

HACIA LA TRANSPARENCIA DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA: NORMAS DE CALIDAD DE LA AUDITORÍA

Diana Albanese¹, Anahí Briozzo², Claudia Rivera³

Resumen

Los fracasos empresarios acaecidos durante las últimas crisis financieras tuvieron impacto en las firmas de auditoría. En un intento por reestablecer la confianza de los inversionistas, a nivel mundial se promulgaron normas y leyes buscando transparencia en la información financiera, siendo los procesos de revisión de calidad de las auditorías las de mayor crecimiento. El objetivo de este trabajo es estudiar el marco normativo sobre calidad de las auditorías de estados financieros. Se trata de un trabajo descriptivo en el cual en primer lugar se analizan aspectos relevantes sobre la transparencia, fluidez e integridad de la información. Posteriormente se aborda el rol de la auditoría para la confiabilidad de los usuarios, poniendo énfasis en el requisito de independencia y por último se analizan las normas sobre calidad de la auditoría. En la Argentina estas normas de calidad son exigibles solo a las empresas bajo régimen de oferta pública.

Palabras clave: transparencia de la información financiera, confiabilidad de los usuarios, calidad de la auditoría.

¹ Magíster en Administración. Profesora titular. Departamento de Ciencias de la Administración. Universidad Nacional del Sur. Bahía Blanca.
Correo electrónico: dalbanese@uns.edu.ar

² Doctora en Economía. Profesora Asociada. Departamento de Ciencias de la Administración. Universidad Nacional del Sur (UNS). IIESS (CONICET-UNS). Bahía Blanca.

³ Especialista en Contabilidad Superior, Control y Auditoría. Profesora Adjunta. Departamento de Ciencias de la Administración, Universidad Nacional del Sur (UNS). Bahía Blanca.

1. Introducción

Los fracasos empresarios acaecidos durante las últimas crisis financieras a nivel mundial tuvieron impacto en las firmas de auditoría, a tal punto que el deterioro de la calidad del encargo de auditoría fue considerado como uno de los factores relevantes de los mencionados fracasos, ya sea por falta de profesionalismo como por la no observación de las normas de independencia (Casal, 2015). Es por ello que diversos organismos promueven la transparencia de la información financiera siendo uno de los aspectos a considerar las condiciones para ejercer la auditoría de estados financieros.

Un informe de auditoría emitido por un contador independiente que exprese si los estados contables fueron preparados o no, total o parcialmente, de acuerdo con las normas contables vigentes, reduce la incertidumbre sobre la calidad de la información. Por tal motivo, las normas sobre independencia del auditor y la calidad de las auditorías de estados contables son cada vez más exigentes (Fowler, 2004).

La Ley Sarbanes Oxley (SOX, 2002), sancionada en los Estados Unidos como una rápida respuesta a los escándalos financieros, se constituyó en una verdadera revolución sobre el gobierno corporativo, buscando transparencia en la información financiera en un intento por reestablecer la confianza de los inversionistas. En cuanto a los auditores externos, la ley pone énfasis en la condición de independencia que deben acreditar los contadores que emiten opinión sobre la información financiera destinada a terceros. Para ello, además de cumplir con las exigencias del Código de Ética, el auditor debe estar inscripto en una Junta contable (*Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB*) y su designación, reemplazo y evaluación de desempeño está a cargo del comité de auditoría.

El gobierno corporativo (GC) es el conjunto de principios, políticas, procedimientos, estándares y normas que se utilizan para dirigir y controlar una entidad de cualquier naturaleza, tamaño o condición, de una forma ética, equitativa y responsable. Las buenas prácticas de GC pretenden asegurar que haya una revelación adecuada y oportuna de todos los asuntos significativos de la empresa, incluyendo la situación financiera, su desempeño, la tenencia accionaria y su administración. Según la Organización para la Cooperación Económica y el

Desarrollo (OCED), se trata de un conjunto de acciones directivas a cargo de la organización a fin de lograr razonabilidad, rendición cuentas (*accountability*), transparencia y responsabilidad. Estas acciones ayudan a crear un capital reputacional positivo para la firma y a brindar confianza a los *stakeholders*.

El rol de la auditoría externa es relevante para transmitir a los usuarios confianza en tanto que los estados financieros reflejan de manera íntegra y completa las transacciones de la organización. Para ello el auditor debe cumplir con la condición de independencia y observar en su totalidad las normas sobre control de calidad de la auditoría, además de otras cualidades, como contar con experiencia en el tema y realizar su trabajo con escepticismo profesional.

Estas normas obligan a las firmas de auditoría a implementar y mantener un sistema de control de calidad que proporcione seguridad razonable en cuanto a que todos sus integrantes cumplan las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y que los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios del encargo son adecuados en función de las circunstancias (NIA 220).

