

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA**



**“PROCEDIMIENTOS PARA EVIDENCIAR LA INDEPENDENCIA DE LAS
FIRMAS DE AUDITORÍA PARA EL DESARROLLO DE LOS ENCARGOS”**

Trabajo de Graduación Presentado por:

Palacios Reyes, Karla Lissette

Rogel Landaverde, María de los Ángeles

Para optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

SEPTIEMBRE, 2017

San Salvador, El Salvador, Centroamérica

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	:Maestro Roger Armando Arias Alvarado
Secretaria General	: Lic. Cristóbal Hernán Ríos Benítez
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	: Lic. Nixon Rogelio Hernández Vásquez
Secretaria de la facultad de Ciencias Económicas	: Lic. Vilma Marisol Mejía Trujillo
Directora de la Escuela de Contaduría Pública	: Lic. María Margarita de Jesús Martínez Mendoza de Hernández
Coordinador de Seminario	: Lic. Daniel Nehemías Reyes López
Docente Director	: Lic. Abraham de Jesús Ortega Chacón
Jurado Examinador	: Lic. Carlos Ernesto Ramírez Lic. Abraham de Jesús Ortega Chacón Lic. Daniel Nehemías Reyes López

Septiembre, 2017

San Salvador, El Salvador, Centro América

AGRADECIMIENTOS

A Dios Todopoderoso, por haberme brindado salud, inteligencia, sabiduría e iluminado mi mente en los momentos más difíciles por superar en mi carrera universitaria. A mi madre Sofía del Carmen Reyes de Palacios y mi padre Julio César Palacios Rivas, por darme incondicionalmente su amor, apoyo, consejos y comprensión durante todo mi proceso de estudiante y sobre todo por darme la vida. A mis hermanos por su cariño, comprensión, paciencia y por apoyarme. A mi querida hija Sophia Lissette por su amor y apoyo incondicional. A mi novio Luis Girón por su amor, apoyo y comprensión. A mi compañera de tesis, compañeros/as y amigos/as por haber compartido momentos de amistad, paciencia, tolerancia y comprensión. A nuestro asesor de tesis por todo su apoyo y colaboración durante la realización del presente trabajo.

Karla Lissette Palacios Reyes

Agradezco primeramente a Dios por permitirme haber llegado hasta ésta etapa de mi vida profesional y darme las fuerzas necesarias para seguir adelante y vencer cualquier obstáculo. A mis hermanos por todo su cariño y apoyo. A mi compañera de tesis por su esfuerzo y dedicación, a nuestro asesor por su tiempo, dedicación y apoyo durante el seminario; y en especial a mis tres angelitos mi padre Ernesto Rogel, mi madre Carmen Landaverde y mi abuelita Isabel Sigú que aunque ya no están conmigo sino en la presencia del Señor me apoyaron y dieron ánimos hasta el último día de su vida y sé que siguen haciéndolo hasta el día de hoy.

María de los Angeles Rogel Landaverde

ÍNDICE

Contenido	Pág. No.
RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCIÓN	iii
CAPÍTULO I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	
1.1 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA	1
1.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA	4
1.3 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	5
1.3.1 Novedosa	5
1.3.2 Factibilidad	6
1.3.3 Utilidad social	7
1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	9
1.4.1 Objetivo general	9
1.4.2 Objetivos específicos	9
1.5 HIPÓTESIS DE TRABAJO	10
1.6 LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN	11
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO	
2.1 ESTADO ACTUAL DE LA INDEPENDENCIA.	12
2.2 PRINCIPALES DEFINICIONES.	13
2.3 ANTECEDENTES DE LA AUDITORÍA	15
2.3.1 Antecedentes internacionales de la auditoría	15
2.3.2 Antecedentes de la auditoría en El Salvador	21
2.4 PERFIL ACTUAL DEL PROFESIONAL CONTABLE.	22
2.5 ETAPAS DEL PROCESO DE AUDITORÍA	28
2.5.1 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA	29
2.6 AMENAZAS A LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR	30
2.7 GENERALIDADES DE LAS FIRMAS DE AUDITORÍA.	32
2.8 INSTITUCIÓN REGULADORA DE LA PROFESIÓN DE CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA.	34
2.9 ATRIBUCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO.	36

