

Máster Universitario en Auditoría de Cuentas



LOS AQIs (Audit Quality Indicators): Propuestas emitidas por diferentes organizaciones internacionales

Curso académico: 2022 -2023

Trabajo Fin de Máster

Presentado por:

D. Guillermo García Andújar

Dirigido por:

Dr. Fabrizio Di Meo

Alcalá de Henares, a 8 de septiembre de 2023

RESUMEN

Una de las cualidades que hace al ser humano diferente del resto de animales es el perfeccionismo. Este perfeccionismo e inquietud por la mejora, transmitido desde la elaboración de un mueble hasta la ejecución de un informe, suele traducirse en una mejora de la calidad del *output* generado. Si tratamos de evaluar la calidad de las cosas que nos rodean, descubriremos que, en muchas ocasiones, depende de los ojos del observador. Sin embargo, es importante establecer criterios comunes y universales para evaluar aspectos concretos respecto a la calidad de algo. Con la calidad de las auditorías sucede exactamente lo mismo, y es por ello por lo que, numerosos organismos internacionales han tratado de dar respuesta a las que, desde su punto de vista, deberían ser las variables por considerar a la hora de evaluar la calidad de una auditoría.

En el presente trabajo se abordarán y analizarán las diferentes propuestas emitidas a la par que se analizará la concepción de calidad en la auditoría desde dos puntos de vista diferentes. El de un ejecutor de la auditoría, y el de un contratante.

Palabras clave: Auditoría, calidad, indicador, firmas, estados financieros.

ABSTRACT

One of the qualities that makes human beings different from other animals is perfectionism. This perfectionism and concern for improvement, transmitted from the making of a piece of furniture to the execution of a report, usually translates into an improvement in the quality of the output generated. If we try to evaluate the quality of the things around us, we will find that it often depends on the eyes of the beholder. However, it is important to establish common and universal criteria for assessing specific aspects of the quality of something.

The same is true for audit quality, which is why many international bodies have tried to provide answers to what, from their point of view, should be the variables to consider when assessing the quality of an audit.

This paper will address and analyse the different proposals that have been put forward and will analyse the concept of audit quality from two different points of view. That of an audit performer and that of a contractor.

Keywords: Audit, quality, indicator, firms, financial statements.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

ÍNDICE DE TABLAS E ILUSTRACIONES	iii
ÍNDICE DE SIGLAS	iv
1. INTRODUCCIÓN	1
2. AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS	4
2.1. Origen y definición	4
2.2. Legislación.....	5
2.3. Máximos órganos reguladores	6
2.4. Principales agentes.....	8
2.5. Principales usuarios	10
3. INDICADORES DE CALIDAD DE AUDITORÍA (AQI).....	14
3.1. Concepto y definición	14
3.2. Contexto, evolución y desarrollo	15
4. PROPUESTAS DE AQI POR ORGANIZACIONES INTERNACIONALES.....	20
4.1. International Organization of Securities Commissions (IOSCO).....	20
4.2. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).....	23
Fuente: PCAOB, 2015.....	24
4.3. United States Center for Audit Quality (US CAQ)	25
4.4. Financial Reporting Council (FRC).....	27
4.5. Chartered Accountants of Australia and New Zealand (CAANZ).....	28
4.6. Contenido general	28
5. CASO DE ESTUDIO: CALIDAD DE AUDITORÍA SEGÚN EL USUARIO	31
6. CONCLUSIONES	37
7. BIBLIOGRAFÍA.....	40
ANEXO I – AQIs del FCR.....	43
ANEXO II – AQIs del CAANZ	44
ANEXO III – PREGUNTAS REALIZADAS	47

ÍNDICE DE TABLAS E ILUSTRACIONES

Ilustración 1 Distribución de auditorías de empresas del IBEX 35 entre firmas de auditoría en 2022	9
Ilustración 2 Stakeholders de los comités de auditoría.....	12
Ilustración 3 Componentes de la calidad en una auditoría	16
Ilustración 4 Resultado apoyos a AQIS propuestos por PCAOB.....	17
Ilustración 5 AQIs propuestos por el PCAOB en 2015.....	23
Ilustración 6 Resumen de los indicadores de calidad de la auditoría según diferentes iniciativas.....	29
Ilustración 7 AQIs propuestos por el FCR	43
Ilustración 8 Propuesta AQIS por el CAANZ	44

ÍNDICE DE SIGLAS

AQIs: Audit Quality Indicators

PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board

IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board

NIA: Normas Internacionales de Auditoría

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

LAC: Ley de Auditoría de Cuentas

NITs: Normas Técnicas de Auditoría

ROAC: Registro Oficial de Auditores de Cuentas

IDW: Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.

FAOA: Federal Audit Oversight Authority

FRC: Financial Reporting Council

CPAB: Canadian Public Accountability Board

IFRS: International Financial Reporting Standard

ACCA: Association of Chartered Certified Accountants

IFAC: International Federation of Accountants

RAE: Real Academia Española

CPA: Certified Public Accountant

CAQ: Center for Audit Quality

CEO: Chief Executive Officer

IOSCO: Organización Internacional de Comisiones de Valores

CAANZ: Chartered Accountants of Australia and New Zealand

EFAA: European Federation of Accountants and Auditors for SMEs

SMEs: Small and medium-sized enterprises

1. INTRODUCCIÓN

En el mundo de los negocios actual, la importancia de la auditoría como herramienta de control y garantía de la fiabilidad sobre la información financiera es indiscutible. Sin embargo, la calidad de la auditoría puede variar significativamente entre diferentes profesionales y firmas de auditoría. Para abordar esta cuestión, han surgido iniciativas para desarrollar indicadores de calidad de la auditoría, conocidos como Audit Quality Indicators (de ahora en adelante, AQIs), los cuales son propuestos por diversas organizaciones internacionales. Según Esto, es algo que principalmente interesa a los agentes y usuarios de las auditorías, como son las firmas de auditoría, dirección, comités y reguladores, con la intención de unificar los criterios de análisis y evaluación de estos encargos. Así mismo, es comprensible el interés en cuanto que el mercado de las auditorías es cada vez más grande y engloba unas mayores cifras, tal y como puede suceder en el mercado español, donde en el año 2022, tanto las principales firmas de auditorías como las de mediano tamaño experimentaron un crecimiento del 7,14% (Zarzalejo, 2023).

Para comprender la relevancia de los AQIs, es crucial tener en cuenta que la calidad de la auditoría no se limita únicamente a la emisión de la opinión definitiva sobre los estados financieros de una entidad, sino que va más allá, abarcando la independencia, la competencia profesional, el cumplimiento de normas y regulaciones, la comunicación efectiva con los usuarios de los informes de auditoría, y la detección y comunicación de fraudes e irregularidades. Es decir, una auditoría de calidad es aquella que cumple con todos estos aspectos, asegurando la confiabilidad de la información financiera y fortaleciendo la confianza de los inversores y demás partes interesadas.

Para la profesora Aurora García, el hecho de intentar evaluar y medir las auditorías *“Estos temas son objeto de controversia debido a la percepción del mercado de que los auditores deben ofrecer una mayor seguridad y valor agregado. Además, existe opacidad en lo que respecta al conocimiento de los temas clave abordados por el auditor en su trabajo, así como una comunicación escasa y estandarizada en los informes de auditoría correspondientes. Esta situación ha dificultado la evaluación y medición de la calidad y, en consecuencia, la diferenciación entre las firmas de auditoría.”* (García & Cabrera, 2018)

El objetivo de este trabajo será, en primera instancia, adentrarse en el mundo de las auditorías, haciendo hincapié en las auditorías contables, conociendo desde el inicio de esta actividad hasta sus principales usuarios, pasando por sus agentes y legislación.

Para comprender la legislación, usuarios y reguladores, se contextualizará por un lado el entorno nacional, comprendiendo así el mercado en el que nos encontramos geográficamente, y por otro lado se mencionará también el contexto desde un punto de vista más internacional.

Posteriormente, como objetivo principal, se definirá qué se considera calidad en una auditoría y se explorarán las propuestas de AQIs emitidas por diferentes organizaciones internacionales, analizando su contenido, alcance y potencial impacto de estas en la mejora de la calidad de la auditoría.

Estos indicadores pueden agruparse en diferentes categorías, tales como aquellos relacionados con la estructura y organización de la firma de auditoría, la formación y competencia de los profesionales, el control de calidad interno y externo, la comunicación y transparencia, entre otros. Se examinará también la forma en que los AQIs se pueden medir y evaluar, así como su capacidad para optimizar la calidad de la auditoría y elevar los estándares profesionales a nivel global.

Es importante destacar que, si bien los AQIs son una herramienta prometedora para mejorar la calidad de la auditoría, también plantean desafíos significativos. Por ejemplo, la medición y evaluación de los indicadores puede resultar compleja y subjetiva, además de requerir la cooperación y participación tanto de los profesionales de la auditoría como de las firmas y las partes interesadas. Tal y como expone el PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) *"Los indicadores están concebidos como una herramienta, y como tal, presentan limitaciones que deben ser reconocidas para que, en el momento de su aplicación, estos sean más efectivos. Los indicadores no pueden ser entendidos como algoritmos, garantías contra ejecuciones o reclamos y, por lo tanto, no conducen directamente a fórmulas que puedan determinar la calidad de una auditoría específica o si un auditor ha cumplido con las responsabilidades que se le otorgan. La razón por la cual los AQI no pueden utilizarse de ninguna de estas formas es que el análisis de los datos AQI casi siempre requiere un contexto."* (PCAOB, 2015).

Por último, como trabajo de campo llevado a cabo dentro de la investigación realizada, se llevarán a cabo dos entrevistas, las cuales constarán de las mismas preguntas. Una será realizada a un director de auditoría de una firma de auditoría considerada como *Big Four*, y otra a un miembro del Comité de Auditoría de una importante empresa tanto a nivel local en la Comunidad Valenciana como nacional. El objetivo de estas entrevistas será conocer el punto de vista de estas personas en cuanto a la calidad esperada en los encargos de auditoría y conocer qué consideran que debe cumplir una auditoría para ser considerada de la calidad esperada.

A partir de sus respuestas, se realizará una comparativa entre las consideraciones realizadas por quien ejecuta la auditoría (director de *Big Four*) en contraposición de quien encarga el trabajo con la intención de recibir un *feedback*. Es decir, se enfrentarán los requisitos de calidad del agente principal de las auditorías frente a los de un usuario interno.

En conclusión, el presente trabajo se enfocará en explorar y analizar las diferentes publicaciones de AQIs emitidas por diferentes organizaciones internacionales, con el objetivo de evaluar su potencial para mejorar la evaluación de la calidad de la auditoría a nivel global. Se examinará su contenido, alcance, medición y evaluación, así como los desafíos y oportunidades asociados con su implementación. Al comprender mejor los AQIs y su impacto en la profesión de la auditoría, se espera contribuir al fortalecimiento de la confianza en la información financiera y a elevar los estándares profesionales en este campo crucial para la transparencia y el buen gobierno corporativo.

2. AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

2.1. Origen y definición

El término “auditoría” tiene su origen morfológico en la palabra latina "auditio", que significa "audición" (Fingermann, 2014). La palabra audición tiende a ser relacionada con esa prueba o examen que debe realizarse para, normalmente, acceder a interpretar a un personaje en cualquier producto audiovisual. Sin embargo, la acepción que se aborda en el presente trabajo es la relativa al “examen” al cual se pueden o deben someterse los negocios con tal de recibir una evaluación posterior en diferentes materias. Cabe mencionar que una auditoría puede realizarse sobre todos y cada uno de los departamentos o funciones de un negocio, como pueden ser el departamento jurídico, recursos humanos, logístico, etc. A pesar de ello, el ámbito que nos ocupa en el presente trabajo es el relacionado con la auditoría de los Estados Financieros.