El objetivo de este trabajo es estudiar el marco normativo sobre calidad de las auditorías externas de estados contables, las cuales conjuntamente con las normas de independencia del auditor hacen a una revalorización de la profesión y a la confianza de los usuarios. Se trata de un trabajo descriptivo estructurado de la siguiente manera: en primer lugar, se analizan los aspectos relevantes del marco normativo del gobierno corporativo en lo que respecta al principio de transparencia de la información financiera; luego se hace referencia al informe de auditoría en relación a la credibilidad de los estados contables y la independencia del auditor; por último, se aborda el análisis de las normas sobre calidad de la auditoría.

2. Análisis normativo y de antecedentes

2.1. Gobierno corporativo. Principio de transparencia de la información financiera con énfasis en los estados contables

El GC puede definirse como un conjunto de políticas y principios para administrar y controlar un ente y proteger los intereses de inversores, accionistas y demás grupos de interés. Las mejores prácticas de GC promueven la oportunidad de la presentación de la información financiera, ayudan a prevenir el fraude contable, aumentan la transparencia de los reportes y asignan responsabilidades a la alta dirección en caso de incumplimiento, teniendo como último objetivo agregar valor a la organización (Briozzo, Albanese, Argañaraz, Santolíquido, Barco, 2015).

En el año 1999 la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo (OCED) emitió, los principios de GC, que posteriormente fueron revisados en el 2004 y 2015. Los mismos representan una base común que los países miembros de la OCED consideran esencial para el desarrollo de las buenas prácticas de gobierno. Los principios tienen un carácter no vinculante, pretendiendo que los mismos permitan identificar los objetivos y diversos medios para lograr un adecuado GC. Los gobiernos y los mercados de los distintos países deben desarrollar sus propios marcos de GC decidiendo cómo se deben aplicar.

Los principios de la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo (OCED; 2015) hacen referencia a los siguientes aspectos: I) garantizar la base de un marco eficaz para el GC, II) los derechos de los accionistas y funciones clave en el ámbito de la propiedad, III) inversores institucionales, mercados de capitales y otros intermediarios, IV) el papel de las partes interesadas, V) revelación de datos y transparencia y VI) las responsabilidades del Consejo de Administración o Directorio. Es interés del presente trabajo abordar los principios relacionados con la revelación de datos y transparencia. En el apartado V mencionado anteriormente, se incluye la identificación de las áreas clave de la revelación de datos, tales como los resultados financieros y operativos, la definición de objetivos de la organización, la participación del principal accionistas, remuneraciones, transacciones con partes relacionadas, factores de riesgo, integrantes del directorio, entre otros. En la revisión del año 2015 se agregan las tenden-

cias recientes con respecto a información no financiera, que las empresas exponen en forma voluntaria, por ejemplo en los informes de la gerencia.

La OCDE (2015) señala que si bien los principios se dirigen fundamentalmente a empresas de capital abierto, también pueden resultar útiles para empresas de capital cerrado, quedando a cargo de cada país la decisión de fomentar la toma de conciencia respecto de las buenas prácticas de GC para empresas de todo tamaño.

En cuanto al marco sobre GC de la República Argentina, el Instituto Argentino para el Gobierno de las Organizaciones (IAGO) elaboró en el año 2004 un código de mejores prácticas de GC para la Argentina, cuyos principios tienen el carácter de no vinculantes y sugieren pautas para una mejor administración y control destinadas a agregar valor a las empresas. Uno de los aspectos a los cuales se hace referencia es la revelación de datos y transparencia. Específicamente, en relación con los estados financieros, el IAGO establece pautas sobre confiabilidad de la información, indicando que la información financiera y no financiera de la compañía deberá ser presentada de manera precisa y regular, incluidos los resultados, la situación financiera, el flujo de efectivo, la evolución del patrimonio neto, los riesgos del negocio y medios para enfrentarlos, los conflictos de intereses y demás aspectos del gobierno corporativo.

En cuanto a la revelación de información financiera, establece que los estados contables deberán incluir la información requerida por los entes de contralor y, como mínimo, el estado de situación patrimonial, el estado de resultados, el estado de flujo de efectivo, el estado de evolución del patrimonio neto y las notas y cuadros anexos, todo ello en forma comparativa con el ejercicio anterior. Asimismo, indica que de ser aplicable, deberán presentarse los estados contables consolidados con su información complementaria. Cabe aclarar que este código fue propuesto previo a la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en la Argentina.

El código contempla también la necesidad de informar situaciones relacionadas con participaciones accionarias, operaciones entre compañías vinculadas, compensación de los administradores y revelación de información no financiera relacionada con las asambleas y el directorio. Incluye un informe anual del go-

bierno corporativo elaborado por el directorio y la utilización de la página web como medio de información de los hechos económico-financieros relevante (Briozzo *et al.*, 2015).