2.9.1	Atribuciones del contador público.	36
2.9.2	Responsabilidades del contador público.	38
2.10	LEGISLACIÓN APLICABLE	38
2.11	NORMATIVA TÉCNICA APLICABLE	43
CAPÍTULO III: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN		
3.1	ENFOQUE Y TIPO DE INVESTIGACIÓN	51
3.2	DELIMITACIÓN ESPACIAL Y TEMPORAL.	51
3.2.1	Temporal.	52
3.2.2	Espacial.	52
3.3	SUJETOS Y OBJETO DE ESTUDIO	53
3.3.1	Unidades de análisis	53
3.3.2	Población y marco muestral	53
3.4	TÉCNICAS, MATERIALES E INSTRUMENTOS	55
3.4.1	Técnicas y procedimientos para la recopilación de la información.	55
3.4.2	Instrumentos de medición.	55
3.4.3	Procesamiento y análisis de la información	55
3.5	CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES	57
3.6	PRESENTACIÓN DE RESULTADOS	58
3.6.1	Tabulación	58
3.6.2	Análisis de resultados	64
3.6.3	Diagnóstico de la investigación.	66
CAPÍTULO IV: PROPUESTA DE UNA GUÍA DE PROCEDIMIENTOS PARA EVIDENCIAR LA INDEPENDENCIA DE LAS FIRMAS DE AUDITORÍA EN EL DESARROLLO DE LOS ENCARGOS.		
4.1	DESCRIPCIÓN DE LA PROPUESTA	71
4.1.1	Estructura de la propuesta	71
4.1.2	Alcance de la propuesta	72
4.1.3	Justificación de la propuesta	72
4.1.4	Planteamiento del caso	74
4.1.5	Esquema de pasos para resolución de caso	76

4.2	PROCEDIMIENTOS PARA EVIDENCIAR LA INDEPENDENCIA EN EL DESARROLLO DE LOS ENCARGOS.	
4.3	CONSIDERACIONES PREVIAS	80
4.4	OBJETIVOS	81
4.5	BASE LEGAL Y NORMATIVA. ESTABLECER EL CONTEXTO.	82
4.6	Paso 1: DETERMINAR EL CONTEXTO INTERNO Y EXTERNO DE LA FIRMA.	82
4.6.1	El contexto interno de la firma.	82
4.6.1.1	Generalidades	83
4.6.1.2	Personal profesional	84
4.6.1.3	Valores	84
4.6.1.4	F.O.D.A. de la firma RP CONSULTORES, S.A DE C.V.	85
4.6.1.5	VISIÓN	85
4.6.1.6	MISIÓN.	86
4.6.1.7	Clientes.	86
4.6.2	El contexto externo de la firma.	87
4.7	Paso 2: EVALUAR LAS RELACIONES CON LOS CLIENTES EXISTENTES Y NUEVOS.	88
4.7.1.1	Con respecto a la firma y su personal	89
4.7.1.2	Con respecto a la integridad del cliente	89
4.8	Paso 3: EXISTENCIA DE POLÍTICAS	91
4.9	Paso 4: DEFINICIÓN DE LAS AMENAZAS	92
4.10	Paso 5: IDENTIFICACIÓN DE LAS AMENAZAS	95
4.11	Paso 6: EVALUACIÓN DE LA IMPORTANCIA DE LAS AMENAZAS	97
4.11.1	Criterios de medición	110
4.11.1.1	Impacto	110
4.11.1.2	Probabilidad	114
4.12	Paso 7: TRATAMIENTO DE LAS AMENAZAS (factores y procedimientos mitigantes)	115