Si nos remontamos a las primeras muestras oficiales de regulación en torno a la actividad descrita anteriormente, encontraremos que el primer escrito que la menciona es la *Companies Act 1862*. En esta ley, desde el artículo 83 al 94, ya se incluyeron diversas obligaciones relativas a la auditoría de cuentas como la obligatoriedad de realizarla una vez al año o la de proporcionar un Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias al auditor. (Companies Act, 1862)

Desde entonces, numerosos organismos han surgido en diferentes países con la intención tanto de aportar buenas prácticas como de regular la práctica profesional de esta actividad. Si miramos al entorno internacional, el organismo IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) emite las conocidas como NIAs (Normas Internacionales de Auditoría), las cuales son adaptadas, en el caso de España, como NIA-ES, por parte del ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas).

Encontramos mención al objetivo y utilidad de la auditoría en la NIA-ES200, punto 3, donde expone que *“Se considera que el principal objetivo a alcanzar por una auditoría es el de incrementar la confianza depositada por los usuarios en los estados financieros auditados. Para ello, los auditores emiten una opinión en la cual indican si los estados financieros han sido elaborados, en su totalidad o en todos sus aspectos materiales, de conformidad con el marco financiero aplicable. Existen diferentes tipos de opinión, siendo la más común la que indica si los estados financieros expresan la imagen fiel de la sociedad en un momento dado.”* (ICAC, 2013).

2.2. Legislación

La legislación relativa a la auditoría de cuentas es imprescindible para asegurar la transparencia y la confianza en los informes financieros de las empresas. Tanto a nivel internacional como en España, existen normativas específicas que regulan esta actividad y establecen los requisitos y las responsabilidades de los auditores.

Ámbito internacional

A nivel internacional, una de las regulaciones más relevantes es la mencionada anteriormente Norma Internacional de Auditoría (NIA). Estas normas, emitidas por el IAASB establecen los principios y procedimientos imprescindibles que los auditores deben obedecer mientras ejecutan una auditoría de estados financieros. La NIA busca, como principal objetivo, promover la calidad, la transparencia y la coherencia en las auditorías a nivel global.

Ámbito nacional

Si nos remontamos a un ámbito nacional, en España, la legislación relativa a la auditoría de cuentas está regulada principalmente por la LAC (Ley de Auditoría de Cuentas), aprobada por primera vez en el año 1988. Esta ley, sustituida hoy en día por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, establece los requisitos para ejercer la profesión de auditor, define las funciones y responsabilidades de los auditores y establece los criterios para realizar las auditorías de los estados financieros de las empresas (LAC, 2015).

Además de la Ley de Auditoría de Cuentas, en España también se aplican normas técnicas específicas, como las NITs (Normas Técnicas de Auditoría), emitidas por el ICAC. Estas normas proporcionan orientación detallada sobre los procedimientos de auditoría a seguir en diferentes situaciones.

Uno de los puntos en común más relevantes tanto a nivel internacional con nacional es establecer la independencia tanto de la firma de auditoría como de los empleados como una de las condiciones esenciales. Esto, implica que el auditor debe actuar de manera objetiva y sin conflictos de interés que puedan comprometer su imparcialidad. Tal y como establece la 2ª sección de la LAC aprobada en 2015, *“Los auditores y las firmas de auditoría deben mantener independencia en el desempeño de su función con respecto a las entidades que están siendo auditadas. Deben abstenerse de actuar si su independencia en la revisión y verificación de las cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables se ve afectada.”*

Además, se establecen requisitos de formación y acreditación de experiencia para ejercer como auditor, garantizando así la competencia y la profesionalidad de los auditores.

En cuanto a la responsabilidad, tanto a nivel internacional como en España, los auditores serán responsables de emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de una empresa. Esta opinión se basa en la evidencia obtenida durante la auditoría y se expresa en un informe de auditoría.

2.3. Máximos órganos reguladores

Ámbito nacional

En cuanto a los organismos reguladores de la actividad de auditoría de cuentas en España, tal y como establece la LAC 2015 en el preámbulo primero, se le atribuirá al ICAC el control de la actividad y la potestad disciplinaria de los auditores de cuentas. Adicionalmente, en el artículo 46 de esta ley, se le identifica como la autoridad sobre la cual recae la responsabilidad del sistema supervisión pública, destacando especialmente las siguientes funciones:

- La aprobación y el registro en el ROAC (Registro Oficial de Auditores de Cuentas) de los auditores y las firmas de auditoría son requisitos indispensables para ejercer la auditoría en España. El ROAC está bajo la dependencia del ICAC.
- La implementación de estándares de ética, normas de control interno de calidad en la actividad de auditoría y normas técnicas de auditoría, de acuerdo con lo establecido en esta Ley, y la supervisión de su cumplimiento adecuado.
- Supervisión de la formación a realizar por los auditores.
- La supervisión periódica del desarrollo del mercado de servicios de auditoría de cuentas, en el caso de entidades de interés público.
- Gestión del régimen disciplinario aplicable a los auditores
- Coordinación del sistema de inspecciones y de investigación ejecutado sobre las firmas de auditoría.

Este Organismo Autónomo fue creado por la Ley 19/1988 y fue adscrito al Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital. Desde entonces, sus labores por el avance de la auditoría en España han destacado en cuanto a la profesionalización de todos los profesionales que desempeñan esta actividad y en cuanto a la estandarización de prácticas.

Por tanto, en cuanto a que el ICAC se encuentra adscrito al Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, podríamos decir que el máximo regulador de la actividad de la auditoría es el propio ministerio a través de la legislación vigente y las posibles modificaciones a incluir.

Ámbito internacional

Dado que el control y supervisión de toda actividad económica relativa a la auditoría de cuentas recae en los gobiernos de todos los países en un ámbito nacional, al igual que en el caso español, la mayoría de los países crean organismos encargados de efectuar la labor de control y supervisión. Entre otros, encontramos el caso del Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) en Alemania, el Federal Audit Oversight Authority (FAOA) en Suiza, Financial Reporting Council (FRC) en Reino Unido o el Canadian Public Accountability Board (CPAB) (Accountancy Europe, 2022).

2.4. Principales agentes

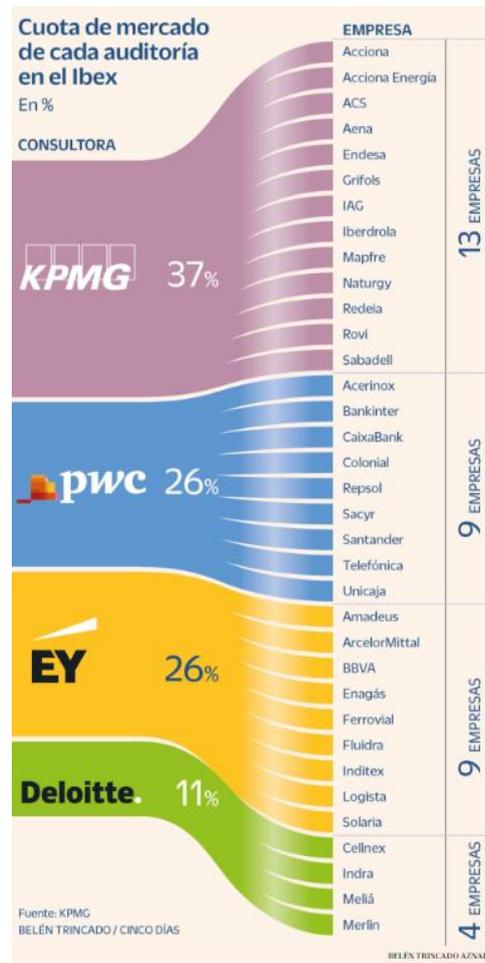
Los principales agentes de la actividad que nos compete son las firmas de auditoría, las cuales son las primeras afectadas por todos los elementos regulatorios mencionados anteriormente y, a su vez, son las más interesadas en determinar unos estándares de calidad aceptados por todos los usuarios de las auditorías de cara a proporcionar unos servicios que cumplan las expectativas tanto de clientes como de organismos supervisores y reguladores.

En España, las firmas de auditoría pueden estar compuestas desde un único auditor, persona acreditada mediante el título oficial del ROAC que efectúe la firma del informe de auditoría, hasta por numerosos auditores, los cuales gestionen sus carteras de clientes junto a diferentes equipos de trabajo, con la intención de abarcar un mayor mercado en nombre de la firma de auditoría.

Sin embargo, si nos fijamos en el mercado que engloba a estas firmas, encontraremos que existen pocas empresas de auditoría que engloban una gran cartera en todo el mundo, mostrando una gran concentración. Pese a la existencia de más de cuatro auditorías de considerable tamaño, cabe destacar la presencia de las conocidas como *Big Four*.

Estas, las cuales tienen una presencia internacional, son la principal elección por las empresas de gran tamaño debido a su conocida reputación en cuanto a la calidad de las auditorías, así como la enorme variedad de servicios y experiencia de sus profesionales. Prueba de ello es la tenencia de la totalidad de contratos de auditoría de las empresas del IBEX 35 para el ejercicio 2023 (Díaz, 2023).

Ilustración 1 Distribución de auditorías de empresas del IBEX 35 entre firmas de auditoría en 2022



Fuente: Trincado, 2023

Tal y como podemos observar, la calidad de una auditoría debe ser comprendida como una ventaja competitiva para estas firmas, por lo que serán las primeras interesadas en determinar cuales son sus estándares y tomarán acciones internas de supervisión de estas. Es conocido que, dentro de estas, se realizan revisiones tanto nacionales como internacionales empleando, según la firma, diferentes indicadores que confirmen si un trabajo se ha realizado con la mayor calidad posible y, por tanto, es apta a nivel interno (*Compliance*) o si, por el contrario, el trabajo realizado ha tenido los suficientes errores como para ser clasificado como un trabajo que no cumple los estándares de calidad internos requeridos (*No Compliance*). Como incentivo para fomentar que la calidad de las auditorías sea la adecuada, las firmas suelen optar por vincular parte de la retribución variable de los cargos directivos al resultado de estas inspecciones.

Una correcta revisión sobre la calidad de una auditoría permite detectar posibles inconsistencias que pudieran derivar en escándalos de la embergadura de Enron en EE.UU., donde la firma Arthur Andersen eludió emitir un informe desfavorable sobre los estados financieros de la empresa Enron, siendo plenamente conocedores de los errores que estos contenían, comunicando una información errónea a todos los usuarios de las auditorías e inversores. El descubrimiento de este caso derivó en la prohibición de la práctica de auditorías a la firma Arthur Andersen (The New York Times, 2002)

2.5. Principales usuarios

Las auditorías contables se realizan, como hemos visto anteriormente, con la intención de realizar una revisión sobre los Estados Financieros y comprobar que estos cumplen con la normativa contable aplicable, pudiendo ser la local (Plan General Contable en el caso de España) o internacional a partir de la normativa emitida por los IFRS (International Financial Reporting Standard). Pero este trabajo tiene como finalidad, que esta información sea comunicada a determinados usuarios, internos o externos, para que pongan en valor la opinión generada mediante informe de auditoría y empleen esta información para la toma de decisiones.

Para Greg Coleman, auditor independiente y redactor en ACCA (Association of Chartered Certified Accountants), los principales *stakeholders* serían las firmas de auditoría (desarrolladas en el punto anterior), el Comité de Auditoría, Órganos de Dirección y reguladores (Coleman, 2021).