Con respecto al marco normativo en la Argentina, las empresas que hacen oferta pública de sus títulos están sujetas a las disposiciones de Ley Mercado de Capitales N.º 26831 promulgada en diciembre del 2012, y a las Normas 2013 de la Comisión Nacional de Valores (CNV). En relación con la transparencia e integridad de la información, la Ley 26831 regula aspectos como la independencia del auditor (Art. 105), el deber de informar en notas a los estados financieros: a) acciones emitidas y autorizadas, y valores convertibles, b) la organización de la toma de decisiones y el sistema de control interno de la sociedad, c) las modalidades de remuneración del directorio y la política de remuneración de los cuadros gerenciales de la sociedad. Por su parte, en las memorias se debe incluir la política comercial, toma de decisiones y de dividendos (art. 60). Establece además que los contratos con partes relacionadas deben ser aprobados por directorio y asamblea, para luego ser informados a la CNV (art. 73), al igual que un régimen de información para administradores, agentes, directores, síndicos, personas físicas y/o jurídicas relacionadas (art. 99). (Briozzo *et al.*, 2015) Posteriormente y siempre en pos de fortalecer la independencia del auditor, la CNV, en su Resolución 663/16 que modifica el Tít. II Cap. II Sec. VI. Art. 28 de las normas del 2013 dispone que los socios a cargo de la auditoría no deberán exceder el plazo de 7 años en la realización del encargo con un tiempo de espera de 2 años. En el caso de ingreso a la oferta pública se deberá deducir de los 7 años, aquellos en los cuales el profesional haya prestado servicios antes del ingreso al régimen. (Res. CNV 663/16 que modifica Tít. II Cap. II. Sec. VI. Art 28). Además de ello el auditor debe presentar DD. JJ. de carácter de independencia, experiencia y Consejo Profesional al que pertenece (Tít. II Cap. III Sec. VI Art. 22-24, modificado por Res. CNV 668/16).

Por su parte la CNV, en las normas del año 2013, establece para las empresas que hacen oferta pública de valores, la obligación de presentar estados financieros anuales hasta 70 días corridos después del cierre del ejercicio y trimestrales hasta 42 días corridos posteriores. Tratan en general de la información que debe ser remitida de forma obligatoria por parte de las emisoras, referida a los

siguientes aspectos: asambleas; la necesaria para poder hacer oferta pública; contenido de los prospectos de emisión. En el título IV del mencionado cuerpo normativo, se especifica el régimen informativo anual (memoria del directorio, estados financieros, informe del auditor, actas de aprobación del órgano de administración, informe de la comisión fiscalizadora, reseña informativa, nómina de entidades controladas y vinculadas) y trimestral (estados financieros de períodos intermedios, informe del auditor, informe de síndico o consejo de vigilancia, actas de aprobación del órgano de administración, variaciones en la composición del grupo, reseña informativa). Particularmente en relación con la transparencia, el Tít. XII Cap. I requiere informar sobre: hechos relevantes, identidad de las autoridades de las emisoras y de personas físicas/jurídicas que adquieran más del 5% de los derechos a voto. Esta información estará disponible en la Autopista de Información Financiera, en el sitio web de la CNV.

Además de lo mencionado, la Comisión Nacional de Valores mediante la Resolución General 516/07 aprobó los contenidos mínimos de un Código de Gobierno Societario (CGS) para la Argentina aplicable a las empresas que hagan oferta pública de valores (exceptuadas las pymes). La norma estableció la obligación a sus directorios de incluir un informe sobre el grado de cumplimiento del CGS como anexo a la memoria de los estados contables a partir de los ejercicios iniciados el 1 de enero de 2008.

Posteriormente la RG 606/12 modifica los contenidos de la resolución anterior estableciendo principios que sintéticamente contemplan los siguientes conceptos: (1) Relación entre la emisora, su grupo económico, y sus partes relacionadas. (2) Administración y supervisión de la emisora. (3) Política de identificación, medición, administración y divulgación del riesgo empresarial. (4) Integridad de la información financiera y auditorías independientes, lo cual tiene como objetivo garantizar la independencia y transparencia de las funciones del Comité de Auditoría, de la Auditoría Interna y Auditoría Externa. La mayoría de los integrantes del Comité deben ser independientes y entre sus funciones se encuentra evaluar en forma anual a los auditores externos y contar con una política de rotación de los miembros de la Comisión Fiscalizadora y/o del Auditor externo. (5) Respeto por los derechos de los accionistas. (6)

Vínculo responsable con la comunidad. (7) Remuneración justa y responsable.
(8) Ética empresarial.

2.2. El informe del auditor y la credibilidad de la información financiera

La existencia de estados financieros auditados reduciría el problema de selección adversa y el riesgo moral entre usuarios internos y externos (Jensen & Meckling, 1976) y actuaría como una señal de la calidad de los mismos (Van Tendeloo & Vanstraelen, 2008). El rol de la auditoría es fundamental para el éxito del sistema económico basado en el mercado, en cuanto garantiza la existencia de información financiera confiable (Barbadillo *et al.*, 2006). Los autores concluyeron que la duración del contrato no disminuye la calidad de la auditoría pronunciándose en contra de la rotación del auditor como factor de calidad del servicio.