4.12.1	Instrumentos de control de las amenazas a la objetividad del auditor	118
4.13	Paso 8: EVALUACIÓN DE LA AMENAZA RESIDUAL	123
4.14	Paso 9: CONTROL ACTIVO DE LA AMENAZA RESIDUAL	123
4.15	Paso 10: EVALUACIÓN DE LA PRESENCIA DE AMENAZAS NO RESUELTAS	124
4.16	Paso 11: CONSIDERACIÓN DE INFORMES Y DOCUMENTACIÓN	124
4.17	Paso 12: REVISIÓN POSTERIOR Y SUPERVISIÓN	125
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES		
CONCLUSIONES		126
RECOMENDACIONES		128
BIBLIOGRAFÍA		129
ANEXOS		130

ÍNDICE DE TABLAS

Contenido	Pág. N°
Tabla No. 1: Atribuciones del contador público	37
Tabla No. 2: Nivel de impacto para evaluar las amenazas	110
Tabla No. 3: Matriz de evaluación de amenazas a la independencia del auditor	112
Tabla No. 4: Nivel de probabilidad para evaluar las amenazas	114

ÍNDICE DE FIGURAS

Contenido	Pág. N°
FIGURA No. 1: Gráfico de evaluación de las amenazas	113
FIGURA No. 2: Control de la objetividad, una aproximación filtro	121

DETALLE DE ANEXOS

Anexo 1: Cuestionario dirigido a las firmas de auditoría inscritas en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

Anexo 2: Análisis e interpretación de resultados.

RESUMEN EJECUTIVO

La ética profesional es la base para que el contador público actúe de forma correcta en cada una de las actividades que desempeña, porque la aplicación de los principios fundamentales que rigen al contador es importante para proporcionarle prestigio y confianza profesional ante la sociedad, ante quien patrocina los servicios y ante los colegas. El desempeño profesional de los contadores públicos en El Salvador se encuentra regulado mediante leyes y normas éticas para mantener actualizados los principios éticos y proporcionar calidad en los servicios profesionales que oferte, brindando un mayor grado de objetividad e imparcialidad.

En El Salvador existen numerosas firmas de auditoría inscritas en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría que ofrecen una diversidad de servicios como: auditoría, asesoría tributaria, asesoría en aspectos administrativos, consultorías, entre otros. Debido a la naturaleza de los servicios que realizan, existe la probabilidad de la materialización de muchos riesgos, entre ellos uno de los principales es el cometimiento de actos no éticos ocasionados por la influencia de amenazas a la independencia establecidas en el Código de Ética de IFAC.

En la actualidad, la principal deficiencia que tienen las firmas de auditoría es la falta de medidas o procedimientos para prevenir la influencia de dichas amenazas; es por ello que la metodología utilizada en la investigación sirvió para la elaboración de procedimientos que debe poner en práctica el auditor para prevenir las amenazas y como una herramienta de soporte para la carta de confirmación de independencia, para los que deseen seguir utilizando dicho documento.

Para establecer con mayor precisión la propuesta de procedimientos, se hizo una caracterización de la problemática, en la cual se describe la principal deficiencia que presentan las firmas de auditoría en cuanto a que no existe suficiente material bibliográfico o de apoyo que los oriente sobre como evidenciar adecuadamente su independencia con la entidad auditada; y así desarrollar su trabajo con mayor seguridad tanto para ellas como para sus clientes.

La investigación se realizó bajo el método hipotético deductivo, describiéndose las características del problema y estructurándose una hipótesis, las unidades de análisis fueron las firmas de auditoría ubicadas dentro del área metropolitana de San Salvador; adicionalmente se realizaron encuestas dirigidas a socios directores y demás personal utilizando el cuestionario como instrumento para la recopilación de información; con la finalidad de evaluar y obtener datos verídicos que permitieran formular una propuesta de fácil aplicación y adaptada a las necesidades de las firmas.

Los resultados obtenidos permitieron establecer que los principales problemas que presentan las firmas para evidenciar su independencia son: la influencia de las amenazas de interés propio, familiaridad, intimidación, entre otras, seguido por controles inadecuados por parte de ella y finalmente porque consideran que la carta de confirmación de independencia no es fiable como herramienta o mecanismo para cumplir con el objetivo por el cual fue elaborado dicho documento. Se espera que la elaboración del presente trabajo de investigación, sirva como una herramienta para prevenir las amenazas a la independencia y como un soporte para la carta, brindando una mayor confianza y seguridad tanto para el cliente como para la firma al desarrollar los trabajos de auditoría.

