados logrados constituyan una base apropiada para futuras evaluaciones de los referidos criterios.

2. LA OPORTUNIDAD DE LA APLICACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DEL REVISOR DE CALIDAD

Para el desarrollo del trabajo, cuyos resultados permitirán establecer los criterios para determinar la oportunidad de la aplicación de los procedimientos del revisor de calidad, se considera un marco normativo internacional. Este comprende tanto las normas de calidad vigentes como aquellas que próximamente entrarán en vigor, así como las Normas Internacionales de Auditoría (en adelante, NIA) y pronunciamientos de organizaciones internacionales relacionados con el tema de investigación.

La NICC 1 considera que la firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la revisión de control de calidad de un encargo, y precisa el concepto de «oportunidad en la revisión» en cada una de las etapas del encargo. Además, destaca que este último aspecto permite la prontitud en identificar y resolver, de modo apropiado, los asuntos significativos (Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento [IAASB], 2018, pp. 47; 57; 74). Por su parte, la Norma Internacional de Auditoría 200 (NIA 200) trata sobre la oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría en cuanto a su relación con el escepticismo y juicio profesional, los riesgos de incorrección en las afirmaciones que se valoran, las pruebas sobre la eficacia operativa de los controles, y la reducción del riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo (IAASB, 2018, pp. 101; 104-105). De modo similar, la NIA 220 también se refiere a la oportunidad en la revisión de áreas críticas sobre juicios y riesgos significativos a efectuarse en las etapas de la auditoría (IAASB, 2018, pp. 158-159).

Otras NIA también destacan la oportunidad como un elemento fundamental en la aplicación de los procedimientos de auditoría: 1) Documentación de Auditoría (NIA 230), 2) Responsabilidades del Auditor en la Auditoría al Estados Financieros con Respecto al Fraude (NIA 240), 3) Comunicación con los Responsables del Gobierno de la Entidad (NIA 260), 4) Consideraciones Especiales-Auditorías de Estados Financieros de Grupos (NIA 600), y 5) Utilización del Trabajo de un Experto del Auditor (NIA 620) (IAASB, 2018, pp. 167; 185; 261; 699; 753). Por ello, es sumamente importante que se tenga en cuenta que la calidad en la auditoría implica su eficacia y eficiencia en términos de oportunidad, entre otros aspectos. Tal situación permite al equipo de auditoría atender, de modo satisfactorio, los hallazgos de la revisión de control de calidad (IAASB, 2014, pp. 42; 66).

De manera similar, la NIA 220 (Revisada) se refiere a la importancia de la oportunidad de una revisión de la calidad del encargo, al dar especial consideración a las etapas del encargo de la auditoría (IAASB, 2020a, Apartado A105). Esta norma también resalta la importancia de la oportunidad, naturaleza y alcance que determine el socio del encargo

(IAASB, 2020b, pp. 3; 5). La NIGC 1 también considera la importancia, en términos de oportunidad, de la evaluación del sistema de gestión de la calidad, a fin de determinar si proporciona la seguridad razonable de que se alcanzan sus objetivos (IAASB, 2020c, Apartado 9). La norma referida también trata sobre el seguimiento proactivo de la integridad del sistema. Tiene en cuenta los criterios de oportunidad y su eficaz corrección, pues los objetivos de la calidad se basan en los resultados obtenidos (IAASB, 2020d, p. 5).

Por su parte, la NIGC 2 requiere que se establezcan las políticas o procedimientos de las responsabilidades del revisor de calidad. Así, destaca el concepto de «oportunidad» y las etapas de cada encargo: 1) planificación, 2) ejecución y 3) elaboración del informe. Tales etapas y el concepto de «oportunidad» coadyuvan con reforzar el juicio y escepticismo profesional (IAASB, 2020e, Apartados A24, A29). La norma referida enfatiza al seguimiento proactivo de la integridad del sistema, para alcanzar su eficacia y su efecto favorable en el desarrollo del encargo (IAASB, 2020f, p. 4). En este sentido, en el marco de la NICC 1, el revisor de control de calidad tendrá en cuenta el concepto de «oportunidad» para su participación en los momentos más apropiados de la auditoría (Federación Internacional de Contadores [IFAC], 2011, p. 72). Igualmente, el revisor de control de calidad debe verificar los elementos necesarios para su participación oportuna y efectiva (IAASB, 2012a, p. 18). Asimismo, la NICC 1 enfatiza la objetividad del revisor, con lo que complementa el criterio de oportunidad (IAASB, 2012b, p. 7).

De modo similar, Waldron (2017), director técnico del IAASB, manifestó que en IAASB se promueve alcanzar el más alto nivel de calidad en la auditoría, por lo que enfatiza la actitud ética y profesional, así como el escepticismo. Estos aspectos contribuyen a la confianza de los *stakeholders* (02:04). Estos conceptos, conjuntamente con el criterio de oportunidad, contribuyen con la calidad de la auditoría. Siguiendo esa línea, Ruiz (2020), miembro de la Junta de IAASB, expuso que en la NIGC 2 se considera la participación del revisor de calidad en los momentos apropiados durante el encargo, a fin de que el equipo de trabajo tenga la oportunidad de responder a los asuntos planteados por el revisor (34:32). De modo similar, considerando la presencia fundamental de las entidades más pequeñas y menos complejas en la economía internacional, destaca el proyecto de una Norma Internacional innovadora, cuyo diseño permitirá alcanzar un nivel de seguridad razonable y con calidad (Ruiz, 2021, 02:03).