Comités de auditoría

Los Comités (o comisión) de Auditoría son órganos independientes y objetivos encargados de supervisar las actividades de auditoría de una organización. Su función principal es garantizar la integridad y la calidad de los procesos de auditoría interna y externa. En el caso de España, para las empresas cotizadas o de interés público, será obligatorio disponer de este órgano. Las funciones del Comité son determinadas en el Artículo 529 quaterdecies de la LAC 2015, donde se especifica las siguientes (LAC, 2015):

- Proporcionar información a la junta general de accionistas sobre los asuntos que surjan en relación con las materias bajo la competencia de la comisión, en particular sobre los resultados de la auditoría, explicando cómo esta ha contribuido a la integridad de la información financiera y el papel desempeñado por la comisión en dicho proceso.
- Responsabilizarse de la efectividad del control interno de la compañía, la auditoría interna y los sistemas de gestión de riesgos, además de dialogar con el auditor de cuentas acerca de las debilidades importantes del sistema de control interno identificadas durante el proceso de auditoría, manteniendo siempre su independencia intacta.
- Hacerse cargo del proceso de supervisión relativo a la elaboración y presentación de los estados financieros por parte de las empresas, así como publicar recomendaciones a los órganos de administración con la intención de garantizar su integridad.
- Mantener una comunicación adecuada con el auditor externo para recibir información sobre cualquier asunto que pueda poner en riesgo su independencia.
- Responsabilizarse de, cada año, emitir un informe opinando sobre la independencia de los auditores de cuentas con anterioridad a la emisión de la opinión de auditoría por parte de estos.

El Comité de Auditoría desempeña un papel fundamental en la gobernanza corporativa al garantizar que se ejecutan las mejores prácticas y se cumplan los requisitos estandarizados de calidad a conseguir durante desarrollo de las auditorías.

Una de las herramientas clave que el Comité de Auditoría puede utilizar para evaluar la calidad de las auditorías serán los AQIs. Los AQIs son medidas cuantitativas y cualitativas utilizadas para evaluar y monitorear la calidad de los trabajos de auditoría. Estos indicadores se utilizan para evaluar aspectos como la competencia del equipo de auditoría, la independencia, la objetividad, el cumplimiento de los estándares establecidos tanto profesionales como éticos, y la efectividad del proceso de auditoría.

Ilustración 2 Stakeholders de los comités de auditoría



Fuente: BDO, 2016)

Órganos de dirección

Las auditorías son procesos fundamentales para los órganos de dirección de una organización debido a la información obtenida en cuanto al control y gestión sobre riesgos existentes dentro de un negocio, la evaluación respecto a la eficiencia y eficacia operativa de la organización o la confianza y credibilidad que estas brindan una evaluación imparcial y objetiva de los estados financieros y las prácticas empresariales de la organización.

Es por ello por lo que la calidad de estas auditorías será fundamental, ya que, con todo ello, los órganos de dirección emplearán esta información para la toma de decisiones.

Por otro lado, una auditoría de calidad indicará un mayor compromiso de la dirección con ofrecer una imagen fiel a través de sus estados financieros. Esto, repercutirá en la reputación de la organización y, adicionalmente, en la de sus directivos.

Tal y como describe la IFAC (International Federation of Accountants), la dirección tiende a considerar que la auditoría cumple con expectativas de calidad cuando, principalmente, ofrece mejoras en cuanto a estimaciones contables o mejora la exactitud de los estados financieros (IFAC, 2013).

Órganos reguladores y supervisores

Los órganos reguladores y supervisores serán usuarios de las auditorías en cuanto a que será responsabilidad de estos supervisar la calidad de estas auditorías y tomar decisiones normativas para que los estándares de calidad sean asegurados por todas las sociedades encargadas de realizar auditorías.

Estos órganos pueden programar revisiones sobre auditorías realizadas con la intención de controlar la calidad de estas y supervisar la documentación de estos encargos por parte de las firmas de auditoría.

En el caso de España, el ICAC publica anualmente su “Plan de Control de la actividad de auditoría de cuentas”. Viendo como ejemplo el publicado para el ejercicio 2022, en este se informa sobre la realización de 5 inspecciones directas realizadas a una de las firmas de auditoría de mayor tamaño que ejecutan encargos de auditoría sobre entidades de interés público, 4 inspecciones sobre sociedades de auditoría de dimensión media, 10 inspecciones sobre firmas de auditoría y otros auditores de cuentas que no ejecutan auditorías sobre entidades de interés público y otras 270 revisiones o investigaciones que consistirán en la revisión sobre el cumplimiento de las obligaciones de realizar formación por parte de los auditores de cuentas y la comprobación de la elaboración y posterior publicación de los informes anuales de transparencia que son elaborados por las firmas de auditoría que auditan empresas de interés público. Adicionalmente, las auditorías en las que se identifiquen señales de riesgos de recursos insuficientes o inadecuados para llevarlas a cabo serán sometidas a investigación. Además, como novedad, se investigarán específicamente los casos de rotación de firmas de auditoría en encargos de entidades de interés público en los que se detecte una disminución de los honorarios en comparación con el contrato anterior (ICAC, 2022).

3. INDICADORES DE CALIDAD DE AUDITORÍA (AQI)

3.1. Concepto y definición

Calidad de auditoría

En los apartados anteriores hemos puesto el foco en adentrarnos en el mundo de la auditoría, conociendo desde el origen de la palabra y la actividad hasta sus principales agentes y usuarios, así como la relevancia que cada uno de ellos le otorga a la calidad de la auditoría o el interés que puede cada uno tener en que estas sean lo más correctas posibles.

Sin embargo, todavía no hemos llegado a describir qué es aquello que nuestro trabajo ocupa, que es la calidad de la auditoría en sí. Por ello, el primer paso a ejecutar será darle una definición.

Por un lado, la palabra “calidad”, según la RAE (Real Academia Española), se define como *“Propiedad o conjunto de propiedades inherentes a algo, que permiten juzgar su valor”* u, otra definición que se ajusta más todavía al concepto deseado *“Adecuación de un producto o un servicio a las características especificadas”* (Real Academia Española (RAE), 2022). Con las anteriores definiciones otorgadas por la máxima autoridad de la lengua española, destacamos que la “calidad” permite juzgar el valor de algo, y determinar que ese algo se corresponde con la adecuación a unas características especificadas. Gracias a esto, podemos concluir que la definición desprende una connotación subjetiva. Es decir, para determinar un valor, o que algo cumple con unas características, primero habrá que establecer qué se debe cumplir, y esto será puramente subjetivo.

Una vez entendido que el concepto de “calidad” se ve totalmente influenciado por la subjetividad de quien los juzga, podemos considerar que la “calidad” aplicada a la auditoría, se rige por estas mismas premisas, por lo tanto, la calidad en la auditoría será algo que dependa de quién la juzgue. La cuestión entonces es ¿Cómo podemos medirla? Una vez comprendida tanto la relevancia de las auditorías para los diferentes usuarios, como la importancia de que estas cumplan con cierta calidad, surge la indagación efectuada en el presente trabajo para responder a la pregunta planteada al final del párrafo anterior.

Audit Quality Indicators (AQIs)

Los AQIs surgen como respuesta a la pregunta formulada anteriormente, y los definiremos como aquellas medidas o parámetros tanto cuantitativos como cualitativos utilizados para evaluar y comunicar de manera efectiva la calidad y el rendimiento de las prácticas de auditoría realizadas por una organización, teniendo en consideración tanto los elementos de entrada o *inputs* como la documentación elaborada u *outputs* (Financial Reporting Council, 2020).

Estos indicadores se utilizarán para medir diversos aspectos relacionados con la auditoría, como la efectividad, eficiencia, precisión, cumplimiento de normativas, competencia del equipo auditor y la satisfacción del cliente.

Por tanto, el objetivo primordial de los AQIs será el de dotar a las organizaciones de herramientas para supervisar y mejorar continuamente sus prácticas de auditoría, identificar áreas de mejora, tomar decisiones informadas y garantizar que se cumplan los estándares y requisitos establecidos para las auditorías.

En cuanto a los usuarios de las auditorías, los AQIs deberán permitir a estos evaluar si los trabajos realizados han cumplido con las expectativas y han contribuido a una mayor eficiencia y control sobre la sociedad.

3.2. Contexto, evolución y desarrollo

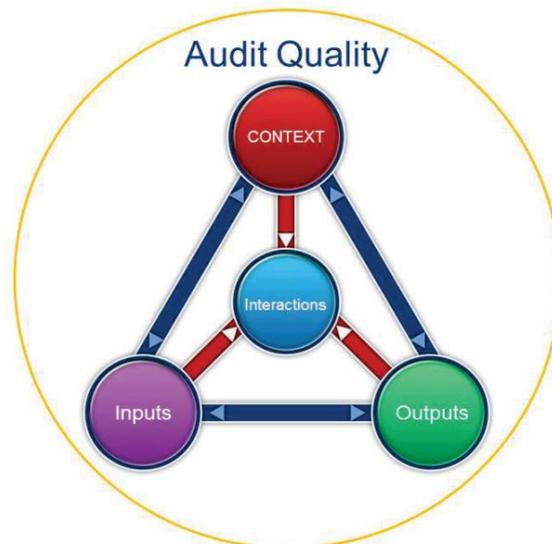
En el año 2008, el U.S. Treasury Department publica su *Final Report of the Advisory Committee on the Auditing Profession*, donde lanza una recomendación hacia al PCAOB para "*determinar la posibilidad de desarrollar indicadores concretos que permitan evaluar la calidad y eficacia de una auditoría y animar a las empresas de auditoría que promuevan de forma pública estos indicadores*" (U.S. Department of the treasury, 2008).

Esta recomendación surgió como un intento de reforzar el control ante los visibles fallos ocurridos previa crisis financiera del año 2008 y derivó en la inclusión esta recomendación en forma de objetivo por parte del PCAOB en su *Board's Strategic Plan for 2012-2016* (PCAOB, 2012).

A partir de entonces, comenzaron a desarrollarse diferentes iniciativas. Por un lado, el IAASB, emitió en el año 2013 su estudio *A FRAMEWORK FOR AUDIT QUALITY*, un *paper* en el que, entre otras cosas, destacó que, para determinar la calidad de una auditoría, esta se vería afectada por diversos factores, los cuales mencionamos a continuación (IAASB, 2013):

- Inputs: Se refiere a elementos como los principios morales, los valores y la mentalidad de los auditores, los cuales están moldeados por la cultura organizacional. También abarca el saber y la destreza que poseen los auditores, incluyendo el tiempo que se dedica a ejecutar una auditoría.
- Outputs: Comprende tanto la documentación oficialmente elaborada y mostrada de manera formal, como toda la documentación realizada sobre el proceso de auditoría pero que no ha sido mostrada a las partes no involucradas en el proceso de auditoría.
- Comunicaciones entre los *stakeholders*: Se entiende que las relaciones llevadas a cabo entre los ejecutores de las auditorías y los posteriores usuarios experimentan una serie de comunicaciones e intercambios de información que tienen un impacto en el resultado final de la auditoría.
- Contexto: Se considera que el entorno de mercado, compuesto por factores económicos, legales, políticos o ambientales tiene un impacto directo o indirecto en la calidad de la auditoría.

Ilustración 3 Componentes de la calidad en una auditoría



Fuente: IAASB, 2013

Por otro lado, la recomendación realizada por el U.S Treasury Council surgió efecto cuando, en el año 2013, el PCAOB decide mostrarse como pionero en al campo de la evaluación de las auditorías, y comenzar a elaborar una propuesta de indicadores internacionales de medición de la calidad en una auditoría. (Pinello, Volkan, Levantino, & Tiernan, 2019).