No obstante, la opinión que brindan los contadores en sus informes ha sido cuestionada al igual que la propia función de auditoría (Guiral, Ruiz, Choi, 2014). Ojala, Niskanen, Collins y Pajunen (2014) en un estudio realizado sobre pequeñas empresas privadas de Finlandia no encontraron una relación positiva entre la contratación de un auditor Big4 y calidad de auditoría. Navarro García y Martínez Conesa (2004) estudiaron la manipulación contable en España a través de ajustes por devengos discrecionales, encontrando evidencia en cuanto a que la calidad del auditor no disminuye las prácticas mencionadas a diferencia del ámbito anglosajón.

En los países desarrollados, al igual que en la mayoría de los países de América Latina —a diferencia de la Argentina—, existe un régimen de auditorías voluntarias, estando obligadas solamente las empresas de capital abierto, las que se encuentran bajo algún régimen de contralor o cumplen con los parámetros para calificar como grandes empresas.

En primera instancia se podría pensar que las empresas que no estén obligadas por entes reguladores no tendrían incentivos para presentar sus estados contables auditados. No obstante, Lennox y Pittman (2011) señalan que aún no existe consenso sobre la existencia de esta falta de incentivos, como tampoco del hecho que la auditoría voluntaria provee a las empresas de un mecanismo de mayor credibilidad.

Un trabajo realizado por Briozzo, Albanese y Rivera (2015), a fin de estudiar los determinantes de la decisión de contratar una auditoría independiente en las empresas de la Argentina, Brasil, Colombia y México, indicó que son relevantes tanto los potenciales beneficios de atenuación de los costos de agencia como los costos derivados de la contratación. Los cuatro países presentan normas diferenciales respecto de los requerimientos para que la auditoría sea obligatoria, observándose los más estrictos en la Argentina, y los más laxos en Brasil. Los resultados del análisis indican que tienen menor probabilidad de recurrir a este servicio las empresas que perciben a la informalidad como un gran obstáculo, y las que tienen una mayor proporción de sus ventas a crédito.

El mencionado estudio pretendió ser un aporte al debate sobre la modificación de la normativa argentina de modo tal que limite la obligatoriedad de presentar estados contables auditados a personas jurídicas que reúnan ciertas características de tamaño, contribuyendo de este modo a la revalorización de la auditoría para agregar credibilidad de los informes contables.

2.3. Principio de independencia del auditor

El valor del trabajo de auditoría se basa en la confianza y credibilidad que este genere, y la independencia es, como lo expresó Mednick⁴, “la piedra angular de la profesión auditora y uno de sus activos más preciados”. El auditor debe ser y parecer independiente. Se ha tratado de dar cumplimiento a esta cualidad del profesional, a través de estrictas normas profesionales

Siguiendo el pensamiento de Fowler Newton (2004), sería razonable que se establezca una presunción de falta de independencia para los casos en que un contador brinde a un mismo cliente servicios de teneduría de libros y de auditoría, tal como lo ha hecho la Ley Sarbanes Oxley y el código de ética de IFAC. El autor manifiesta que este hecho podría ser injusto pero beneficiaría la imagen de la profesión.

En un estudio empírico realizado por Schlaps, Albanese, Briozzo y Vigier (2015) sobre contadores matriculados en los Consejos Profesionales de Ciencias Eco-

⁴ Citado por Yáñez López, Villanueva Villar y Fernández Rodríguez, 2010.

nómicas de Bahía Blanca y La Pampa, se encontró que en la práctica se presentan situaciones que amenazan la independencia, siendo la más importante la de autorrevisión como lo plantea la IFAC, de mediación (temor por perder el trabajo, en particular en los profesionales más jóvenes) y de intimidación. Asimismo, si bien no constituye una falta de independencia para las normas argentinas, se encontró importante evidencia del vínculo de amistad auditor-cliente, lo cual constituye una amenaza de familiaridad según el código de ética de IFAC.

2.4. Normas sobre calidad de la auditoría

La calidad de la auditoría es un concepto complejo y no existe una definición acordada (*Financial Reporting Council*, 2006). Francis (2011) sostiene que existen diferentes niveles de calidad de la auditoría a nivel compromiso que se puede medir a través de una serie de tiempo que va desde baja calidad hasta auditorías de alta calidad. La calidad de la información financiera está entrelazada con la calidad de la auditoría y también depende de características innatas de las empresas y sus sistemas de información (DeFond and Zhang, 2014).

La Argentina es uno de los pocos países donde rigen diferentes normas para un mismo servicio profesional. Para el caso particular de los encargos de auditoría, la Resolución Técnica (RT) N.º 32 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), mediante la cual se adoptan las normas internacionales de auditoría (NIAs) es el marco de referencia para auditar estados financieros que de manera obligatoria u optativa se preparen con las normas internacionales de información financiera (NIIF) (Español & Subelet, 2013). Para los casos de presentación de estados financieros utilizando como marco de información las normas contables argentinas, la norma de auditoría aplicable es la RT 37.