Incluso, algunas entidades consideran que es necesario tener en cuenta el criterio de oportunidad para alcanzar un resultado eficaz en la revisión de control de calidad del encargo. Por tal razón, estiman conveniente que el socio del encargo efectúe revisiones oportunas de las áreas críticas según su juicio profesional, teniendo en cuenta los asuntos complicados o discutibles de riesgos significativos en las etapas

apropiadas del encargo (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España [ICJCE], 2012, pp. 76; 84; 89). En esta orientación, también se sugiere que los socios de la firma de auditoría sostengan reuniones periódicas sobre temas de control de calidad, enfatizando un marco de oportunidad (Colegio de Contadores Públicos de México, 2013, p. 17).

En un sentido similar, considerando la NICC 1, en las entidades cotizadas, la revisión del control de calidad se debe efectuar oportunamente desde las primeras etapas del encargo, para que las observaciones que puedan surgir se resuelvan apropiadamente y con prontitud. (IFAC, 2012, p. 72). También, se justifica la necesidad de que la revisión del control de calidad se efectúe de modo oportuno, considerando las presiones y las limitaciones de tiempo asociadas a una auditoría (Comité de Auditores Transnacionales [TAC] et al., 2013, p. 7).

En un marco de oportunidad, se considera que la auditoría alcanza calidad cuando proporciona informes útiles al haber aplicado valores, ética, actitudes apropiadas, conocimiento, experiencia y tiempo suficiente para efectuar el encargo, entre otros aspectos (IAASB, 2014, p. 4, como se cita en Vivas, 2017, p. 24). Siguiendo esa línea, las firmas de auditoría deben resaltar las áreas de enfoque, teniendo en cuenta un entorno cambiante y complejo, y considerando políticas y procedimientos de control de calidad en un marco de oportunidad (IAASB, 2020g, p.1).

3. PRINCIPALES CRITERIOS SOBRE LA OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DEL REVISOR

Ya que las actividades del revisor de control de calidad de la auditoría deben desarrollarse en el marco de las NICC, los principales criterios relacionados son conceptualizados en dicho marco.

3.1. Criterio general

El revisor de control de calidad de la auditoría debe desarrollar su labor en las oportunidades que el socio y su equipo de trabajo del encargo concluyan con la aplicación de los procedimientos y/o actividades, durante el transcurso de cada una de las respectivas etapas del encargo. En tal sentido, no es apropiado que el revisor aplique sus procedimientos solo al inicio o al término del encargo.

3.2. Criterios específicos en la etapa de planificación de la auditoría

En esta etapa, el revisor debe aplicar sus procedimientos considerando principalmente las oportunidades referidas a continuación, relacionadas con algunas NIA emitidas por el IAASB (2018), según su criterio profesional, en cada circunstancia en particular:

- en la oportunidad en que se acuerden los términos del encargo con los clientes, tras haber determinado previamente que se cumplieron las condiciones para una auditoría, conforme a lo referido en la NIA 210 (IAASB, 2018, p. 118);
- al culminar con los procedimientos que permitan contar con una seguridad razonable sobre el cumplimiento de las normas profesionales, requerimientos legales y reglamentarios aplicables, en el marco de la NIA 220 (IAASB, 2018, pp. 144-145);
- tras establecer la estrategia global de auditoría que determine el alcance, el momento de realización y la dirección de la auditoría, y que guíe el desarrollo del plan de auditoría; y, de ser necesario, al actualizar o cambiar la estrategia global y el plan de auditoría, teniendo en cuenta la NIA 300 (IAASB, 2018, pp. 294-295);
- al concluir la valoración de los riesgos de incorrección material, debido a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, en concordancia con la NIA 315 (Revisada) (IAASB, 2018, p. 309); y
- al término del diseño e implementación de respuestas adecuadas a los riesgos de incorrección material, en conformidad con la NIA 330 (IAASB, 2018, p. 379).

3.3. Criterios específicos en la etapa de ejecución de la auditoría

En la etapa de ejecución, el revisor de control de calidad debe desarrollar sus actividades, dando especial énfasis a las oportunidades referidas a continuación, relacionadas con algunas NIA emitidas por el IAASB (2018), a las que se hace referencia seguidamente, teniendo en cuenta su criterio profesional y evaluando cada circunstancia:

- en la oportunidad que se concluya con la identificación de factores de riesgo de fraude y las circunstancias que indican la posibilidad de fraude, con la culminación de la aplicación de procedimientos de auditoría para hacer frente a los referidos riesgos, conforme a la NIA 240 (IAASB, 2018, p. 181);
- cuando se concluya con obtener evidencia de auditoría, suficiente y apropiada, sobre el cumplimiento de leyes y reglamentos que tienen un efecto directo en la determinación de los importes y revelaciones significativos en los estados financieros, entre los que se incluyen los siguientes: 1) los procedimientos sobre la identificación o sospecha de incumplimiento, y 2) el informe sobre el incumplimiento identificado o materia de sospecha de incumplimiento, en el marco de la NIA 250 (Revisada) (IAASB, 2018, p. 232);