Fue posteriormente, en el año 2015, cuando el PCAOB hizo público su estudio *Concept Release on Audit Quality Indicators* en el cual anunció los principales indicadores sobre la calidad de las auditorías propuestos. En este estudio se incluyeron un total de 28 indicadores, y sobre estos se incluyó todo el proceso de discusión llevado a cabo sobre ellos junto a los usuarios de auditoría identificados por el PCAOB como son las firmas de auditoría, inversores externos, entes reguladores y comités de auditoría (PCAOB, 2015). Así mismo, el PCAOB abrió un proceso de recepción de comentarios acerca de la publicación realizada que duró desde el 1 de julio de 2015 hasta el 29 de septiembre de 2015.

Se recibieron un total de 48 respuestas, las cuales mostraron que el 31% (15 cartas) apoyaron la publicación del concepto, el 44% (21 cartas) lo apoyaron sujeto a ciertas revisiones, y el 25% (12 cartas) se opusieron. (PCAOB, 2015).

A continuación, se muestra la tabla resumen por tipo de usuario, teniendo en cuenta que la respuesta “S” indica *support*, apoyo en castellano, “CS” indica *conditional support* o apoyo condicionado en castellano y por último “A” indica *against* o en contra en castellano:

Ilustración 4 Resultado apoyos a AQIS propuestos por PCAOB

Respondent	S	CS	A	Total
CPA Firms and Individual CPAs	4	6	3	13
Professional CPA/CMA Organizations	2	6	3	11
Investor Organizations and Individual Investors	5	1	2	8
Other Professional Organizations	1	4	0	5
Audit Committee representatives	1	1	3	5
Standard Setting Bodies	1	2	0	3
Academicians	1	1	1	3
TOTALS	15	21	12	48

(PCAOB, 2015)

Entre los opositores (12) a los AQIs emitidos por el PCAOB resaltó principalmente el argumento de que estos compararían injustamente las CPA (Certified Public Accountant) de mayor tamaño con las de menor tamaño, perjudicando a estas últimas ya que podrían crear una carga innecesaria en estas al disponer de menos recursos y pueden parecer menos eficientes en la realización de auditorías de calidad.

Por otro lado, el Council of Institutional Investors, representado por Jeff Mahoney argumentó que estos indicadores no proporcionaban realmente un valor para los inversores (Mahoney, 2015).

Entre los apoyos condicionados (21), el principal argumento que respaldaba la respuesta era la necesidad de realizar estudios adicionales para tener un impacto significativo, así como la consideración de que el número de indicadores emitidos eran demasiados (mencionado por 17 de las 21 cartas de apoyo condicionado).

Por otro lado, el CAQ (Center for Audit Quality) hizo público en el año 2016 su propio estudio. Esta organización compuesta por 30 empresas y 10 firmas de contabilidad llevó a cabo una prueba piloto de AQIs. Cindy Fornelli, CEO del CAQ, afirmó que el estudio validó el enfoque del CAQ relativo a la medición de la calidad en los proyectos de auditoría contable y reveló áreas donde se necesitan mejoras. El CAQ realizó mesas redondas en Londres, Nueva York, Singapur y Chicago para discutir el proyecto que involucraba la aplicación de los AQIs (Center for Audit Quality, 2016).

Las discusiones llevaron a dividir los AQIs en cuatro categorías amplias:

- i. Liderazgo de la firma y tono en la cúpula.
- ii. Indicadores de compromiso, como conocimientos técnicos del equipo, experiencia en el sector y carga de trabajo general.
- iii. Monitoreo, como la revisión interna de la calidad y tendencias en los resultados de inspección de PCAOB.
- iv. Indicadores asociados con el informe del auditor.

Los miembros del comité de auditoría y los equipos de compromiso de auditoría presentes en las discusiones de la mesa redonda proporcionaron comentarios valiosos y en general apoyaron el marco propuesto de AQI. Los comités de auditoría prefirieron un enfoque flexible con la capacidad de adaptar los AQIs a las necesidades de su empresa. También sintieron que exigir la divulgación de AQIs a nivel de compromiso resultaría en consecuencias no deseadas y que las divulgaciones de AQIs deberían ser voluntarias (Tysiac, 2016).

Posteriormente, diferentes organizaciones tanto nacionales como internacionales han continuado desarrollando el concepto de indicador de calidad de auditoría realizando sus propias conjeturas y teorías. Esto, lo ampliaremos a continuación analizando algunas de las propuestas más relevantes y con mayor impacto en el entorno internacional.

4. PROPUESTAS DE AQI POR ORGANIZACIONES INTERNACIONALES

Como hemos mencionado anteriormente, diversas organizaciones de diferentes países han presentado iniciativas para determinar AQIs a ser empleados tanto por agentes como por usuarios. El hecho de que existan diferentes propuestas nos permite evidenciar la no existencia de un consenso internacional sobre qué se considera calidad en una auditoría y nos permite recordar, lo ya mencionado en el apartado 3.1 sobre la subjetividad de la calidad. Es por ello por lo que a continuación mostraremos un resumen de las principales propuestas realizadas.

4.1. International Organization of Securities Commissions (IOSCO)

La IOSCO (Organización Internacional de Comisiones de Valores) constituye una organización internacional constituida en 1983 con el objetivo de unificar esfuerzos de los diferentes órganos reguladores del mercado de valores nacionales y promover el mantener unos mercados equitativos, eficientes y sólidos. Esta organización, publicó en el año 2009 el informe de consulta *Transparency of Firms that Audit Public Companies*, donde presentó posibles ejemplos de AQIs (International Organization Of Securities Commissions, 2009)

Estos, fueron clasificados en dos tipos de indicadores, *Inputs* y *Outputs*. *Inputs* serían aquellos que una firma de auditoría emplea en el desarrollo de su trabajo para obtener un resultado y *Outputs* valorarían los resultados obtenidos por su trabajo.

Inputs

- i. Experiencia, competencia y recursos técnicos: Esto, será valorado en cuando a que la competencia entre firmas de auditoría es muy elevada y, por tanto, será relevante la experiencia de sus empleados y competencias tanto individuales como grupales. Para valorar esto se emplearían indicadores como horas de formación totales, gasto en formación respecto a los resultados del ejercicio, rotación de personal o años de experiencia medio del staff.

- ii. Carga de trabajo: Proporcionar una auditoría de alta calidad requiere diligencia y una ejecución minuciosa de todos los procedimientos necesarios realizados durante las auditorías en un contexto de circunstancias en las que cumplir con las responsabilidades y requisitos profesionales. Para valorar esto, se emplearían indicadores como horas de trabajo semanales, horas de trabajo media gestionada por socio o número de clientes por socio.
- iii. Nivel de apalancamiento: Las firmas de auditoría que desean proporcionar servicios de auditoría de alta calidad manejan las limitaciones en la disponibilidad de capital humano, utilizando miembros menos experimentados del equipo para realizar procedimientos de auditoría en áreas de menor riesgo. Además, los incentivos económicos podrían llevar a las firmas de auditoría a aprovechar recursos más allá de su nivel de experiencia, intentando realizar auditorías de alta calidad pese a ello. Esto se valora mediante ratios de número de socios por número de empleados o el porcentaje de horas dedicadas al proyecto por parte de *seniors* respecto a las horas totales.

Outputs

- i. Información de ventas: Será relevante conocer las líneas de negocio de las firmas de auditoría y los ingresos generados por estas. Será considerado un indicador de calidad los ingresos generados por el negocio de auditoría respecto al resto de líneas de negocio, así como los ingresos generados por geografía o industria.
- ii. Independencia: Este punto será altamente relevante para inversores, dado que un conflicto respecto a la independencia de los auditores supondría una total desconfianza sobre sus estados financieros auditados. Por tanto, conocer el número y naturaleza de casos de infracción de cuestiones de independencia de las firmas de auditoría será necesario.

- iii. Política de conductas disciplinarias y asuntos legales: La divulgación de las políticas disciplinarias y las decisiones tomadas en este contexto contribuye a beneficiar la calidad de la auditoría. Al otorgar este tipo de información, esta podrá ser utilizada por los inversores externos y otras partes interesadas para detectar posibles puntos débiles respecto a la calidad de la ejecución de auditorías de una firma. Aunque la existencia de procedimientos disciplinarios o reclamaciones legales no indica automáticamente que una firma de auditoría tenga una mala calidad de auditoría, esta información podría ser útil para que los inversores supervisen el rendimiento de una firma de auditoría y la frecuencia de los procedimientos o litigios a lo largo del tiempo para identificar posibles tendencias.
- iv. Resultados de revisión e inspección: Será relevante tanto para inversores como para el resto de *stakeholders* conocer el porcentaje de encargos de auditoría realizados por una compañía que han tenido una opinión desfavorable o que han precisado de una ampliación de procedimientos a realizar debido a requerimientos por organismos externos. Aunque una reformulación de los estados financieros de una empresa no indica automáticamente que la opinión de auditoría no estuviera respaldada por una auditoría de calidad que cumpliera con todas las normas de auditoría relevantes, la información sobre la frecuencia con la que los estados financieros auditados por una firma son reformulados podría influir en la confianza depositada por inversores y otros usuarios considerados como partes interesadas en la calidad de auditoría de una firma.
- v. Aceptación y rechazo del cliente: Conocer el número de encargos de auditoría, así como los encargos rechazados o perdidos será altamente relevante para tanto inversores como miembros de un comité de auditoría que deber tomar la decisión de que firma de auditoría contratar. Un crecimiento en el número de encargos puede indicar un incremento de la calidad de auditoría prestada, así como una mayor especialización en un mercado geográfico o económico.

4.2. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

El PCAOB es una organización privada estadounidense sin ánimo de lucro fundada el año 2002 por el congreso de los Estados Unidos de América bajo la ley Sarbanes-Oxley con el objetivo de promover el control y revisión de aquellos encargos de auditoría efectuados sobre empresas cotizadas, con la intención de proteger a los usuarios de estas auditorías y asegurar una serie de buenas prácticas comunes a todas las auditorías.

Como hemos comentado anteriormente, esta organización lideró la emisión de unos indicadores de calidad bajo el encargo del *U.S Treasury Council* en el año 2015. Estos 28 indicadores, valorados por diferentes usuarios, fueron clasificados entre 13 categorías, y estas distribuidas en tres tipologías de indicadores.

Ilustración 5 AQIs propuestos por el PCAOB en 2015

STAFF DE LA FIRMA	Disponibilidad	<ol style="list-style-type: none"> 1. Apalancamiento del personal 2. Responsabilidades del socio 3. Responsabilidades del mánager y del resto del personal 4. Departamentos técnicos de contabilidad 5. Disponibilidad de departamentos con habilidades y conocimientos de mayor especialización
	Competencia	<ol style="list-style-type: none"> 6. Grado de experiencia del personal 7. Grado de experiencia en el sector 8. Rotación interna 9. Trabajos derivados a centros de servicios 10. Horas de formación por empleado
	Atención	<ol style="list-style-type: none"> 11. Horarios y áreas de riesgo detectadas 12. Distribución y asignación de horas de proyecto a cada fase

PROCESOS DE AUDITORÍA	“Tone at the Top” y Liderazgo	13. Conclusiones en encuestas sobre independencia
	Incentivos	14. Compensación relativa a la calidad
		15. Honorarios de auditoría y riesgo del cliente
	Independencia	16. Asegurar cumplimiento de independencia
	Infraestructuras	17. Inversión en desarrollo de nuevas metodologías y herramientas de auditoría
	Control y corrección	18. Hallazgos de auditorías internas de calidad
19. Hallazgos realizados por el PCAOB		
20. Competencia técnica		
RESULTADOS DE AUDITORÍA	Estados financieros	21. Número de reformulaciones provocadas
		22. Detección de fraude u otras conductas en estados financieros
		23. Revisión de medidas de calidad sobre los estados financieros
	Control interno	24. Hallazgos sobre deficiencias de control interno
	Empresa en funcionamiento	25. Detección preventiva sobre riesgo de cumplimiento del principio de empresa en funcionamiento
Comunicaciones entre los auditores y el comité de auditoría	26. Conclusiones obtenidas a partir de encuestas realizadas a los comités de auditoría	
Ejecución y litigios	27. Adecuación de procedimientos promovidos por el PCAOB y la SEC	
	28. Situación de litigios	

Fuente: PCAOB, 2015

4.3. United States Center for Audit Quality (US CAQ)

El CAQ se corresponde con un organismo autónomo cuya finalidad es elaborar y promover políticas públicas dedicadas a optimizar la confianza que depositan los inversores y el resto de *stakeholders* en los mercados de capital internacionales. Para ello, fomenta continuamente que los auditores actúen conforme a la calidad esperada durante sus encargos y aboga por estándares que aboguen por la eficacia, objetividad y habilidad de los auditores para adaptarse a las condiciones dinámicas del mercado.