Hecha esta aclaración, se procede a analizar la NIA 220, "Control de calidad de la auditoría de estados financieros", la cual exige a la firma de auditoría o al auditor la implementación de procedimientos de control de calidad que proporcionen una seguridad razonable de que la auditoría cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y que el informe emitido por el auditor es adecuado en función de las circunstancias. Es

indispensable conocer la definición y el objetivo de la Auditoría de Calidad, haciendo mención al pronunciamiento del International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), publicado en febrero de 2014, *A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality* (“Una estructura para la calidad de la auditoría”), el cual define lo siguiente:

El término calidad de la auditoría comprende los elementos clave que crean un entorno que maximiza la probabilidad de que auditorías de calidad se realicen sobre una base consistente. El objetivo de la auditoría de los estados financieros es que el auditor forme una opinión sobre ellos basada en haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada acerca de si los estados financieros están libres de declaración equívoca material y reportar de acuerdo con los hallazgos del auditor.

De la definición se desprende la importancia de la calidad de la auditoría, siendo un tema de relevancia para todos los *stakeholders* en la cadena de suministro de la información financiera. Citando a Fowler Newton (2004, 195),

Sólo pueden lograrse auditorías de estados contables de alta calidad cuando sus ejecutantes cuentan con sistemas adecuados de control interno y evalúan constantemente su funcionamiento. Esto es especialmente importante en los estudios profesionales donde las decisiones se descentralizan, pues cualquier delegación obliga a una mayor supervisión.

La NIA 220 trata la responsabilidad específica del auditor respecto de la aplicación de los procedimientos de control de calidad de la firma a cada encargo de auditoría, y las del revisor del control de calidad del encargo, cuando proceda su realización. El objetivo de esta norma es que el auditor implemente los procedimientos establecidos en el sistema de control de calidad de la firma a cada encargo, de modo que puedan proporcionar una seguridad razonable respecto del cumplimiento de estándares profesionales, requerimientos legales y regulatorios aplicables al cliente y a que el informe emitido por el auditor es apropiado a las circunstancias y al entorno de la entidad (Arens, Elder & Beasley, 2007).

Las normas de la CNV (aprobadas mediante RG 622/13 y posterior modificación por la RG 639/2015) establecen que las asociaciones o estudios de contadores públicos (unipersonales o sociedades de profesionales) que auditen los estados

financieros de empresas que hagan oferta pública de sus valores negociables deberán establecer y ejecutar un sistema de calidad que permita conocer si los integrantes del equipo de auditoría cumplen con las normas profesionales, legales y reglamentarias que rigen la actividad y que los informes emitidos son acordes con el propósito de la actividad encomendada. Estas normas se complementan con los requerimientos de independencia y rotación del auditor, que en forma conjunta tienen el propósito de promover la transparencia e integridad de la información financiera.

El término *calidad de la auditoría* comprende los elementos clave que crean un entorno que maximiza la probabilidad de que auditorías se realicen sobre una base consistente en los niveles de compromiso, firma y profesional, así como también en los niveles de las interacciones relevantes y los factores contextuales. Según el IAASB (2014), dichos elementos son los siguientes:

- Factores de entrada: comprenden los valores, la ética y las actitudes de los auditores, los cuales a su vez, están influenciados por la cultura que prevalece en la firma; también son factores a considerar, el conocimiento, las habilidades, la experiencia y el tiempo asignado para desempeñar el encargo.
- Factores de proceso: el rigor del proceso de auditoría y de los procesos de control de calidad impactan sobre la calidad del servicio prestado. Se da a niveles del compromiso, de la firma, y del profesional.
- Factores de salida: incluye los reportes y la información suministrada por el ente al auditor, como así también los resultados que surgen del proceso de auditoría que generalmente no son visibles para quienes están fuera de la organización auditada (por ejemplo, las recomendaciones impartidas por el profesional para mejorar las prácticas de información financiera y de control interno del ente, que pueden resultar de los hallazgos de auditoría).
- Interacciones clave: si bien cada *stakeholder* juega un rol importante en el respaldo de la alta calidad de la información financiera, la interacción entre ellos puede tener un impacto particular en la calidad de la auditoría.

- Factores contextuales: hay una serie de factores ambientales —o contextuales—, tales como las leyes, regulaciones y el gobierno corporativo, que pueden repercutir en la naturaleza y la calidad de la información financiera y, directa o indirectamente, en la calidad de la auditoría. En estos casos, los auditores responden a esos factores planificando cómo obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada.

Requisitos del Sistema de Control de Calidad del encargo

La norma internacional de auditoría número 220 define una serie de requisitos que debe cumplir un sistema de control de calidad relacionados a la ética, competencia y capacidad, que se definen a continuación:

- a. Responsabilidades de liderazgo en la calidad de las auditorías: el socio del equipo de auditoría es el responsable de la calidad global del proceso de auditoría, el cual se debe desarrollar conforme a las normas profesionales y disposiciones legales vigentes, cumpliendo con las políticas y procedimientos de calidad diseñados, promoviendo una cultura interna de reconocimiento de la calidad en la realización del trabajo y comunicando su importancia a los integrantes del equipo.
- b. Requerimientos de ética: el diseño de las políticas y procedimientos deben proporcionar una seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen los requerimientos de ética aplicables. Los principios éticos fundamentales como integridad, objetividad, competencia y diligencia, confidencialidad y comportamiento del profesional se evidencian a través de su actuación, la formación teórica práctica, el seguimiento y el tratamiento de los incumplimientos. En cuanto a los requerimientos de independencia, el socio del encargo, obtendrá confirmaciones escritas de los miembros del equipo, así como otra información sobre circunstancias que puedan suponer amenazas a la independencia. El proceso continúa con la evaluación y adopción, en su caso, de las medidas de salvaguarda adecuadas para eliminarlas, reducirlas o renunciar al encargo si existiese justa causa.
- c. Aceptación y continuación de las relaciones con el cliente y de los encargos específicos: las firmas de auditoría deben contar con información ne-

cesaria sobre los clientes, con el fin de obtener evidencia frente a una decisión de aceptación y/o continuidad del encargo. El socio a cargo supervisará que se hayan aplicado los procedimientos del sistema de control de calidad previos a la aceptación y continuidad del cliente/encargo. A tal fin se procederá a verificar la integridad de los principales propietarios, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. Se deberá analizar si el equipo de auditoría tiene la competencia necesaria para realizar el encargo y si la firma cuenta con la capacidad necesaria, incluidos el tiempo y los recursos. Se analizará además si la firma y el equipo de trabajo cumplen los requerimientos de ética aplicables; y se examinarán las cuestiones significativas que hayan surgido durante el encargo de auditoría en curso o en encargos anteriores, y sus efectos para la continuidad de la relación.

- d. Asignación de equipos a los encargos: el socio supervisará la competencia y capacidad del equipo de trabajo y en su caso los expertos que pudieran participar. A tal fin tendrá en cuenta aspectos tales como: experiencia práctica en auditoría, conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, especialización técnica, incluida la relativa a la tecnología de la información y a áreas especializadas de contabilidad o auditoría, conocimiento de los sectores relevantes en los que el cliente desarrolla su actividad, capacidad para aplicar el juicio profesional, conocimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.
- e. Ejecución del encargo: el socio de auditoría es el responsable de la dirección, supervisión y realización del encargo, y de que el informe de auditoría sea adecuado a las circunstancias. La dirección de la auditoría se refiere a la información y comunicación con el equipo de trabajo en los aspectos claves tales como: responsabilidades, requerimientos de ética, objetivos, riesgos, procedimientos de auditoría a aplicar, etc.. En cuanto a la supervisión, implica el seguimiento del desarrollo del encargo, adecuando los enfoques de la planificación a cualquier circunstancia significativa que pueda surgir. También el socio es responsable de la revisión del trabajo, la cual está acotada a la fecha del informe de auditoría o anterior, tarea que

realizará aplicando los procedimientos del sistema de control de calidad de la firma. Para ello deberá revisar los papeles de trabajo del encargo y discutir con el equipo y asegurarse que las conclusiones y el informe se basen en evidencia de auditoría suficiente y adecuada. En todos los casos deberá documentar el trabajo de revisión realizado.

- f. Documentación: el auditor incluirá en la documentación de auditoría temas relacionados al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluida la independencia, y sobre la aceptación y continuidad del cliente/encargo. En lo referente a las consultas realizadas a terceros, deberá documentarse la cuestión sobre la que se consulta, los resultados y las decisiones adoptadas o su implementación.

Revisión de control de calidad del encargo

Tal como se mencionó anteriormente, la NIA 220 establece responsabilidades respecto de la aplicación de los procedimientos de control de calidad de la firma a cada encargo de auditoría, y las del revisor del control de calidad del encargo. Esta revisión es de aplicación cuando se realizan auditorías de entes que cotizan sus acciones y en otros encargos en los que la firma lo haya determinado, a fin de cumplir con los criterios establecidos en su sistema de control de calidad interno, o cuando sucedan cambios en las circunstancias en el transcurso de la ejecución del trabajo de auditoría.

Según Fowler Newton (2004), se espera que cuando un sistema de control de calidad supere con éxito las revisiones a cargo de otros contadores o firmas de profesionales (pertenecientes o no a la red de estudios profesionales a la cual pertenece el auditor) o de algún organismo profesional o estatal (de manera voluntaria o imperativa) genere mayor confianza en el público.

La revisión debe finalizarse en la fecha del informe de auditoría o anterior. No obstante la norma recomienda realizar una revisión de control de calidad anual, aunque ningún encargo reúna los criterios establecidos por la firma para estar sujeto a la misma, por ejemplo entidades de pequeña dimensión. La revisión estará a cargo de un revisor, el cual no puede formar parte del equipo de trabajo ni ser seleccionado por el socio que tiene a su cargo la ejecución de la auditoría.

Puede ser otro integrante de la firma o un revisor externo con aptitudes, experiencia, objetividad y autoridad para llevar a cabo la tarea.

El objetivo de una revisión de control de calidad de un encargo es evaluar los juicios significativos realizados por el equipo y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. Se deberán evaluar cuestiones tales como: revisión de los estados financieros y del informe de auditoría, de los papeles de trabajo que sustenten juicios significativos y conclusiones, y evaluación de los mismos a efectos de concluir sobre la adecuación del informe de auditoría.