- al término de la comunicación a aquellos a cargo del gobierno de la entidad de los hallazgos significativos de auditoría, incluida la dificultad significativa que se hubiera producido durante la auditoría, en conformidad con la NIA 260 (IAASB, 2018, p. 251); y de las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la auditoría, de acuerdo a la NIA 265 (IAASB, 2018, p. 280);
- al determinar la importancia relativa para los estados financieros y la ejecución del trabajo, y efectuar su posterior revisión, en caso el auditor concluya que es adecuada una importancia relativa inferior a la determinada inicialmente, según la NIA 320 (IAASB, 2018, p. 371); terminada la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, y concluidos el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría en respuesta a los referidos riesgos, en conformidad con la NIA 402 (IAASB, 2018, pp. 407-408); y, según la NIA 450, al concluir con la evaluación del efecto en la auditoría de las incorrecciones identificadas y las no corregidas en los estados financieros (IAASB, 2018, p. 432);
- concluidos el diseño y la ejecución de procedimientos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (NIA 500) (IAASB, 2018, pp. 450, 461); efectuada la evaluación sobre las existencias, así como de los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad, y sobre la presentación y revelación de la información por segmentos (NIA 501) (IAASB, 2018, p. 465); y de los procedimientos de confirmación externa, para obtener evidencia de auditoría relevante y fiable (NIA 505) (IAASB, 2018, p. 477);
- tras evaluar si los saldos de apertura contienen incorrecciones que puedan afectar de forma material los estados financieros del período actual, y si las políticas contables se aplican uniformemente en los estados financieros, o si los cambios en dichas políticas se presentan y revelan adecuadamente (NIA 510) (IAASB, 2018, p. 488);
- al concluir con la obtención de evidencia de auditoría mediante la utilización de procedimientos analíticos sustantivos (NIA 520) (IAASB, 2018, p. 503); una vez formuladas las conclusiones relacionadas con la población sobre la cual se aplicó el muestreo de auditoría (NIA 530) (IAASB, 2018, p. 513); y al concluir el examen de la evidencia relacionada con las estimaciones contables, incluido el valor razonable, reconocidas o reveladas en los estados financieros, en el contexto de la información financiera aplicable (NIA 540) (IAASB, 2018, p. 533);
- al concluir con la identificación de los factores de riesgo de fraude debidos a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, que sean relevantes en

valoración de riesgos de incorrección material (NIA 550) (IAASB, 2018, p. 582); y al obtener y examinar la evidencia de auditoría sobre hechos ocurridos entre las fechas de los estados financieros y del informe de auditoría, que requieran ajuste de los estados financieros o su revelación en estos (NIA 560) (IAASB, 2018, p. 609);

- concluido el examen de la evidencia sobre la adecuada utilización del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, o si existe incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre el referido principio (NIA 570) (IAASB, 2018, p. 625);
- una vez concluido el examen de la información contenida en la carta de manifestaciones (NIA 580) (IAASB, 2018, p. 656); y finalizada la evaluación que determine actuar como auditor de los estados financieros del grupo, así como del examen de la información financiera de los componentes y de su proceso de consolidación (NIA 600) (IAASB, 2018, p. 675); y
- concluida la evaluación para determinar si es posible utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para los fines de la auditoría (NIA 610 [Revisada]) (IAASB, 2018, p. 730); y al finalizar la evaluación que permita determinar si resulta apropiado utilizar el trabajo de un experto del auditor, y si es adecuado para los fines de la auditoría (NIA 620) (IAASB, 2018, p. 752).

3.4. Criterios específicos en la etapa de elaboración del informe de auditoría

En esta etapa, el revisor de control de calidad del encargo debe desarrollar sus actividades en las oportunidades referidas a continuación, relacionadas con algunas NIA emitidas por el IAASB (2018). Debe considerar su criterio profesional y las circunstancias de cada caso en particular, incluido lo relacionado con el ensamblaje de los papeles de trabajo, en las siguientes circunstancias:

- en la oportunidad en que se concluya con la evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría y se forme la opinión sobre los estados financieros mediante un informe escrito (NIA 700 [Revisada]) (IAASB, 2018, p. 775);
- concluido el examen que permita determinar las cuestiones clave de la auditoría, incluidas en el informe de auditoría (NIA 701) (IAASB, 2018, p. 834);
- al culminar el examen de la evidencia de auditoría para concluir que, según el caso, los estados financieros no están libres de incorrección material o no se

pueda obtener evidencia para alcanzar dicha conclusión (NIA 705 [Revisada]) (IAASB, 2018, p. 860);

- una vez formada una opinión sobre los estados financieros y, según el caso, se determine llamar la atención de los usuarios, en el informe de auditoría sobre un asunto que resulte fundamental que los usuarios comprendan, aunque esté adecuadamente presentado o revelado (NIA 706 [Revisada]) (IAASB, 2018, p. 894); y
- cuando el socio y su equipo de trabajo del encargo concluyan la preparación de la documentación que constituye el registro suficiente y adecuado, base para el informe de auditoría, sustentando que la auditoría se planificó y ejecutó en conformidad con las NIA y los requerimientos legales o reglamentarios aplicables, completándose oportunamente la compilación de los respectivos archivos (NIA 230) (IAASB, 2018, pp. 165; 174).