INTRODUCCIÓN

La independencia es una cualidad que constituye la principal característica que todo profesional en el ejercicio de su profesión debe de poseer en el desarrollo de sus actividades, y la cual puede verse afectada por influencias internas y externas.

Es por ello, que la presente investigación consiste en “procedimientos para evidenciar la independencia de las firmas de auditoría en el desarrollo de los encargos”, está constituido por cuatro capítulos. El primero de ellos contiene la situación problemática, enunciado del problema, justificación del tema, objetivos, hipótesis de trabajo y las limitaciones.

El segundo capítulo constituye el marco teórico, cuyo contenido son los antecedentes de la auditoría, definiciones, el perfil actual del profesional contable en el ejercicio de su función, las generalidades de las firmas, procedimientos de auditoría, las amenazas a la independencia del auditor.

El tercer capítulo corresponde a la metodología de la investigación y diagnóstico de la problemática a partir de la investigación de campo, a su vez se determinan las unidades de análisis, universo, muestra, técnica para la recolección de datos, entre otros.

El capítulo cuatro contiene el desarrollo de la propuesta que consiste en la elaboración de procedimientos para evidenciar la independencia de las firmas de auditoría, considerando lo establecido en el Código de Ética de IFAC, las NIAS y otras relacionadas. El último capítulo contiene las conclusiones y recomendaciones necesarias a aplicar y así fortalecer la propuesta desarrollada. Además se incluyen bibliografía utilizada y anexos para una mejor comprensión del tema de estudio.

CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA PARA EVIDENCIAR LA INDEPENDENCIA DE LAS FIRMAS DE AUDITORÍA EN EL DESARROLLO DE LOS ENCARGOS.

En la actualidad, se pensaría que en la medida que una persona es más estudiada debería ser más educada y por ende tener más principios y valores. Pero, las cosas han tomado un rumbo equivocado de todo esto, porque un profesional más preparado que otros utiliza este conocimiento no para servir a los demás si no para sacar ventaja de los demás y satisfacer ambiciones.

Se espera que los auditores cumplan determinados principios y reglas de conducta para que su trabajo adquiera mucha más credibilidad y confianza, un auditor debe tener muy en claro y presente que su trabajo está a la vista de todos y sobre todo porque su labor debe aportar a la entidad un valor agregado.

Cuando un auditor muestra integridad y ética, su trabajo será mejor porque se ganará la credibilidad de todos los usuarios de la información financiera y de sus clientes, pues le tendrán confianza ya que persigue aportar mejoras al trabajo de éstos. Por lo tanto, tendrá una mejor colaboración de parte de los miembros de la organización.

Si bien es cierto hay un Código de Ética para profesionales de la contabilidad, normas técnicas y normativa legal que hace mención sobre los principios a los cuales debe apearse el auditor, es de rigor que un auditor no solo los cumpla si no que él mismo posea sus propios principios profesionales y morales para que desarrolle un trabajo que realmente brinde confianza a la entidad.

Más allá de hecho que exista un Código de Ética, cuyo cumplimiento es obligatorio, el auditor por sí mismo debe tener como meta personal acatarlo, pues es la normativa ética que rige la profesión de contabilidad tanto a nivel nacional como internacional, según resolución No. 30/2013 del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, dejando sin efecto el Código de Ética Nacional.

Una firma no puede estar limitada solo al cumplimiento del Código de Ética para profesionales de la contabilidad, debe aportar más por sí misma. Actualmente, la falta de aplicación de la normativa ética en los profesionales en contaduría pública en El Salvador, constituye una de las causas por las cuales las empresas e inclusive los mismos contadores pueden tener mayor factibilidad de realizar fraudes financieros. Por tal motivo, esta profesión está regulada por normas de conducta como el Código de Ética antes mencionado así como, la normativa técnica y legislación aplicable que les exige y promueve actuar con total independencia y buenas prácticas, ya que su labor es de interés público y deben brindar objetividad, independencia y calidad a los clientes.