La contribución del CAQ a la estandarización de los indicadores de calidad de las auditorías tiene su origen en la mesa redonda organizada en enero de 2014 junto a miembros de comités de auditoría de diferentes empresas con la intención de discutir sobre diferentes potenciales indicadores de calidad sobre auditorías (Fornelly, 2016).

Posteriormente, durante el año 2014 se publicó la propuesta de AQIs definitiva en el informe *CAQ approach to Audit Quality Indicators* (Center for Audit Quality, 2014). Donde los indicadores se encasillan en cuatro categorías diferentes como son el liderazgo, los conocimientos y carga de trabajo del equipo de auditoría, la vigilancia sobre el proyecto y el informe definitivo de la firma de auditoría.

Liderazgo y *Tone at the Top* en la firma de auditoría

Un énfasis desde los niveles de responsabilidad más elevados de una sociedad en alcanzar un compromiso ético común implica una contribución hacia la calidad del trabajo realizado.

Conocimientos, experiencia y carga de trabajo del equipo de auditoría

- i. Conocimiento y experiencia: Para medir este indicador, se emplearán indicadores como los años del personal que lleva involucrado en el encargo, los años que el personal lleva en la firma o los años de cada profesional en su categoría profesional.
- ii. Requisitos de formación de los empleados por parte de su propia firma: Este indicador debería ser evaluado mediante las horas de formación ejercidas por cada empleado, la formación específica en diferentes entornos reguladores o los conocimientos técnicos adquiridos mediante formación durante los años de trabajo efectuado.

- iii. Tendencias respecto a las horas de trabajo del encargo: Será altamente relevante conocer la distribución de horas acordadas de proyecto entre las diferentes tareas realizadas, así como las diferentes fases del proyecto (Planificación/Ejecución/Finalización) y las horas asignadas a cada trabajador del equipo.
- iv. Asignación de recursos por áreas con riesgos significativos: Conocer la asignación de recursos por parte de la firma para la validación de los riesgos significativos identificados, será altamente relevante para valorar la calidad del trabajo realizado y la relevancia otorgada al compromiso con el cliente.
- v. Involucración de especialistas y otros profesionales por diferentes áreas de riesgo consideradas significativas: Para poder medir este indicador, será necesario conocer el número de horas dedicadas por parte de especialistas y el porcentaje de horas del proyecto total dedicadas, así como la comparativa respecto a años anteriores.
- vi. Carga de trabajo que recae sobre miembros de alta relevancia del equipo de auditoría: Esto será validado mediante el número medio de horas dedicado por cada miembro clave, así como las horas extra dedicadas por cada miembro por categoría y responsable.

Vigilancia

- i. Hallazgos detectados durante las revisiones internas de calidad: Será un indicador de mayor calidad, o podrá ser percibido así, la obtención de los hallazgos realizados en las revisiones de calidad efectuadas por las firmas de auditoría. Esto puede ser más relevante para un comité de auditoría si la revisión interna se ha producido sobre el propio proyecto auditado.
- ii. Hallazgos de la inspección del PCAOB: Este indicador, que aplicará únicamente a sociedades enmarcadas dentro del entorno de las revisiones del PCAOB, será altamente relevante, ya que proporcionará una gran cantidad de información sobre una revisión de calidad previa ejecutada por otro organismo.

Informe de opinión

- i. Informes de auditoría denegados y reformulación de cuentas: Puede ser un indicador de calidad el hecho de que una firma de auditoría haya detectado errores relevantes en otros clientes, así como haber detectado hallazgos que hayan hecho reformular cuentas anuales. Un número razonable de este tipo de conclusiones en informes de opinión puede ser un buen indicador de la calidad del trabajo realizado.

4.4. Financial Reporting Council (FRC)

El FRC es el organismo ubicado en Reino Unido cuya labor es la de regular la profesión de auditores y contables del Reino Unido. La contribución de este órgano respecto a la evaluación de la calidad de las auditorías se materializó en mayo de 2020, cuando publicó su estudio titulado “*Audit Quality Indicators*”, donde definió los indicadores como medidas cuantitativas y cualitativas sobre la calidad de las auditorías externas, incluyendo *inputs* y *outputs* (Financial Reporting Council, 2020).

El FRC publicó, por un lado, un listado de 10 indicadores, los cuales ubicó en tres fases diferentes de proceso de auditoría:

Fase 1 – Inputs de la auditoría

- i. Horas de equipo dedicadas al proyecto.
- ii. Involucración de equipos expertos o especialistas.
- iii. Valor de la materialidad del proyecto.
- iv. Horas de directores y seniors sobre el total de horas.
- v. Carga de trabajo del socio.

Fase 2 – Durante la auditoría

- i. Tiempo de finalización y alcance de hitos.

Fase 3 – Outputs de la auditoría

- i. Finalización de tareas de formación.
- ii. Uso de *Data Analytics*.
- iii. Carga de trabajo excesiva / Número de horas excedidas sobre la jornada laboral.
- iv. Consultas técnicas efectuadas.

Por otro lado, el informe llega a publicar un total de 52 indicadores, los cuales son un resultado de los indicadores internos empleados por las 6 mayores firmas de auditoría del Reino Unido, los cuales incluimos en el *Anexo I*.

4.5. Chartered Accountants of Australia and New Zealand (CAANZ)

El CAANZ es la organización responsable de promover estándares éticos, brindar servicios de clase mundial y educación continua a contables y auditores abogando por el bien público. Con su labor, involucran a gobiernos y otros reguladores con la intención de transmitir sus ideales éticos y que estos deriven en regulaciones que favorezcan prosperidad en Australia y Nueva Zelanda.

Este organismo, también ha promovido sus ideales a cerca de la calidad en la auditoría a través de la guía *Improving audit quality using an individual recognition and accountability framework* publicada en 2019. Los indicadores publicados fueron clasificados en 7 categorías diferentes (Chartered Accountants of Australia and New Zealand, 2019).

- i. Liderazgo y gestión
- ii. Compromiso ético
- iii. Relaciones efectuadas con clientes (aceptación y continuidad)
- iv. Recursos
- v. Ejecución del encargo
- vi. Comunicación de la información
- vii. Formación

Incluimos el listado completo de indicadores publicado en el Anexo II.

4.6. Contenido general

En los apartados anteriores hemos desarrollado 5 propuestas diferentes emitidas por diferentes organismos tanto internacionales como nacionales. Sin embargo, existen más de 8 propuestas de indicadores que abogan por evaluar la calidad de la auditoría teniendo en cuenta tanto variables mencionadas en las revisadas en este trabajo como otras diferentes todavía no revisadas.

Para obtener una visión más general en cuanto a las propuestas que se encuentran actualmente sobre el contexto de la evaluación de las auditorías, recurrimos a un trabajo de comparación desarrollado por la EFAA (European Federation of Accountants and Auditors for SMEs) en el año 2016, donde, esta organización, compuesta por hasta 50 organizaciones internacionales especializadas en la gestión del ámbito contable y de auditoría, publicó un informe resumiendo los principales indicadores que se proponían a revisar cada una de las organizaciones (European Federation of Accountants and Auditors for SMEs , 2016).

Ilustración 6 Resumen de los indicadores de calidad de la auditoría según diferentes iniciativas

Indicador	NBA	FAOA	FRC UK	PCAOB	US CAQ	CPAB	CAANZ	ACRA	IOSCO	Total
1. Formación por empleado involucrado en la auditoría	✓		✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	8
2. Visión interna de compromiso con la calidad	✓	✓	✓	✓	✓			✓		6
3. Revisiones externas realizadas	✓		✓	✓	✓			✓	✓	6
4. Número de empleados de auditoría por socio		✓		✓		✓	✓	✓		5
5. Años de experiencia por empleado del equipo auditoría				✓	✓	✓		✓	✓	5
6. Responsabilidades del socio	✓			✓	✓	✓		✓		5
7. Experiencia del staff sobre el sector/industria				✓	✓	✓		✓	✓	5
8. Carga de trabajo del equipo de auditoría				✓	✓	✓			✓	4
9. Desarrollo de nuevas metodologías y herramientas de auditoría	✓		✓	✓			✓			4
10. Rotación del personal de auditoría	✓	✓		✓				✓		4
11. Independencia	✓			✓				✓	✓	4
12. Disponibilidad de recursos para apoyo técnico	✓			✓	✓	✓				4
13. Hallazgos sobre la satisfacción de los empleados	✓	✓	✓	✓						3
14. Investigaciones externas	✓	✓	✓	✓						3
15. Integridad y ética transmitida por líderes				✓	✓				✓	3

Fuente: European Federation of Accountants and Auditors for SMEs, 2016)

Como podemos observar, son diversas las propuestas realizadas por diferentes organismos. Esto, nos permite comprobar cómo la concepción de qué es la calidad en la auditoría tiene un alto elevado de subjetividad pero que, a grandes rasgos hay indicadores que parecen ser altamente relevantes para la gran mayoría de agentes y usuarios de las auditorías. Especialmente, se pone el foco en la dedicación temporal profesional de los empleados de las firmas de auditorías al encargo, tomando como referencia las horas dedicadas y así considerar que una auditoría será eficiente si se cumple con las horas iniciales presupuestadas.

Por otro lado, encontraremos que la gran mayoría de organizaciones también consideran altamente relevante el compromiso interno de la firma de auditoría con la calidad de esta, así como la experiencia de los equipos de trabajo.

Si bien estos indicadores, sin duda alguna, parecen ser unos buenos representantes de la calidad de una auditoría, la gran mayoría de ellos únicamente se encuentran al alcance de las firmas de auditoría y, por parte de los usuarios, únicamente podrían comenzar a ser evaluados una vez se llevará a cabo el encargo. Esto, nos permite conocer que, para evaluar la calidad de una auditoría, en muchas ocasiones, se requerirá un flujo de comunicación muy elevado entre los ejecutores de las auditorías (que son quienes disponen de la información relevante) y los principales usuarios.

Por tanto, si bien podríamos concluir que validar la calidad de una auditoría, pese a su subjetividad, no debería ser una tarea complicada; abordar esta cuestión previa la ejecución de trabajo, es decir, anticipar una correcta decisión de firma de auditoría para así adecuarla a la calidad deseada será una tarea más complicada debido a la falta de información por parte de quien va a recibir el encargo, especialmente en cuanto a la calidad de los equipos de trabajo y los expertos a involucrar en el encargo.

5. CASO DE ESTUDIO: CALIDAD DE AUDITORÍA SEGÚN EL USUARIO

Una vez descritas las diferentes propuestas llevadas a cabo por diferentes organizaciones internacionales para la unificación de los criterios evaluadores de la calidad de las auditorías efectuadas, consideramos altamente relevante adentrarse un poco más en materia mediante la consulta directa a profesionales del sector de la auditoría.