4. METODOLOGÍA

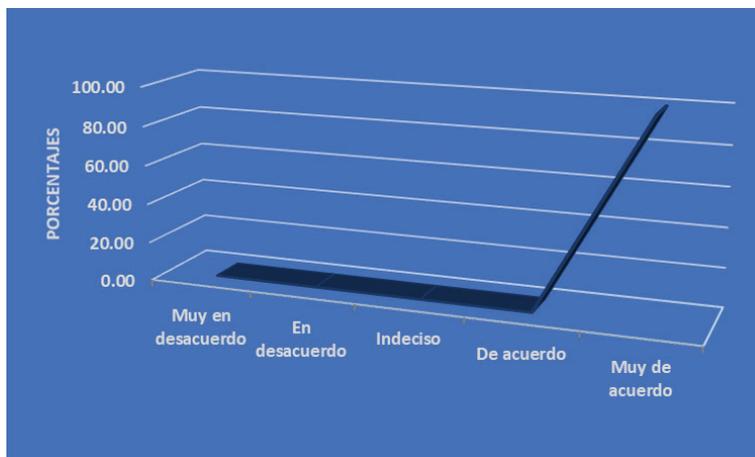
El presente trabajo corresponde a una investigación de tipo aplicada y de nivel descriptivo, cuya metodología considera la elaboración y aplicación de un cuestionario a fin de aplicarlo a una muestra de firmas de auditoría peruanas incluidas en el ranking 2022 de la prestigiosa agencia Leaders League. Esto tiene la finalidad de obtener información para analizar y establecer los criterios requeridos para determinar la oportunidad de la aplicación de los procedimientos del revisor de calidad y su incidencia en la auditoría. Para tal efecto, se ha considerado como población a las veinte firmas de auditoría peruanas que conforman dicho ranking (Leaders League, 2022), de la que se ha determinado una muestra no probabilística intencional de siete firmas; esta representa el 35% de la población, con representaciones internacionales. La técnica de recolección de datos se realizó sobre la base de un cuestionario diseñado expresamente para fines de esta investigación, el cual comprende diez preguntas considerando la escala de Likert, cuyas respuestas fueron procesadas y analizadas.

5. RESULTADOS

En primer lugar, se aprecian los resultados sobre las preguntas relacionadas con la oportunidad en que el revisor del control de calidad debe participar, incluida la oportunidad de la comunicación de sus observaciones y la verificación de las subsanaciones correspondientes por el socio responsable, las que se aprecian en las figuras 1, 2, 3, 4 y 5. En la figura 1, se aprecia que la totalidad de los auditores encuestados señalaron estar muy de acuerdo con que el revisor de calidad desarrolle oportunamente

su actividad durante cada una de las etapas de planificación, ejecución e informe de la auditoría.

Figura 1. Revisión del control de calidad durante cada etapa de la auditoría



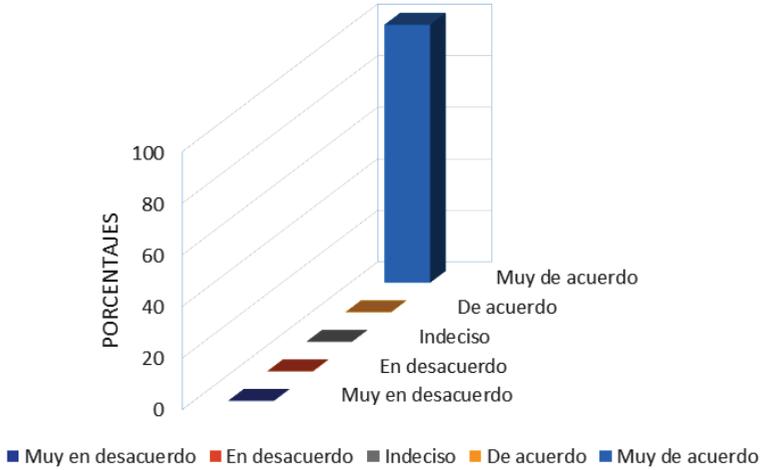
En la figura 2, se observa que el 100% de los encuestados están muy de acuerdo con que el socio responsable del encargo conozca oportunamente las observaciones del revisor del control de calidad de la auditoría en cada etapa de la auditoría.

Figura 2. Conocimiento oportuno del socio responsable sobre las observaciones del revisor



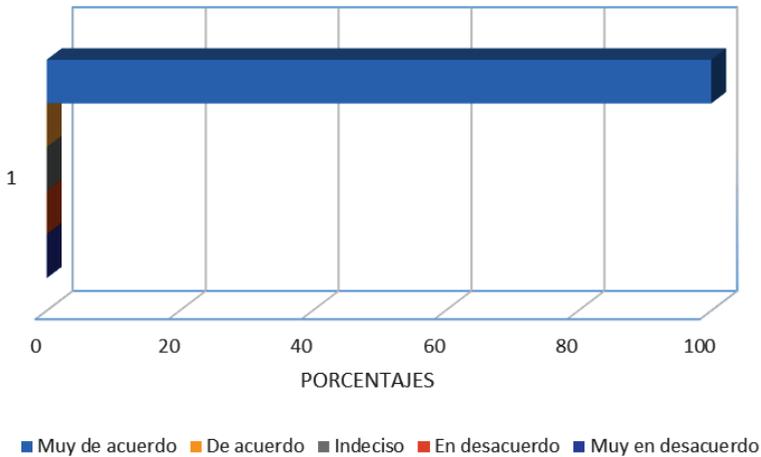
En la figura 3, se advierte que el 100% de los encuestados afirmaron estar muy de acuerdo con que el revisor de control de calidad comunique oportunamente sus observaciones al concluir las evaluaciones que efectúe en cada etapa de la auditoría.

Figura 3. Comunicación oportuna de las observaciones del revisor en cada etapa de la auditoría

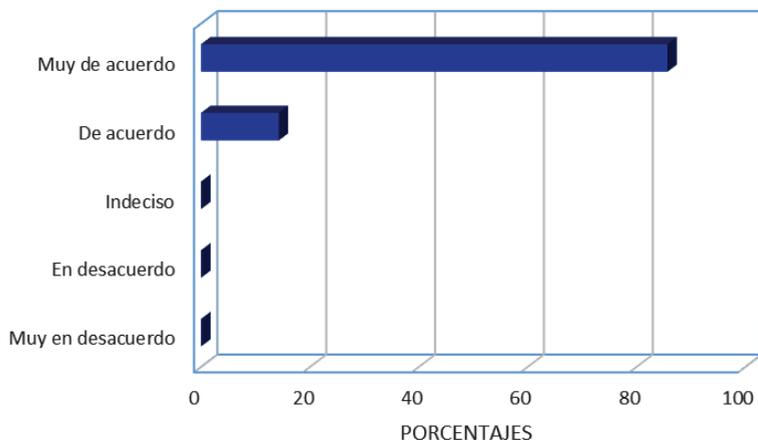


En la figura 4, se observa que todos los encuestados están muy de acuerdo con que se subsanen las observaciones del revisor durante la auditoría.