En el país aunque no haya salido a la luz el deterioro en la independencia de algunas firmas de auditoría no significa que no exista dicho problema, y esto es debido más que todo a amenazas como de interés propio, familiaridad e intimidación.

Otro problema a considerar en la profesión con el tema de la independencia es la falta de interés de parte de las firmas de auditoría en la obtención de documentación bibliográfica o de apoyo que contribuya al conocimiento sobre cómo prevenir o corregir amenazas que puedan afectar dicho principio y así evidenciarlo adecuadamente.

Se considera que uno de los principios más importantes y por medio del cual todo auditor puede poner también en práctica todos los demás principios es el de independencia, la cual se describe mediante las siguientes características:

1. Es un requerimiento normativo ético, pues existe un Código de Ética para profesionales de la contabilidad elaborado por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), el cual establece algunos apartados específicos sobre la independencia de los profesionales en contaduría pública. Así como técnico y legal, puesto que hay algunas Normas Internacionales de Auditoría (NIA 200, 220, 260 y 700 (revisada)), una Norma Internacional de Control de calidad (NICC-1), leyes y códigos que establecen algo sobre dicho principio.

2. La independencia del auditor es práctica, ya que un profesional goza de independencia mental y aparente cuando sus juicios se formulan a partir de los hechos objetivos que examina y no existe cuando la opinión o juicio son influidos por consideraciones de orden subjetivo.
3. La cualidad de independencia es un requerimiento reputacional, debido a que los profesionales en contaduría pública deben cuidar y velar porque su imagen y la de la profesión no se vea afectada por cualquier tipo de amenaza.

1.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA

De acuerdo a las características de la independencia del contador público; identificadas durante el desarrollo de la investigación, el problema se enfocó en la siguiente pregunta:

¿De qué manera incide el no contar con procedimientos para evidenciar de forma adecuada la independencia de las firmas de auditoría en el desarrollo de los encargos?

La investigación se centró en la pregunta anterior debido a que según los resultados obtenidos de la investigación de campo un gran número de firmas de auditoría establecieron que no existe suficiente material bibliográfico y de apoyo que los oriente sobre como evidenciar adecuadamente su independencia con la entidad auditada; y así desarrollar su trabajo con mayor seguridad tanto para ellas como para sus clientes.

1.3 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

La independencia del auditor es un tema tan amplio; por ello, se considera que en el desarrollo de una auditoría, el tiempo es un factor importante en el ámbito de dicho aspecto. Las firmas de auditoría que consiguen contratos o sus subsecuentes renovaciones y terminan llevando una relación profesional por largos períodos pueden ver reducida su independencia; por ello, cualquier situación que incrementa la probabilidad de que un auditor no reporte verazmente los resultados de su trabajo en la auditoría se puede ver como una amenaza para la independencia. Este apartado se dividió en los siguientes atributos:

1.3.1 Novedosa

Es novedosa, porque se observa que hasta hoy en día las firmas de auditoría están presentando el problema de cómo evidenciar adecuadamente la independencia con la entidad auditada debido a la falta de interés de parte de ellas mismas en la obtención de documentación bibliográfica o de apoyo que contribuya al conocimiento sobre cómo prevenir o corregir amenazas que puedan afectar dicho principio y así evidenciarlo adecuadamente. Siendo ésta una de las cualidades o características que todo profesional en contaduría pública y principalmente los auditores deben poseer según el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad y algunas Normas Internacionales de Auditoría como la NIA 200, 220, 260 Y 700 (revisada). Asimismo porque dichas Normas, el Código de Ética mencionado, algunas leyes y códigos salvadoreños como el Código de Comercio, Código Tributario, Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, entre otros expresan que todo auditor debe cumplir con todos los requerimientos de ética aplicables en cada encargo de auditoría. Además de establecer que la independencia se

ve afectada por diversos factores o amenazas que impiden para que dicha cualidad o característica se dé en forma exitosa, generando así un riesgo reputacional para la profesión y sus miembros. En la actualidad la mayor parte de profesionales pasan por alto esas normas y demás documentos a la hora de realizar sus trabajos, a veces no es por la falta de conocimiento, sino por querer favorecer a terceros, familiares o amigos, perdiendo así su independencia y su objetividad en el desarrollo de las actividades.