Esta consulta tendrá por objetivo conocer cuáles son los principales indicadores de calidad empleados por diferentes profesionales para considerar que el encargo de auditoría ha cumplido con las expectativas iniciales. Adicionalmente, para añadir un componente de contraste, esta consulta se realizará a profesionales en posiciones contrapuestas. Es decir, por un lado, se preguntará a una persona en posición de responsabilidad sobre la ejecución de la auditoría (director de auditoría de una *Big Four*) y, por otro lado, se preguntará a una persona en un cargo cuya responsabilidad es la de solicitar y posteriormente, recibir, el encargo de auditoría. Consultando tanto a una firma de auditoría como a cliente trataremos de comparar si los indicadores empleados por estos llegan a coincidir en algún punto o si, por el contrario, las consideraciones de calidad son totalmente opuestas. Por otro lado, valoraremos si los indicadores empleados han sido premeditadamente consultados en las propuestas de AQIs emitidas por diferentes organizaciones o si, por el contrario, se ha decidido recurrir a mediciones propias.

Las preguntas realizadas pueden encontrarse en el *Anexo III*.

Previo desarrollo de las conclusiones alcanzadas, introduciremos brevemente a los dos sujetos a los cuales se les ha realizado la consulta descrita anteriormente:

- Sujeto 1: Se trata de un hombre de 35 años, que cuenta con 12 años de experiencia en el sector de la auditoría en la misma *Big Four*, en la cual actualmente ocupa un puesto de director. Para referirnos a este sujeto emplearemos la abreviación S1.
- Sujeto 2: Se trata de un hombre de 60 años, el cual cuenta con una larga carrera en un despacho de abogados y que, actualmente, ostenta un puesto de consejero de administración y es miembro del comité de auditoría de una empresa valenciana de elevado tamaño. Para referirnos a este sujeto emplearemos la abreviación S2.

Incremento de la calidad de los proyectos

Empezamos ambas entrevistas preguntando sobre la percepción de la existencia de un compromiso real respecto a la calidad de la auditoría, a la que ambos contestan que afirmativamente, consideran que existe un compromiso por parte de las firmas de auditoría por mejorar la calidad de los encargos, pero con diferentes matices. Para S1, la calidad de un encargo de auditoría se ha convertido hoy en día en una ventaja competitiva debido a la gran cantidad de recursos que disponen las compañías, especialmente las de elevado tamaño. Sin embargo, también considera que, para estas compañías de gran tamaño, una bajada de calidad o el descubrimiento de alguna auditoría conflictiva supone un mayor impacto debido a la elevada repercusión y la alta difusión de las auditorías realizadas.

Por otro lado, para S2, el incremento de la calidad en los encargos ha sido algo notable en cuanto a que se ha notado una menor necesidad de recursos por parte del cliente y se han obtenido recomendaciones de negocio más valiosas.

En relación con la anterior pregunta, enlazamos con la cuestión de si la calidad de la auditoría puede suponer un elemento diferenciador respecto a la elección de una firma de auditoría a lo que, S1, nos responde confirmando que efectivamente así es, por lo que desde la firma tratan de hacer esto visible a los clientes ejecutando una gestión de los recursos más eficiente que el resto y tratando siempre de cumplir con los requisitos del cliente. S2 nos contesta que sin duda alguna y apela a su caso personal, como consejero de una empresa de elevado tamaño, en la cual recurren siempre a firmas de auditoría de elevado tamaño como las *Big Four* ya que estas cuentan con grandes recursos capaces de soportar la elevada cantidad de información disponible y, además, estas firmas tienen el reconocimiento histórico de ser las firmas que realizan auditorías de mayor calidad. Por tanto, confirmamos que, por ambas partes, la calidad es considerada un elemento diferenciador.

Qué es la calidad en la auditoría

A ambos entrevistados se les pregunta sobre cuándo creen que considerará, su contrapartida en los encargos de auditoría, que una auditoría cumple con la calidad requerida, a lo que S1 nos responde que, en su opinión, el cliente percibirá una mayor calidad cuando se produzca una correcta optimización del tiempo dedicado al proceso de auditoría respecto al retorno recibido y, especialmente, cuando se cumplan los plazos iniciales pactados para finalizar el encargo. Así mismo, considera importante resaltar que la calidad de la auditoría será diferentemente relevante dependiendo del tamaño del cliente. En empresas de pequeño tamaño, que la auditoría sea percibida de calidad, será relevante especialmente en cuanto a la obtención de financiación externa y, para empresas de gran tamaño, la auditoría se requerirá que tenga la calidad adecuada para que esta sea eficiente y movilice el menor número de recursos del cliente.

Para S2, el auditor por un lado valorará la calidad del proyecto en cuanto a la rentabilidad de este, viendo las horas necesitadas para ejecutarlos respecto a las horas vendidas y, por otro lado, considerará que la auditoría es de calidad cuando durante este se hayan llevado a cabo buenas relaciones con el cliente y se aseguren una continuidad del servicio.

A continuación de la pregunta anterior, se les realiza la pregunta más relevante para nuestro propósito, que es la de qué consideran ellos, para sus propósitos, que es una auditoría que cumple con la calidad esperada.

Por parte de S1, nos comenta que su concepto de calidad en la auditoría engloba, en un primer ámbito, asegurar el correcto cumplimiento de las políticas de independencia vigentes en el terreno donde se realice el encargo, así como el correcto cumplimiento burocrático que hacen que el servicio pueda ser prestado sin restricciones ni incidencias. En un segundo ámbito, la auditoría será de calidad cuando se hayan identificado correctamente las áreas de riesgo y, mediante los enfoques planteados, se haya obtenido el confort necesario para concluir correctamente sobre estos riesgos. Adicionalmente, S1 también nos comenta que la rentabilidad también será relevante. Sin embargo, concluye que asegurar los dos primeros ámbitos será primordial para que la rentabilidad complemente la auditoría. Una auditoría rentable que no cumple con los requerimientos legales ni garantiza la mitigación de riesgo no puede ser considerada de elevada calidad.

En el caso de S2, la percepción de calidad de la auditoría recibida también tiene dos pilares sobre los cuales se sustenta. El primero de ellos sería las recomendaciones obtenidas sobre el negocio y las posibles mejoras a introducir en cuanto al sistema de control interno sobre la información financiera. Si bien opina que obtener un informe con opinión favorable es el propósito de la auditoría, esto no tendría por qué indicar que la auditoría tuviera más o menos calidad. Por tanto, para S2 será fundamental obtener durante la auditoría puntos de mejora y recomendaciones para mejorar la información financiera y la gestión. En su opinión, es el intangible más valioso que genera una auditoría externa. El segundo de los pilares será la profesionalidad del equipo de trabajo de la firma. La gente que representa a la firma de auditoría debe ser gente profesional, con los conocimientos requeridos para afrontar la auditoría para facilitar la comunicación y hacer eficiente el proceso.

Medición de la calidad

Ambos sujetos son preguntados sobre si se emplean indicadores de calidad para valorar esta cualidad en las auditorías, y en el caso afirmativo, si estos están basados en algunas de las propuestas emitidas por las organizaciones desarrolladas en el presente trabajo. S1 nos contesta que sí que se emplean AQIs, y que los empleados están basados en la propuesta emitida por el PCAOB. En el caso de S2, nos comenta que no utilizan indicadores concretos para medir la calidad del encargo.

A continuación, se les preguntó, independientemente del uso de indicadores, cómo valoraban la calidad de la auditoría. En el caso de S1, este nos indicaba que, para asegurar la calidad de un encargo, en primera instancia, se realizan revisiones durante el desarrollo del proyecto por parte de mandos intermedios y posteriormente por parte del socio de los aspectos más relevantes. Posteriormente, todos los proyectos son sometidos a los indicadores aprobados por la firma a nivel global, mitigando posibles infracciones. Finalmente, dentro de la firma, se establecen revisiones internas de calidad entre oficinas a nivel internacional.

Por parte de S2, nos comenta que el Comité de Auditoría, del cual es miembro, solicita siempre al auditor una presentación con conclusiones sobre la auditoría, solicitando siempre la inclusión de recomendaciones de puntos de control interno, los cuales, como hemos comentado anteriormente, son el intangible más valioso en una auditoría para S2, y es el referente de calidad.

Estandarización de la calidad

Para finalizar la entrevista, realizamos dos preguntas más, estas enfocadas hacia propuestas en cuanto a la estandarización del concepto de calidad en el mundo de la auditoría.

La primera pregunta que realizamos cuestiona si creen que deberían seguirse unos AQIs reconocidos internacionalmente para valorar la calidad de las auditorías. S1 nos da dos opiniones al respecto. La primera es positiva hacia la propuesta, ya que considera que, dada las similitudes en los servicios de auditoría prestados alrededor del mundo, sería algo interesante de cara a que todas las firmas pudieran hacer públicos estos indicadores de calidad, mostrando una evolución de estos y teniendo así una oportunidad más de mejorar su reputación respecto al mercado otorgando más información a este. Sin embargo, su segunda opinión, considera que esto no sería ni factible ni justo para las firmas de auditoría de menor tamaño, que trabajan especialmente en el ámbito local, ya que la publicación de estos indicadores supondría mayores barreras de entrada al mercado así como a la competitividad, cuando estas firmas son necesarias para cubrir toda la demanda del mercado.

En cuanto a S2, viéndolo desde la perspectiva del cliente, la creación de indicadores para la valoración de la calidad de la auditoría recibida lo considera muy complicado ya que, cada empresa, cada persona dentro de una empresa, tiene una concepción diferente de la calidad. Si bien S2 considera que cada empresa que es auditada debería determinar, de forma previa a la auditoría, cuales son sus estándares de calidad a ser cubiertos por el auditor, elaborar unos indicadores internacionalmente aceptados le parece improbable y sin utilidad.

Asimismo, la creación de indicadores internacionales en cuanto a la actividad de las firmas de auditoría si que considera que sería algo interesante, así como su publicación por parte de todas las firmas, de cara a facilitar la comparabilidad de estas y que la sociedad disponga de esta información de cara a mejorar la toma de decisiones.

En la segunda cuestión les preguntamos directamente cómo podría mejorarse la calidad de las auditorías y recibimos dos respuestas muy similares. Ambos sujetos coinciden en que, dado que la calidad es algo subjetivo de las partes, algo totalmente beneficioso sería, de forma previa al inicio del encargo o, incluso, del nombramiento como auditor, que las partes compartieran sus estándares de calidad y qué esperan cada uno de la auditoría.

De esta manera, el cliente, siendo consciente de las prioridades del auditor, puede centrar sus recursos en proporcionar la información realmente relevante y, el auditor, puede adaptar, en la medida de lo posible sus servicios a los requerimientos del cliente, obteniendo unas conclusiones más extensas sobre áreas que son más prioritarias para el cliente pese a que no lo sean tanto para la auditoría.

Conclusiones

Una vez tenemos todas las respuestas a las preguntas formuladas, observamos cómo, a grandes rasgos, la concepción de calidad que tiene quien presta el servicio, es diferente de la que tiene el que lo recibe. Para el director de *Big Four*, la calidad está mucho más enfocada en asegurar el cumplimiento legal y en la seguridad de que el trabajo realizado es correcto en cuanto a alcanzar confort suficiente sobre los riesgos identificados. Es decir, una auditoría será considerada de calidad cuando todos aquellos conflictos legales que pudieran surgir de una posible revisión sean totalmente mitigados.

Por otro lado, para el miembro del comité de auditoría, la calidad de la auditoría vendrá determinada por los resultados de esta y los descubrimientos de mejoras a aplicar en el negocio, así como la profesionalidad del equipo de trabajo.

Por tanto, como podemos comprobar, la concepción de calidad de las partes es muy distante, por lo que englobar ambas visiones bajo unos mismos indicadores parece complicado. Sin embargo, consideramos importante destacar cómo ambos han llegado a la misma conclusión respecto a cómo mejorar la calidad de las auditorías de cara a satisfacer a ambas partes.