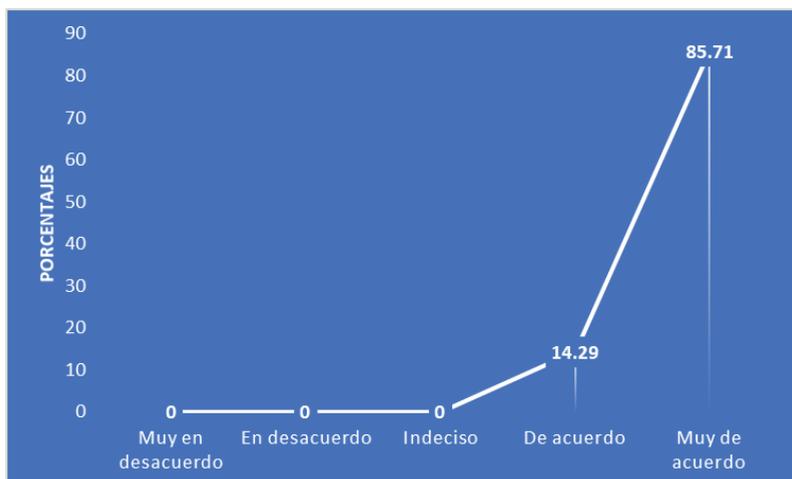
Figura 4. Subsanación oportuna de las observaciones del revisor en cada etapa de la auditoría



En la figura 5, se aprecia que 85,71% de los encuestados indicaron estar muy de acuerdo con que el revisor verifique oportunamente la subsanación de sus observaciones.

Figura 5. Verificación oportuna por el revisor de la subsanación de sus observaciones

En segundo lugar, se aprecian los resultados relacionados con las preguntas que tratan sobre el concepto de «oportunidad» en el desarrollo de cada una de las etapas de la auditoría. Dichos resultados se observan en las figuras 6, 7 y 8. En la figura 6, se puede observar que 85,71% de los encuestados indicaron estar muy de acuerdo con que es importante que la participación del revisor de control de calidad en la etapa de planificación debe iniciarse cuando el socio concluya, entre otros aspectos, con los procedimientos sobre la aceptación o la continuidad de las relaciones con clientes, y la formulación de la estrategia y el plan de auditoría, o de sus actualizaciones o cambios.

Figura 6. Oportunidad del inicio de la participación del revisor en la etapa de planificación

En la figura 7, se aprecia que 85,71% de los encuestados expresaron estar muy de acuerdo con que es necesario que la participación del revisor de control de calidad del encargo en la etapa de ejecución de la auditoría debe iniciarse cuando el socio y su equipo de trabajo del encargo concluyan, entre otros aspectos, con los procedimientos relacionados con la identificación de factores y circunstancias sobre la posibilidad de fraude, con procedimientos para hacer frente a los riesgos evaluados de errores importantes debido a fraude, y con la evaluación para determinar si se utiliza el trabajo de un experto.

Figura 7. Oportunidad del inicio de la participación del revisor en la etapa de ejecución

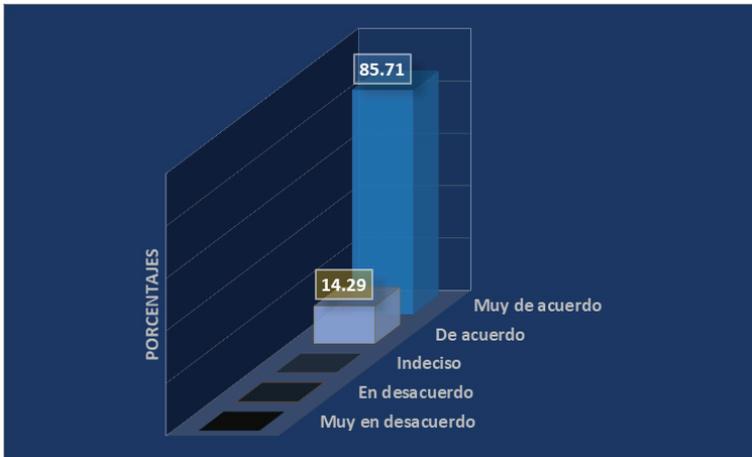
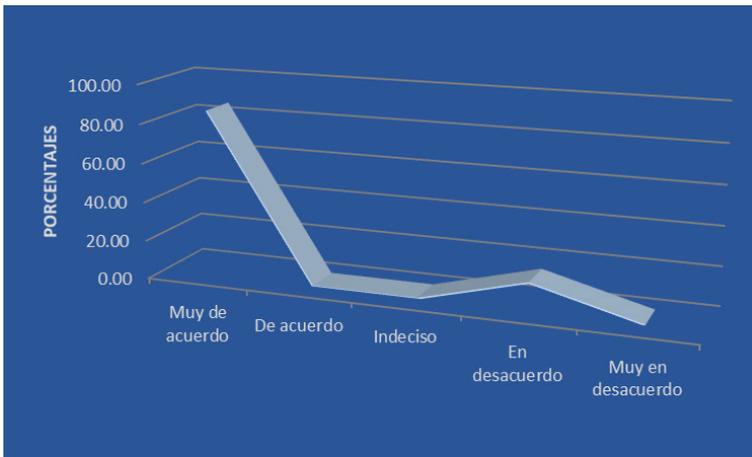