A pesar de lo antes expuesto, todos ellos no definen el trabajo a realizar o los procedimientos para llevar a cabo la evidencia de la independencia por parte de las firmas de auditoría, por lo que no cuentan con el material de apoyo bibliográfico necesario para garantizar dicho requerimiento ético. Por ello, la investigación estuvo orientada a brindar una herramienta que permita contrarrestar el problema con el que se enfrentan las firmas a la hora de evidenciar su independencia; estableciendo procedimientos que ayuden a prevenir o corregir cualquier tipo de amenaza a su independencia.

1.3.2 Factibilidad

- Bibliográfica

La investigación se consideró factible, ya que existe información en formato electrónico y físico que trata sobre la independencia en el ejercicio profesional del contador público y auditor, las Normas Internacionales de Auditoría, el Código de Ética para profesionales de la contabilidad, entre otros. Lo mostrado con anterioridad, sirvió de insumo para el problema en estudio.

- **Campo**

Debido a la gran cantidad de firmas de auditoría inscritas en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, se tuvo un amplio segmento para estudiar la problemática y se contó con el acceso para ejecutar las encuestas a las diferentes firmas, según muestreo.

1.3.3 Utilidad social.

Con el desarrollo de la investigación se determinó qué importante es ser independientes en cualquier profesión, no solo en mente sino también en apariencia para cuidar la imagen ante los demás, y en especial en la profesión de contaduría pública ante todos los usuarios de la información como son los bancos, proveedores, empleados, el estado, entre otros. Reiterando que para que un auditor sea independiente debe ser objetivo en la opinión que declara sobre la información financiera correspondiente.

Por eso, es necesario conocer y aplicar cada una de las normativas técnicas, éticas y legales establecidas anteriormente, así como contar con una herramienta que facilite el trabajo de evidenciar la independencia. Tomando en cuenta, que existe la responsabilidad de poner en práctica los principios básicos que están orientados hacia la sociedad y hacia la profesión misma.

La propuesta es de mucha ayuda y utilidad, para todos aquellos que se desenvuelven en la profesión de contaduría pública específicamente los auditores, ya que con los procedimientos para evidenciar la independencia del profesional con la entidad auditada en el desarrollo de los encargos y considerando el control que se debe tener sobre ella, se espera que las firmas de auditoría evidencien dicho principio sin ningún problema y de la mejor manera posible. Así como a todos los estudiantes, docentes, asesores financieros, entre otros, puesto que servirá de consulta para proporcionar información a nuevos estudios; que puedan surgir a partir de los factores o amenazas que se logren determinar y que impiden para que dicha cualidad o característica se dé en forma exitosa.

1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Los objetivos de investigación que se plantearon y estuvieron presentes durante todo su desarrollo fueron los siguientes:

1.4.1 Objetivo general

Elaborar procedimientos para evidenciar la independencia de las firmas de auditoría en el desarrollo de los encargos.

1.4.2 Objetivos específicos

- Identificar la forma o formas en que actualmente las firmas de auditoría evidencian la independencia en los encargos, para encontrar procedimientos que ayuden a fortalecer el cumplimiento de dicho principio.
- Determinar los principales factores o amenazas que afectan la independencia del auditor en los encargos de auditoría, para establecer procedimientos adecuados que ayuden a prevenirlos, minimizarlos o eliminarlos.
- Establecer los pasos necesarios y adecuados para desarrollar los procedimientos para evidenciar la independencia de las firmas de auditoría.

1.5 HIPÓTESIS DE TRABAJO

La hipótesis que se formuló durante el desarrollo de la investigación es la siguiente:

La aplicación de una guía de procedimientos para evidenciar la independencia de las firmas de auditoría en el desarrollo de los encargos, facilitará el cumplimiento de uno de los principios fundamentales establecidos en el Código de Ética de IFAC, la normativa técnica y legal aplicable.