Sin duda, el hecho de que ambas partes compartieran sus expectativas de forma previa al encargo permitiría a ambos adaptarse a estos requerimientos y priorizar respecto a las tareas relativas. Esto, que a priori parece sencillo, puede resultar complicado cuando los intereses de ambas partes son diferentes. En el caso de que las prioridades fueran compartidas y, finalmente, no fueran alcanzados, terminaría siendo mucho más perjudicial que beneficioso para la relación entre las partes.

6. CONCLUSIONES

Una vez descritas y analizadas las diferentes propuestas emitidas por diversos órganos internacionales, obtenemos tres conclusiones generales a cerca de los AQIs.

La primera conclusión es que, esta diversidad en las propuestas ejemplifica perfectamente la subjetividad del concepto de calidad, especialmente en el ámbito de las auditorías, y la complejidad existente a la hora de tratar de determinar unos indicadores que fueran aceptados y reconocidos de forma internacional. Esto, posiblemente, viene determinado por el contexto tanto económico como cultural en el cual se desarrollan estos indicadores. Asimismo, en las propuestas emitidas por los diferentes órganos, destacamos algunos indicadores que, pese a ser muy recurrentes en todas las iniciativas, realmente no son de gran utilidad para los clientes. Estos serían los relativos a las horas efectivas dedicadas a los proyectos o los datos sobre rotación interna.

Respecto a los indicadores temporales, si bien pueden ser indicadores relevantes dado que informan del aprovechamiento del tiempo por parte de las auditorías y su optimización, en un mundo como las auditorías, proporcionar un dato fiable y correcto de utilidad para otros *stakeholders* resulta complicado. Esto se debe a las elevadas cargas de trabajo existentes en las firmas de auditoría, en las que es muy complicado evaluar las horas reales invertidas en un proyecto. Asimismo, la información que se emite de cara al cliente podría ser fácilmente modificable. Por tanto, estos indicadores no resultan de mucha utilidad.

En cuanto a los indicadores de rotación, estos deberían indicar la estabilidad de las firmas en cuanto a la retención de talento. Sin embargo, el negocio de las auditorías, especialmente el de las grandes firmas auditoras, se sustenta bajo un modelo piramidal de organización del *staff* en el cual, en los estratos más bajos, se encuentra gente que ha finalizado sus estudios recientemente y, comúnmente, suele ser su primer empleo. Este modelo en el cual, de forma constante, se van adquiriendo más responsabilidades y carga de trabajo también potencia la competitividad y concibe la rotación como algo natural que permite al modelo piramidal seguir funcionando. Por tanto, los indicadores de rotación realmente no serían de gran utilidad en cuanto a que las rotaciones elevadas son algo natural y estructural en las firmas de auditoría.

Ante estos indicadores que, a priori, podrían ser considerados de gran utilidad, la propuesta realizada desde este trabajo es recomendar, especialmente a clientes de auditoría, que fijen sus comparativas en indicadores que tal vez no son tan recurrentes en las propuestas internacionales pero que aportan información que sí que debería ser relevante para la toma de decisiones. Hablamos de dos indicadores en especial como son, por un lado, la experiencia de la firma auditora en encargos de un sector económico concreto y, por otro lado, la disponibilidad de departamentos especializados en diversas áreas como pueden ser conocimientos técnicos o *Digital Assurance*.

Ambos de ellos, estarían destinados a garantizar al cliente que la auditoría de su sociedad es lo más eficiente posible. El primero de ellos le indicará al cliente si una sociedad de firma está especializada en realizar encargos de sectores iguales o similares al suyo. No es lo mismo auditar un grupo de hospitales privados que una sociedad dedicada a la producción de productos derivados de animales. Un mayor número de encargos en un sector similar al cliente le garantiza a este un conocimiento previo y experiencia por parte de los auditores y una mayor facilidad de comprensión del encargo.

El segundo de los indicadores mencionados se debería convertir, dado el contexto actual, en uno de los indicadores más relevantes. Por un lado, la existencia de departamentos especializados en conocimientos técnicos concretos, como pueden ser departamentos técnicos genéricos o de análisis de derivados, indica una mayor profesionalización de la firma de auditoría y unos mayores recursos para comprender la actividad económica y su impacto contable. Por otro lado, y tal vez más relevante, será la existencia de un departamento de *Digital Assurance*. En el mundo actual, en el cual la mayoría de los procesos tanto operativos como contables tiene una interrelación a través de sistema de información, algunas auditoras han creado departamentos especializados en el análisis de estas interrelaciones para plantear enfoques de análisis mucho más eficientes y automatizados para reducir las cargas de trabajo sustantivo efectuado por el *staff* y, por tanto, la involucración de personal de la sociedad auditada en el proceso de auditoría. Por tanto, para el cliente, la existencia de estos departamentos debería ser un indicador altamente relevante dadas las posibilidades de, por un lado, eficientar la auditoría y, por otro lado, obtener conclusiones sobre el funcionamiento de sus sistemas de información.

La segunda conclusión es que los AQIs propuestos muestran la tendencia a concebir la calidad de la auditoría desde el punto de vista de indicadores internos de las firmas de auditoría, lo cual, si bien es altamente relevante y puede ser de gran utilidad a la hora de tomar la decisión de contratar a una firma u otra, carece de una parte también fundamental cómo es la percepción por parte de otros *stakeholders*.

En otras palabras, las propuestas de indicadores emitidas son útiles para que la propia firma de auditoría haga públicos estos datos ya que dispone de ellos, sin embargo, no recogen las valoraciones hechas por los usuarios de las auditorías. Se centran mucho en los *inputs* y poco en los *outputs*.

Por tanto, para la elaboración de unos indicadores internacionales de calidad de la auditoría, la propuesta realizada desde este trabajo pasará por la colaboración de representantes de todas las partes interesadas o *stakeholders* existentes en el momento de la publicación de un informe de auditoría (identificadas en los puntos 2.3, 2.4 y 2.5 de este trabajo), elegidos por los máximos órganos reguladores de la actividad de la auditoría de cuentas de cada país participante en la creación de estos indicadores.

Cada representante describiría cuáles serían sus indicadores más relevantes, de cara a realizar una comparativa con los indicadores propuestos por esos mismos *stakeholders* en otros países para, entre todos, llegar a unos puntos comunes de cumplimientos.

Los AQIs propuestos deberían estar clasificados tanto por concepto al cual hacen referencia (independencia, formación, conclusiones, etc.) como por principal *stakeholder* al cual van dirigidos, sin perjuicio de que sean interesantes para otros tipos de usuario.

Si bien estos AQIs internacionalmente aceptados serían útiles para todas las partes, cabe recordar que, de nuestras entrevistas, extrajimos la conclusión de que, desde las firmas de auditoría, la calidad viene determinada especialmente por el cumplimiento legal, el cual varía entre diferentes países. Por tanto, los AQIs emitidos, deberían llevar una adaptación en relación con el ámbito legal y de independencia, coordinada por los máximos órganos regulatorios de la actividad de auditoría de cuentas de cada país.

La creación de unos AQIs internacionalmente reconocidos es ambiciosa. Sin embargo, la homogenización de la evaluación de la calidad de la auditoría dotaría el mercado de una mayor capacidad de toma de decisiones acertadas e impulsaría, más si cabe, los esfuerzos por parte de las firmas para mejorar la calidad de sus servicios prestados.

7. BIBLIOGRAFÍA

- Accountancy Europe. (2022, May). *Accountancy Europe*. Retrieved from Audit Quality Indicators: A global overview of initiatives: accountancyeurope.eu/publications/audit-quality-indicators-a-global-overview-of-initiatives/
- BDO. (2016, September 30). *Who Make the Best Audit Committee Members?* Retrieved from <https://www.bdo.com/insights/who-make-the-best-audit-committee-members>
- Center for Audit Quality. (2014). *The CAQ Approach to Audit Quality Indicators*. Washington, DC: Center for Audit Quality (CAQ).
- Center for Audit Quality. (2016). *Audit Quality Indicators: The journey and path ahead*. Washington: Center for Audit Quality (CAQ). Retrieved from https://www.thecaq.org/wp-content/uploads/2019/03/auditqualityindicators_journeyandpath2016-2.pdf
- Chartered Accountants of Australia and New Zealand. (2019). *Improving audit quality using an individual recognition and accountability framework*. Chartered Accountants of Australia and New Zealand (CAANZ). Retrieved from <https://www.cpaaustralia.com.au/public-practice/inpractice/your-practical-guide-to-behaviours-that-improve-audit-quality>
- Coleman, G. (2021, December 23). *Accaglobal*. Retrieved from <https://www.accaglobal.com/gb/en/member/discover/cpd-articles/audit-assurance/stakeholder-engagement-and-management.html>
- Companies Act. (1862, August 7).
- Díaz, R. (2023, marzo 13). KPMG se consolida como la firma más elegida por el Ibex desde que rota el auditor. *CincoDías*. Retrieved from <https://cincodias.elpais.com/companias/2023-03-13/kpmg-se-consolida-como-la-firma-mas-elegida-por-el-ibex-desde-que-rota-el-auditor.html>
- European Federation of Accountants and Auditors for SMEs . (2016, July). *Accountancy Europe*. Retrieved from Overview of Audit Quality: Indicators Initiatives: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1607_Update_of_Overview_of_AQIs.pdf
- Financial Reporting Council. (2020). *Audit Quality Indictors: AQR thematic review*. Financial Reporting Council. Retrieved from https://www.frc.org.uk/getattachment/f116f7d7-94d8-4c82-94b2-ba24e3b195eb/AQTR_AQI_Final.pdf
- Fingermann, H. (2014, abril 9). *DeConceptos*. Retrieved from Ciencias jurídicas/auditoría: <https://deconceptos.com/ciencias-juridicas/auditoria>

- Fornelly, C. (2016, Febrero 9). *IFAC*. Retrieved from Indicadores de calidad de auditoría: ¿qué hemos aprendido durante nuestra travesía?: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/indicadores-de-calidad-de-auditoria-que-hemos-aprendido-durante-nuestra-travesia>
- García, A., & Cabrera, J. J. (2018, Octubre 5). ¿Cómo se mide la calidad en auditoría? Indicadores, parámetros y estudio aplicado a las firmas auditoras externas. *Observatorio Contable*.
- IAASB. (2013, January 15). *IAASB*. Retrieved from A FRAMEWORK FOR AUDIT QUALITY: <https://www.iaasb.org/publications/framework-audit-quality-2>
- ICAC. (2013, octubre 15). *ICAC*. Retrieved from IA-ES 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, publicada mediante Resolución de 15 de octubre de 2013: <https://www.icac.gob.es/node/58>
- ICAC. (2022, Mayo). *ICAC*. Retrieved from plan de control de la actividad de auditoría de cuentas 2022: <https://www.icac.gob.es/>
- IFAC. (2013). Building Strong and Sustainable Organizations,. Retrieved from Building Strong and Sustainable Organizations,.
- International Organization Of Securities Commissions. (2009). *Transparency of Firms that Audit Public Companies*. IOSCO. Retrieved from <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD302.pdf>
- LAC. (2015, julio 20). LAC (2015). Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. *BOE (Boletín Oficial del Estado)*.
- Mahoney, J. (2015). *Concept Release on Audit Quality Indicators (PCAOB Rulemaking Docket Matter)*. Washington, DC: Council of Institutional Investors. Retrieved from https://assets.pcaobus.org/pcaob-dev/docs/default-source/rulemaking/docket_041/008_cii.pdf?sfvrsn=ccb5ceb_0
- PCAOB. (2012, November 30). *PCAOB* . Retrieved from Public Company Accounting Oversight Board Strategic Plan: Improving the Relevance and Quality of the Audit for the 2012-2016: <https://pcaobus.org/about/strategic-plan-budget>
- PCAOB. (2015, July - September). *PCAOB*. Retrieved from Comment Letters for Docket 041: <https://pcaobus.org/about/rules-rulemaking/rulemaking-dockets/docket-041-concept-release-on-audit-quality-indicators/comment-letters>
- PCAOB. (2015, July 1). *PCAOB*. Retrieved from CONCEPT RELEASE ON AUDIT QUALITY - PCAOB Release No. 2015-005: https://pcaobus.org/news-events/news-releases/06302015_aqi_fact_sheet