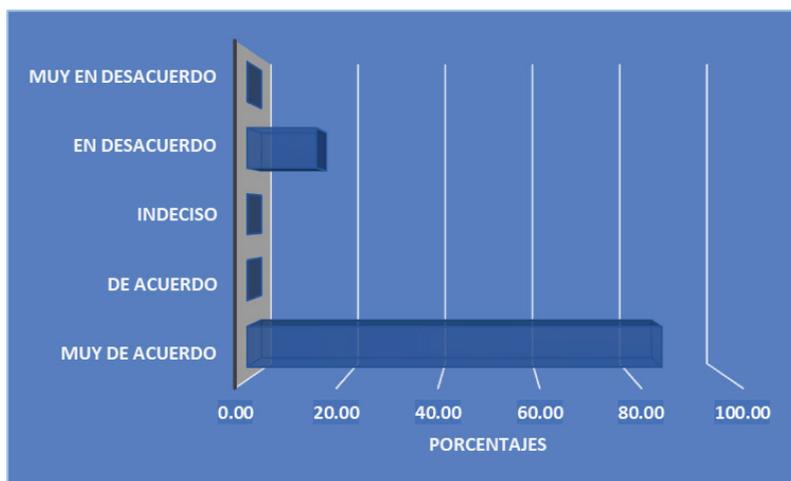
Figura 8. Oportunidad del inicio de la participación del revisor en la etapa del informe



En la figura 8, se puede advertir que 85,71% de los encuestados expresaron estar muy de acuerdo con que la participación del revisor de control de calidad en la etapa del informe de auditoría debe iniciarse cuando el socio concluya, entre otros aspectos, con la evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría; se forme la opinión sobre los estados financieros mediante un informe escrito; se concluya con la preparación la documentación que constituya un registro suficiente y adecuado de las bases para el informe de auditoría; y se sustente que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA, y los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.

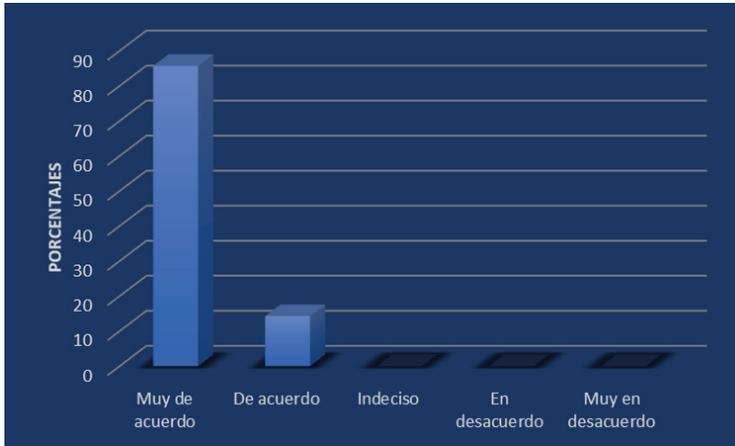
En tercer lugar, los resultados correspondientes a las preguntas sobre la necesidad de contar con una herramienta que permita coadyuvar con determinar la oportunidad para la aplicación de los procedimientos del revisor se aprecian en las figuras 9 y 10. En la figura 9, se puede percibir que 85,71% de los encuestados manifestaron estar muy de acuerdo con la elaboración de una guía que contenga criterios sobre la oportunidad de la aplicación de los procedimientos del revisor, para coadyuvar con el desarrollo de sus tareas, complementariamente a las normas emitidas por IAASB.

Figura 9. Guía que contenga los criterios sobre la oportunidad de los procedimientos del revisor



En la figura 10, se puede percibir que la totalidad de los auditores encuestados manifestaron estar muy de acuerdo y de acuerdo con que la implementación de los criterios para determinar la oportunidad de la aplicación de los procedimientos de revisión de control de calidad del encargo, contenidos en la mencionada guía, incidirá favorablemente en la auditoría.

Figura 10. Guía de criterios sobre la oportunidad de la revisión: incidencia favorable en la auditoría



6. DISCUSIÓN

Los resultados referidos a los cinco primeros criterios (ver figuras 1, 2, 3, 4 y 5) guardan relación con los que sostienen la fundamental importancia sobre la oportunidad de que el revisor del control de calidad debe comunicar sus observaciones, así como verificar las subsanaciones correspondientes por el socio responsable (Colegio de Contadores Públicos de México, 2013; IAASB, 2012a; IAASB, 2012b; IAASB, 2014; IAASB, 2018; IFAC, 2011; IFAC, 2012; TAC et al., 2013). Por consiguiente, la falta de oportunidad ocasiona que no se efectúe un óptimo control de calidad, e implica el riesgo potencial de emitir informes de auditoría inapropiados.

Con motivo del análisis de los resultados relacionados con la participación del revisor del control de calidad en cada una de las etapas de planificación, ejecución e informe de la auditoría (ver figuras 6, 7 y 8), se determina que guardan relación con los que consideran que resulta fundamental el concepto de «oportunidad», que es crucial en el desarrollo de la auditoría (IAASB, 2020a; IAASB, 2020b; IAASB, 2020c; IAASB, 2020d; IAASB, 2020e; IAASB, 2020f; IAASB, 2020g). En tal sentido, la falta de implementación de los referidos criterios ocasiona el riesgo de que el equipo del encargo no efectúe un servicio profesional con la calidad apropiada, al no ser suficientes la competencia, la capacidad, el tiempo y los recursos para realizar el encargo, si no se incluye el factor de la oportunidad en que se aplican los procedimientos.