La variable independiente es “Guía de procedimientos para evidenciar la independencia”, debido a que de la aplicación de la guía depende facilitar el cumplimiento del principio de independencia establecido en el Código de Ética de IFAC, la normativa técnica y legal aplicable. Asimismo los indicadores de medición son: procedimientos, documentación, políticas.

La variable dependiente es “El cumplimiento del principio de independencia establecido en el Código de Ética de IFAC, la normativa técnica y legal aplicable”. Los indicadores de medición son: cumplimiento, seguridad, aplicación de procedimientos y controles.

1.6 LIMITACIONES DE LA INVESTIGACIÓN

En el desarrollo de la investigación se presentaron las siguientes limitaciones:

- 1) Algunas de las firmas de auditoría seleccionadas en la muestra ya habían cambiado de domicilio, por lo que se recurrió a la opción de escoger otras firmas.

- 2) Otras firmas que solicitaron dejarles la encuesta para llenarla posteriormente, tardaron en responderla; lo que conllevó a un atraso en la tabulación y presentación de los resultados, así como en el seguimiento de la investigación.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO, CONCEPTUAL, TÉCNICO Y LEGAL

2.1 ESTADO ACTUAL DE LA INDEPENDENCIA.

Actualmente la práctica de la contaduría pública en el país se lleva a cabo a través de firmas o despachos contables, cuyos tamaños varían sobremanera. Ya que existen desde personas naturales, jurídicas hasta aquellas que tienen representación internacional, que ofrecen una gama de servicios contables muy amplia con el objetivo de satisfacer las expectativas de los clientes y sacar el máximo provecho de la profesión, comprendiéndose en las diferentes áreas: servicios de contabilidad, servicios de auditoría, servicios fiscales, consultoría administrativa, certificaciones, entre otros.

Las firmas para realizar el proceso de selección de personal consideran aspectos como la capacidad y experiencia en la materia, siendo profesional a su actuación y observando siempre principios éticos. Además de contar con conocimientos técnicos adquiridos a lo largo de su carrera que le permitan ejercer un juicio sólido y sensato para aplicar los conocimientos para valorar sus efectos y resultados. Una vez cumplidos dichos aspectos el personal sigue un proceso de capacitación y desarrollo para ser más competente.

En lo referente a la asignación de personal en las actividades y responsabilidades que amerita cada encargo de auditoría, dichos entes utilizan criterios fundamentalmente en base a la capacidad y experiencia; observándose que le prestan poca atención a los requisitos éticos que todo contador público debe tener para desempeñar su trabajo de forma íntegra; es decir, que

además de considerar la capacidad y experiencia deben tomar en cuenta requerimientos éticos y legales relacionados con la profesión de contaduría pública y auditoría. Pero hoy en día, esta falta de atención a los requisitos éticos viene dada desde la etapa de formación, ya que a pesar que dentro de los planes de estudio de las siguientes universidades: Universidad Centroamericana “José Simeón Cañas”, Universidad Dr. Andrés Bello, Universidad Pedagógica, Universidad Tecnológica, Universidad Alberto Masferrer; para dicha carrera existe una cátedra de ética profesional, no se le da un abordaje amplio a dicho requerimiento sino más que todo un conocimiento generalizado.

2.2 PRINCIPALES DEFINICIONES.

- Independencia del auditor

Una de las principales características o cualidades de las que debe de gozar un auditor, es la independencia frente a su auditado. El auditor debe de gozar de absoluta independencia para poder opinar y conceptualizar los riesgos de que su concepto u opinión resulte vaciada de algún modo. Se debe evitar cualquier conflicto de intereses que pueda llevar al auditor a comprometer su credibilidad y confianza a la hora de cumplir con sus labores.

Estas condiciones se deben cumplir con más cuidado cuando se trata de un auditor externo o un revisor fiscal, puesto que su naturaleza exige completa objetividad de quien realiza las funciones que le fueron encomendadas. De ahí que los revisores fiscales o los auditores externos no pueden ser vinculados mediante contrato laboral, puesto que ello supondría una subordinación, lo que le haría perder independencia al auditor.