- Pinello, A., Volkan, A., Levantino, M., & Tiernan, K. (2019). The PCAOB Audit Quality. Indicator Framework Project: Feedback From Stakeholders. *Journal of Business & Economics Research*, 2-4.
- Real Academia Española (RAE). (2022). *Real Academia Española*. Retrieved from Actualización 2022 - Diccionario de la lengua española: <https://dle.rae.es/contenido/actualizaci%C3%B3n-2022>
- The New York Times. (2002, october 17). *nytimes*. Retrieved from nytimes: <https://www.nytimes.com/2002/10/17/business/arthur-andersen-is-fined-500000.html>
- Trincado, B. (2023, marzo 13). KPMG se consolida como la firma más elegida por el Ibex desde que rota el auditor. *CincoDías*.
- Tysiac, B. (2016, January 12). Audit committees prefer customized, tailored audit quality indicators. *Journal of Accountancy*, 1. Retrieved from <https://www.journalofaccountancy.com/news/2016/jan/audit-committee-quality-indicators-201613691.html>
- U.S. Department of the treasury. (2008). *Fact Sheet: Final Report of the Advisory Committee on the Auditing Profession*. U.S. Department of the treasury. Retrieved from <https://home.treasury.gov/news/press-releases/hp1158>
- Zarzalejo, Á. (2023). Las auditoras medianas crecen un 7,7% hasta los 934 millones de euros. *Expansión*, 1.

ANEXO I – AQIs del FCR

Ilustración 7 AQIs propuestos por el FCR

Inputs - People		31	Follow up of methodology findings
1	Time spent by staff and partner level	32	Suspicious activity report follow-up
2	Staff headcount	33	Materiality outliers
3	Staff turnover	34	Acceptance and Continuance milestone
4	Wellbeing measures	35	Risk panels completed
5	Unstaffed hours	Management initiatives and other	
6	Utilisation	36	Monitoring of higher risk client
7	Partner portfolio reviews	37	Audit fees per hour
8	Audits exited and entered	38	Root cause analysis
9	Use of specialists	39	Whistleblowing and grievances
10	Ratios of staff and partner headcount	40	clients with history of larger adjustments
11	Staff and partner seniority	41	Financial investment in audit quality
12	Diversity	Outcomes	
13	Percentage of continuity at grades	42	Internal inspection result
Inputs - Other		43	External inspection results
14	Training	44	Ethics breaches
15	Technical queries	45	Internal hot review
16	Central team resources	46	Partner quality rating
17	Coaching	47	Investigations, legal claims, and disciplinary sanction
18	Compliance confirmations	48	Staff and firm's attitudes to audit quality
19	Ethics training and communication	49	Internal firm-wide program
20	Milestones	50	Hot review of financial statements
Processes - Project management		51	Time remediating files
21	Percentage of time by stage of audit	52	Comparison of internal and external results
22	Completion of all mandatory file steps		
23	Timeliness of deliverables		
24	Monitoring audit progress		
Processes - other			
25	Archiving		
26	Prior year adjustment		
27	Use of data analytics and other tools		
28	Ethics queries		
29	Staff quality objectives		
30	Audit software issues		

Fuente: (Financial Reporting Council, 2020)

ANEXO II – AQIs del CAANZ

Ilustración 8 Propuesta AQIS por el CAANZ

Component of audit quality	Audit quality outcome or behaviour	Example of audit quality measure
Governance and leadership	<ul style="list-style-type: none"> Setting 'the tone at the top' – reinforcing quality, leading by example and 'walking the talk' 	<ul style="list-style-type: none"> Staff survey results – encouraging questioning, providing extra time when needed and not allowing individuals to cut corners Retention of high performers Exit interviews
	<ul style="list-style-type: none"> Mentoring staff and new audit leaders 	<ul style="list-style-type: none"> Staff survey – extent and effectiveness of mentoring provided to senior members of audit team, and time spent with audit teams 360-degree feedback
	<ul style="list-style-type: none"> Spending time on the job and with the client 	<ul style="list-style-type: none"> EL total hours and timing of hours on the job
	<ul style="list-style-type: none"> The timing of EL involvement (not just the number of hours) 	<ul style="list-style-type: none"> Frequency of EL meetings with the client
	<ul style="list-style-type: none"> Being recognised for conducting complex, high-risk or challenging engagements 	<ul style="list-style-type: none"> Annual portfolio assessment by partner Proportion of engagements that are high profile or high risk – percentage of hours spent on clients or engagements with a high risk rating Proportion of engagements that are challenging –percentage of clients that submit financial statements late; percentage of clients with going concern emphasis of matter or qualifications
	<ul style="list-style-type: none"> Contributing to the firm and industry 	<ul style="list-style-type: none"> Hours providing formal staff training, or undertaking client training or industry presentations Participation in industry discussion groups, external stakeholder groups or industry leadership roles Development of new audit techniques or benchmarks Participation in trialling new techniques, processes or IT tools
	<ul style="list-style-type: none"> Completing firm-required training 	<ul style="list-style-type: none"> Extent to which EL has completed training Extent to which team has completed training

Component of audit quality	Audit quality outcome or behaviour	Example of audit quality measure
Relevant ethical requirements	<ul style="list-style-type: none"> • Checking personal and team independence and adequately addressing threats before commencing each engagement 	<ul style="list-style-type: none"> • Personal independence sign-off completed for each client and engagement • Team (including internal and external experts) independence sign-off completed for each client and engagement • Independence breaches identified • Independence threats identified and mitigated for each client
	<ul style="list-style-type: none"> • Maintaining client confidentiality 	<ul style="list-style-type: none"> • Client confidentiality breaches reported
Acceptance and continuance of client relationships and engagements	<ul style="list-style-type: none"> • Ensuring that the EL, team and experts have appropriate competencies, including industry knowledge, and are available 	<ul style="list-style-type: none"> • Staff survey – adequate expertise in the team to address issues arising, and adequate time to complete engagement • Internal review – EL and team possess relevant industry expertise or an expert is engaged
	<ul style="list-style-type: none"> • Accepting the firm's capacity for engagements 	<ul style="list-style-type: none"> • Percentage of engagement deadlines met • Percentage of overtime hours worked by audit teams
	<ul style="list-style-type: none"> • Ensuring that the client is suitable and meets the firm or office risk profile 	<ul style="list-style-type: none"> • Internal review – client risk assessed and considered acceptable • Client portfolio review
Resources	<ul style="list-style-type: none"> • Ensuring staffing and resources are sufficient to meet client needs and deliver a quality audit 	<ul style="list-style-type: none"> • Internal review outcomes – appropriate number and level of staff members on team
	<ul style="list-style-type: none"> • Engaging specialist expertise, internal or external, where appropriate 	<ul style="list-style-type: none"> • Internal review and staff survey – sufficient industry and technical expertise engaged or consulted
	<ul style="list-style-type: none"> • Facilitating and supporting staff training 	<ul style="list-style-type: none"> • Staff survey – sufficient time allocated for training and no pressure to forfeit training; attendance at training prioritised, with EL leading by example • Training feedback form – training needs met
	<ul style="list-style-type: none"> • Using the firm's tools and technical support 	<ul style="list-style-type: none"> • Internal review – firm's technical accounting or audit advisors consulted on complex audits • Staff survey – EL's willingness to consult and use available resources

Component of audit quality	Audit quality outcome or behaviour	Example of audit quality measure
Engagement performance	<ul style="list-style-type: none"> Ensuring engagement conduct meets AUASB Standards 	<ul style="list-style-type: none"> Findings from internal reviews and external inspections (engagement rating)
	<ul style="list-style-type: none"> Ensuring sufficient appropriate audit evidence is obtained 	<ul style="list-style-type: none"> Findings from internal reviews and external inspections¹
	<ul style="list-style-type: none"> Ensuring audit engagements are completed in a timely manner 	<ul style="list-style-type: none"> Percentage of engagements completed on time Average number of days deadline exceeded by (caution is advised in interpreting this measure as it may reflect client tardiness or additional audit work needed to complete the engagement satisfactorily)
	<ul style="list-style-type: none"> Ensuring technical knowledge is adequate for the engagement 	<ul style="list-style-type: none"> Findings from internal reviews and external inspections Feedback from leaders supporting audit quality, including risk and quality; technical accounting and audit; independence compliance; and EQR Extent of financial report technical review points
	<ul style="list-style-type: none"> Ensuring professional judgements are made on a sound basis 	<ul style="list-style-type: none"> Findings from internal reviews and external inspections
	<ul style="list-style-type: none"> Ensuring sufficient time is spent on planning 	<ul style="list-style-type: none"> Percentage of EL's time spent on planning
	<ul style="list-style-type: none"> Ensuring the EL spends sufficient time on audits during the period 	<ul style="list-style-type: none"> Percentage of time EL spent on audits during the period
Information and communication	<ul style="list-style-type: none"> Managing file completion and archiving 	<ul style="list-style-type: none"> Percentage completed within required timeframe after auditor's report was signed off
	<ul style="list-style-type: none"> Updating IT records 	<ul style="list-style-type: none"> Percentage completed within required timeframe after auditor's report was signed off
	<ul style="list-style-type: none"> Ensuring documentation meets auditing standards, including providing sufficient appropriate audit evidence 	<ul style="list-style-type: none"> Findings from internal reviews and external inspections (engagement rating)
	<ul style="list-style-type: none"> Maintaining clear and constructive communication between client and team, including experts and firm's technical team 	<ul style="list-style-type: none"> Evaluation from internal review Staff survey results Feedback from EQR
Component of audit quality	Audit quality outcome or behaviour	Example of audit quality measure
Monitoring and remediation	<ul style="list-style-type: none"> Ensuring key professional judgements are reviewed, technical input is sought appropriately and differing views resolved 	<ul style="list-style-type: none"> Findings from internal reviews and external inspections (engagement rating) Clearance of EQR points and technical input Appropriate response to external inspection findings to resolve or address issues for future engagements
	<ul style="list-style-type: none"> Reducing EL avoidance of engagements more likely to be subject to external review 	<ul style="list-style-type: none"> Recognition if EL is the recipient of an external review (subject to satisfactory rating of externally reviewed files)

Fuente: (Chartered Accountants of Australia and New Zeland, 2019)

ANEXO III – PREGUNTAS REALIZADAS

1. ¿Considera que existe un compromiso respecto a la calidad general sobre los encargos de auditoría?
2. ¿Considera que la calidad de la auditoría puede ser un elemento diferenciador respecto a la elección de una firma de auditoría?
3. ¿Qué cree que percibe como calidad en la auditoría la contraparte del servicio?
4. ¿Cuándo consideraría que una auditoría ha cumplido los estándares de calidad?
5. ¿Cuentan en su empresa con un listado de indicadores concretos sobre los que analizar la calidad de una auditoría?
6. En caso de respuesta afirmativa, ¿Estos indicadores han sido obtenidos de alguna publicación realizada por otros organismos?
7. ¿Cree que deberían seguirse unos AQIs internacionalmente reconocidos de cara a mejorar la comparabilidad de las auditorías?
8. ¿Cómo podría mejorarse la calidad de las auditorías?