Asimismo, los resultados relacionados con la elaboración e implementación de una guía que contenga los referidos criterios (ver figuras 9 y 10) guardan relación con los

que sostienen la necesidad de contar con una herramienta que permita coadyuvar con la determinación de la oportunidad (ICJCE, 2012; Ruiz, 2020, 2021; Vivas, 2017; Waldron, 2017), en el sentido del momento oportuno para la aplicación de los procedimientos por el revisor de control de calidad del encargo. Al respecto, la omisión en la implementación del criterio de oportunidad ocasiona el riesgo de la emisión de un informe de auditoría sin contar con una base apropiada para la opinión de auditoría.

7. GUÍA DE DISCUSIÓN

¿Debe el revisor de control de calidad iniciar su actividad antes de que el socio de la firma suscriba la carta compromiso con un cliente? Al respecto, hay que tomar en cuenta que la firma de auditoría debe alcanzar la seguridad razonable de que únicamente acepte o continúe relaciones y encargos cuando tenga competencia, capacidad, tiempo y recursos necesarios para hacerlo. Así, podrá cumplir con los requerimientos de ética, considerando la integridad del cliente, en el marco de la NICC 1 (IAASB, 2018, p. 54).

En consideración con lo mencionado en párrafo anterior, ¿es apropiado que en las NICC se establezca que el revisor de control de calidad inicie su actividad antes de que el socio de la firma rubrique la carta compromiso con un cliente? Es importante destacar que la NIA 210 considera que se puede aceptar o continuar con un encargo de auditoría únicamente cuando se haya acordado con el cliente que la auditoría se va a realizar si concurren determinadas condiciones previas, entre otros aspectos (IAASB, 2018, p. 118).

Asimismo, de acuerdo al contexto comentado en el párrafo anterior, ¿se considera apropiado que en las NICC se incluya que no se firme la carta compromiso con un cliente mientras no se resuelvan las diferencias de opinión que pudieran surgir entre el socio de la firma y el revisor de control de calidad, en el caso de que este último hubiera identificado que no se aplicaron los criterios apropiados para aceptar o renovar la auditoría? ¿Se debe considerar en las NICC que la contratación de un experto se efectúe previa evaluación del revisor de control de calidad o una vez que se resuelvan sus diferencias de opinión que pudieran surgir con el socio responsable de la auditoría? Es importante considerar que en la NIA 620 se establece que se debe evaluar la competencia, capacidad y objetividad del experto (IAASB, 2018, p. 754).

8. CONCLUSIÓN

Como resultado de la investigación, se considera, como primer criterio, que el revisor de calidad debe desarrollar oportunamente su actividad, en el sentido de los momen-

tos adecuados o precisos durante cada una de las etapas de la planificación, ejecución e informe de la auditoría. Además, debe reflejar un trabajo articulado y orientado a la calidad. Por ello, no es apropiado que el revisor aplique sus procedimientos únicamente al inicio o al término de la auditoría. En este sentido, es necesario que el socio responsable del encargo conozca oportunamente, en cada una de las etapas de la auditoría, las observaciones que emite el revisor del control de calidad de la auditoría.

Adicionalmente, el revisor de control de calidad debe comunicar, oportunamente, sus observaciones al socio responsable del encargo, al concluir las evaluaciones que efectúa en cada una de las etapas de la auditoría. El socio responsable de la auditoría debe subsanar, oportunamente, las observaciones que emite el revisor de control de calidad durante el transcurso de cada una de las etapas de la auditoría. Por su parte, el revisor de control de calidad debe verificar, oportunamente, la adecuada subsanación de las observaciones por el socio responsable de la auditoría en cada una de las etapas de la auditoría.

En la etapa de planificación de la auditoría, la participación del revisor de control de calidad del encargo se debe efectuar cuando el socio y su equipo de trabajo del encargo concluyan con sus procedimientos relacionados con la aceptación o la continuidad de las relaciones con los clientes, con la formulación de la estrategia y el plan de auditoría, o cuando se produzcan las actualizaciones o cambios de estas últimas, entre otros aspectos. En la etapa de ejecución de la auditoría, la participación del revisor de control de calidad del encargo debe desarrollarse, entre otros aspectos, cuando se concluya con la obtención de la evidencia suficiente y adecuada que esté relacionada con los riesgos valorados de incorrección material mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos, y con los factores de riesgo de fraude, entre otros aspectos. En la etapa del informe de auditoría, la participación del revisor de control de calidad del encargo debe efectuarse, entre otros aspectos, en la oportunidad que finalice la evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría y antes de que se emita la opinión sobre los estados financieros.

La elaboración de una guía que contenga criterios para determinar la oportunidad de la aplicación de los procedimientos de revisión de control de calidad del encargo constituye una herramienta para coadyuvar con el desarrollo de las tareas del revisor, de modo complementario a las Normas Internacionales emitidas por IAASB. Además, la implementación de los criterios para determinar la oportunidad de la aplicación de los procedimientos de revisión de control de calidad del encargo, contenidos en la mencionada guía, incidirá favorablemente en la auditoría.

Contribución de autores

Eyzaquirre, D.: Conceptualización, Metodología, Validación, Análisis formal, Investigación, Recursos, Curación de datos, Escritura borrador original, Escritura, revisión y edición, Visualización, Supervisión, Administración del proyecto, Adquisición de fondos.

David Eyzaquirre Quispe (Eyzaquirre, D.)