Pueden surgir diferencias de opinión entre el revisor de control de calidad y el socio del encargo cuando discutan las cuestiones significativas que surjan de la revisión. La NIA 220 se remite a la aplicación de los procedimientos implementados por la firma para solucionarlas. El revisor deberá documentar no solo la aplicación de los procedimientos realizados, sino también la evidencia de que la revisión concluyó en la fecha del informe o anterior y la inexistencia de cuestiones sin resolver que pudieran determinar que los juicios y las conclusiones alcanzadas no fueran adecuados.

El sistema de control de calidad de la firma requiere una evaluación continua a efectos de garantizar su eficacia para obtener una auditoría de calidad. Incluye la inspección periódica de al menos un encargo finalizado por cada auditor. Será llevado a cabo por un socio u otra persona con experiencia y autoridad suficiente, excepto quienes hayan realizado el encargo y el revisor del control de calidad. El socio tendrá en cuenta los resultados del seguimiento en cuanto a la adecuación y eficacia del sistema, y cómo pueden afectar dichos resultados al encargo.

3. Consideraciones finales

A partir de los fraudes contables acaecidos en el mundo, mediante legislación obligatoria y voluntaria se han realizado esfuerzos tendientes a fortalecer la transparencia, integridad y confiabilidad de la información financiera que brindan las empresas, tales como la sanción de la Ley Sarbanes Oxley, los principios sobre gobierno corporativo de la OCED, la adopción de las normas internacionales de información financiera –consideradas normas contables de cali-

dad—, entre otros. Asimismo, las normas de auditoría han evolucionado en pos de que los informes de los auditores agreguen credibilidad a la información financiera siendo más estrictos los requerimientos sobre independencia del auditor.

Sin lugar a dudas, el mayor crecimiento de los últimos años han sido los procesos de revisión de calidad de las auditorías. El compromiso de la firma de auditoría con un sistema de control de calidad sólido y efectivo, que fomente la cultura interna de calidad dentro del equipo, el reconocimiento del cumplimiento, la formación práctica, la ética y la integridad, brindará no solamente una seguridad razonable en cuanto a que la firma de auditoría y su personal cumplen las normas profesionales y legales aplicables, sino también que los informes emitidos por la firma son adecuados y se corresponden con el trabajo realizado y los hallazgos, agregando credibilidad a la información financiera y promoviendo la revalorización de la auditoría.

No obstante, estas últimas son aplicables a empresas que hacen oferta pública de sus valores, quedando fuera de su obligatoriedad la mayor parte de las firmas, y en particular los estados financieros de las pequeñas y medianas empresas, sector que enfrenta las mayores asimetrías de información. Ball y Shivakumar (2005) sostienen que el rol de la información financiera difiere entre empresas públicas (de capital abierto) y de capital cerrado. Mientras que los usuarios de las primeras son principalmente los inversores, en las empresas privadas los reportes están destinados principalmente a fines fiscales y distribución de dividendos.

El control de calidad de las auditorías es un tema de importancia relevante que debe ser considerada por los auditores, organismos reguladores, consejos profesionales y hasta por los usuarios. Sin embargo, en países como en la Argentina donde las organizaciones mayoritariamente están obligadas a presentar sus estados financieros auditados, en primer lugar el Estado debería analizar la conveniencia de restringir dicha obligación para las organizaciones de menor tamaño, tal como sucede en otros países de Latinoamérica, tales como Brasil, México y Colombia, a fin de recuperar el efecto señalización positivo del informe de auditoría. Por su parte los consejos profesionales deberían implementar

mecanismos de control tendientes a lograr mayor calidad de la información financiera como también de los encargos de auditoría, en pos de recuperar la confiabilidad de la información por parte de los usuarios y lograr una revalorización de la profesión.

Bibliografía

- Arens, A., Elder, R., Beasley, M. (2007). *Auditoría, un enfoque integral*. Decimoprimera edición. Editorial: Prentice Hall Hispanoamericana, México.
- Ball, R., & Shivakumar, L. (2005). Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness. *Journal of accounting and economics*, 39(1), 83-128.
- Barbadillo, E. R., Aguilar, N. G., & Pena, N. C. (2006). Evidencia empírica sobre el efecto de la duración del contrato en la calidad de la auditoría: análisis de las medidas de retención y rotación obligatoria de auditores. *investigaciones económicas*, 30(2), 283-316.
- Briozzo, A., Albanese, D., Argañaraz, A., Santolíquido, D., Barco, E. (2015) *Relevancia del Gobierno Corporativo para las Finanzas. Análisis de la normativa vigente*. XXXV Jornadas Nacionales de Administración Financiera, Vaquerías, Córdoba.
- Briozzo, A., Albanese, D., Rivera, C., (2015). *Determinantes de la Auditoría Voluntaria de Estados Financieros en Latinoamérica*. XX Reunión de la Red PYMES Mercosur Argentina.
- Casal, A., (2015) La amenaza al auditor de estados financieros. *Profesional y Empresaria (D&G)* XVI, Errepar
- Comisión Nacional de Valores (2007). Resolución General 516/2007. Código de Gobierno Societario. Disponible en <http://www.cnv.gob.ar/leyesyreg/cnv/esp/rgc516-07.htm> consultado el 30/03/2014.
- Comisión Nacional de Valores. (2012). Resolución General 606/2012. Modificación Normas CNV (N.T. 2001) – Código de Gobierno Societario. Disponible en: <http://www.cnv.gob.ar/LeyesyReg/CNV/esp/RGCRGN606-12.htm> consultado el 12/04/2014.
- Comisión Nacional de Valores (2013). Normas Comisión Nacional de Valores 2013. Aprobadas por Ley 26.831 y Decreto Reglamentario 1023/2013.