Declaración de conflicto de intereses

El (los) autor(es) declara(n) que, durante el proceso de investigación, no ha existido ningún tipo de interés personal, profesional o económico que haya podido influenciar el juicio y/o accionar de los investigadores al momento de elaborar y publicar el presente artículo.

REFERENCIAS

- Colegio de Contadores Públicos de México. (2013). *Guía para la elaboración de un Manual de Control de Calidad para Firmas de Contadores Públicos*. <http://www.ccpq.com.mx/Comisiones/MaterialComisionAF2014/8.ControldecalidadRZCOIM-CPdic2011/GuiaparalaelaboraciondeunMCC.pdf>
- Comité de Auditores Transnacionales (TAC), Foro de Firmas, & Federación Internacional de Contadores (IFAC) (2013). *Revisiones de control de calidad del encargo: Consideraciones prácticas*. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Revisiones-de-control-de-calidad-del-encargo-consideraciones-practicas.pdf>
- Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). (2012a). *Declaraciones de Obligaciones de los Miembros (DOM) 1-7 (Revisadas)*. *Statements-of-Membership-Obligations-(SMOs)-1-7-(Revised)*
- Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). (2012b). *Aplicación de la NICC 1 de Forma Proporcional a la Naturaleza y Tamaño de la Firma de Auditoría*. *IAASB-QA-Aplicación-de-la-NICC1-de-Forma-Proporcional-a-la-Naturaleza-y-Tamao-de-la-Firma-de-AuditorAa.pdf*
- Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). (2014). *Un marco para la calidad de la auditoría: Elementos clave que crean un entorno para la calidad de la auditoría*. https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A_Framework_for_Audit_Quality_finales.pdf

- Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). (2018). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* (Vol. 1). *Manual-de-Pronunciamientos-Internacionales-de-Control-de-Calidad-Auditoria-Revision-Otros-Encargos-de-Aseguramiento-y-Servicios-Relacionados-Vol.-1-Edicion-2018.pdf*
- Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). (2020a). *NIA 220 (Revisada) Gestión de la Calidad de la Auditoría de Estados Financieros*. *file:///C:/Users/AL/Desktop/Art%C3%ADculo%20Revista%20Indezada/Normas%20de%20Calidad/IAASB-International-Standard-Auditing-220-Revised-ESP.pdf*
- Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). (2020b). *Introducción a la NIA 220 (Revisada) Gestión de la Calidad de la Auditoría de Estados Financieros*. *IAASB-ISA-220-Fact-Sheet-esp-1_ok.pdf*
- Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). (2020c). *NIGC 1 Gestión de la Calidad para Firmas de Auditoría que Realizan Auditorías o Revisiones de Estados Financieros u otros Encargos de Aseguramiento o Servicios Relacionados*. *IAASB-Quality-Management-ISQM-1-Quality-Management-for-Firms-1-esp-1_ok.pdf*
- Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). (2020d). *Introducción a la NIGC 1*. *Introduccion-a-la-NIGC-1-Ficha-tecnica_IAASB.pdf*
- Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). (2020e). *NIGC 2 Revisiones de Calidad del Encargo*. *IAASB-Quality-Management-ISQM-2-Engagement-QR-esp-1_ok_0.pdf*
- Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). (2020f). *Introducción a la NIGC 2*. *Introduccion-a-la-NIGC-1-Ficha-tecnica_IAASB.pdf*
- Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). (2020g). *Resaltando las áreas de enfoque en un entorno de auditoría en evolución debido al impacto del COVID-19*. *Staff-Alert-Considerations-Arising-from-Changes-Due-to-Coronavirus-copia-esp-1_corre.pdf*
- Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2011). *Guía de Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría*. *IFAC-SMPC-Guia-Control-Calidad-3.-Edicion-2011-Updated-Layout.pdf*
- Federación Internacional de Contadores (IFAC). (2012) *Guía de Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría* (3ª ed.) <https://www.imcp.org.mx/IMG/>

pdf/GUIA_DE_CONTROL_DE_CALIDAD_PARA_PEQUENAS_Y_MEDIANAS_FIRMAS_DE_AUDITORIA_3a_edicion.pdf

- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). (2012). *Guía orientativa de implantación de sistemas de control de calidad para pequeñas y medianas firmas de auditoría*. <https://www.icjce.es/adjuntos/images/pdfs/CALIDAD/icjce-guiaorientativaimplantacionscciparapymfa.1ed.pdf>
- Leaders League. (2022). *Ranking de auditores & asesores financieros del Perú*. <https://www.leadersleague.com/es/rankings/asesores-para-direcciones-financieras-auditores-asesores-financieros-clasificacion-2022-auditor-y-asesor-contables-peru>
- Ruiz, F. (2020, 17 de noviembre). *Perspectiva general de las normas de gestión de calidad del IAASB* [Video] YouTube. https://www.youtube.com/watch?v=N10E8CE_CWA
- Ruiz, F. (2021, 23 de julio). *Nuevo estándar propuesto para entidades menos complejas: descripción general* [Video] YouTube. <https://www.youtube.com/watch?v=wSZV79n64C4>
- Vivas, A. (2017) *Análisis de los procedimientos de control de calidad en firmas de auditoría en relación con su tamaño – estudio de casos* [Tesis de Maestría, Universidad Nacional de Colombia]. Repositorio UNAL. <https://repositorio.unal.edu.co/handle/unal/63748>
- Waldron, M. (2017, 18 de octubre). *La importancia del IAASB y las auditorías* [Video] YouTube. <https://www.youtube.com/watch?v=IDTD-rmnq70>

Fecha de recepción: 2/12/2021

Fecha de aprobación: 18/06/2022

Correspondencia: deyzaguire@bakertilly.pe