Disponible en: <http://www.cnv.gob.ar/leyesyreg/CNV/esp/TOC2013.pdf> consultado el 18/04/2014.

Comisión Nacional de Valores. (2013). Resolución General 622/2013. Normas N.T. 2013. Disponible en: <http://www.cnv.gob.ar/LeyesReg/CNV/esp/RGCRGN622-13.htm> consultado el 18/04/2014.

Comisión Nacional de Valores (2015). Resolución General 639/15. Disponible en: <http://www.cnv.gob.ar/leyesyreg/CNV/esp/RGCRGN639-15.htm> consultado 10/05/2014.

Comisión Nacional de Valores (2016). Resolución General 663/16. Disponible en: <http://www.cnv.gob.ar/leyesyreg/CNV/esp/RGCRGN663.htm> consultado el 09/06/2017.

Comisión Nacional de Valores (2016). Resolución General 668/16. Disponible en: <http://www.cnv.gob.ar/leyesyreg/CNV/esp/RGCRGN668.htm> consultado el 09/06/2017.

Council, F. R. (2006). The UK approach to corporate governance. *Financial Reporting Council*.

DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2), 275-326.

Español, G., & Subelet, C. (2013) R.T 37. Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados. Buyatti, Buenos Aires.

CENCYA, (2015). Informe 17, Guía de implementación de la norma internacional de control de calidad – Anexo a la Resolución Técnica N° 34, FACPCE

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE, 2012), Resolución Técnica (RT) N° 32. Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB de la IFAC. Disponible en: https://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/rt32.pdf consultado el 13/05/2013

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE, 2013), Resolución Técnica (RT) N° 37. Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios

- Relacionados. Disponible en: http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1 consultado el 25/05/2013.
- Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A journal of practice & theory*, 30(2), 125-152.
- Fowler Newton E. (2004). *Tratado de auditoría* (3 ed.). La ley, Buenos Aires.
- García, J. C. N., & Conesa, I. M. (2004). Manipulación contable y calidad del auditor. Un estudio empírico de la realidad española. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 33(123), 1025-1061.
- Guiral-Contreras, Angulo, J. A., & Rodgers, W (2007). Information content and recency effect of the audit report in loan rating decisions. *Accounting and Finance* 47, 285–304.
- Guiral, A., Ruiz, E., & Choi, H. J. (2014). Audit report information content and the provision of non-audit services: Evidence from Spanish lending decisions. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(1), 44-57.
- IAASB (2014). A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality.
- IASB (2010). The Conceptual Framework for Financial Reporting, IFRS Foundation, Londres.
- IAASB, NIA 220 *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*. (2009) International Federation of Accountants (IFAC).
- Jensen & Meckling (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Lenox C.& Pittman J. (2011) Voluntary Audits versus Mandatory Audits, *The Accounting Review*, V86(8), 1655-1678, American Accounting Association.
- Ley N.º 26831. Mercado de Capitales. Boletín Oficial de la Nación Argentina, Buenos Aires, Argentina, 27 de diciembre de 2012. Disponible en: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/205000-209999/206592/texact.htm> consultado el 22/04/2014.

- OCDE (2015). G20/OECD Principles of Corporate Governance. Septiembre 2015.
Disponible en: <http://www.oecd.org/g20/topics/financing-for-investment/Corporate-Governance-Principles-ENG.pdf>
- Ojala, H., Niskanen, M., Collins, J. y Pajunen, K. (2014). Audit quality and decision-making in small companies, *Managerial Auditing Journal*, 29 Iss 9, 800-817.
- Schlaps, K., Albanese, D., Briozzo, A., & Vigier, H. (2015). Principio de independencia en la auditoría de Pymes: Análisis comparativo de normativa nacional e internacional y evidencia empírica para la Argentina. *Contabilidad y auditoría*, (42), 32.
- Van Tendeloo, B., & Vanstraelen, A. (2008). Earnings management and audit quality in Europe: Evidence from the private client segment market. *European accounting review*, 17(3), 447-469.

© 2018 por los autores; licencia otorgada a la Revista CEA. Este artículo es de acceso abierto y distribuido bajo los términos y condiciones de una licencia Atribución-No Comercial 4.0 Internacional (CC BY-NC 4.0) de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>