Por tanto, se puede decir que la independencia, es la libertad de condicionamientos que amenazan la capacidad de la actividad de auditoría para llevar a cabo sus responsabilidades de forma imparcial y comprende:

- **Actitud mental independiente**

Actitud mental que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que una persona actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.

- **Independencia aparente**

Supone evitar los hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de la firma o del miembro del equipo de auditoría se han visto comprometidos. (Código de Ética de IFAC, 2009, pág. 154).

- **Auditoría independiente de estados financieros:**

Es la revisión de los estados financieros de una entidad económica, efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y cuyo objetivo es expresar una opinión independiente sobre la razonabilidad de dichos estados financieros.

2.3 ANTECEDENTES DE LA AUDITORÍA

2.3.1 Antecedentes internacionales de la auditoría

Desde que la labor de control de la contabilidad de ciertas sociedades, y, especialmente, de las sociedades cotizadas, fue atribuida a expertos en la materia por imperativo legal, la cuestión de la independencia de los sujetos que debían llevar a cabo esa tarea de verificación y control se situó en el centro de una discusión.

De hecho puede afirmarse, sin exagerar, que la historia de la auditoría está directamente vinculada al desarrollo y evolución del principio de independencia del auditor. Mientras que la contabilidad fue una actividad privada, mediante la cual los comerciantes podían organizar su actividad con racionalidad, la relación entre contable y comerciante se regía por normas similares a las que regulan la relación entre médico y paciente, o entre abogado y cliente, es decir, la relación del contable con el comerciante se basaba en la confianza, el contable tan sólo tenía deberes hacia su cliente, y la relación entera quedaba sujeta a deberes de profesionalidad y de confidencialidad. Es por esto, que resulta de vital importancia la existencia de la ética profesional, ya que la profesión del auditor hoy en día conlleva muchas más responsabilidades y obligaciones, pues se deposita en ellos la confianza de evaluar y emitir una opinión y a partir de ésta se tomarán numerosas decisiones que generarán cambios dentro de las organizaciones.

En un principio se limitaba a la vigilancia, con el fin de evitar errores y fraudes. Con el crecimiento se ha hecho necesario garantizar la información suministrada por las empresas. Sin abandonar las funciones primitivas, la auditoría acomete un objetivo más amplio: determinar la veracidad de los estados financieros de las empresas.

Los usuarios de los estados financieros pagan un alto precio por las fallas en la estructura de la función de auditoría, así como las firmas de auditoría invierten enormes recursos para defenderse en contra de lo que se ha convertido una epidemia de litigios. Todo el problema se resume en dos aspectos: los usuarios de los estados financieros no conocen bien de qué trata la auditoría de estados financieros y los auditores en algunas ocasiones se olvidan de seguir y respetar, tanto las normas del ejercicio de la profesión como el Código de Ética.

Algunos críticos del ejercicio profesional de la auditoría se han enfocado en el conflicto evidente de cumplir responsablemente con los usuarios de los estados financieros en contra de los beneficios económicos de favorecer al cliente. Este conflicto es visto como el entredicho moral que enfrentan continuamente los auditores.

Así, la independencia de criterio permanece como un problema, aún para el más honesto de los auditores y es normal, pues puede resultar un juicio parcial sobre hechos concretos a favor del cliente, aun cuando el auditor se empeñe en privilegiar una opinión imparcial, de este modo, los auditores no deben conscientemente, presentar hechos en forma indebida o subordinar su juicio. El mayor problema de los auditores hacia la sociedad es que existen razones para pensar

que ellos inconscientemente presenten hechos en forma indebida o subordinen su juicio, debido a limitaciones cognitivas.

En los últimos años se han identificado nuevos riesgos de pérdida de independencia del auditor, pero no ha sido hasta que se han producido escándalos financieros cuando se han propuesto nuevas medidas para salvaguardar la independencia de los auditores provocando una aparente revolución en materia de regulación del principio de independencia de los auditores.

Entre los escándalos financieros se pueden mencionar:

- **Enron**, revelado en octubre de 2001, condujo a la quiebra de Enron, una empresa estadounidense de energía eléctrica con sede en Houston, Texas, y a la disolución de Arthur Andersen, que era una de las cinco más grandes firmas de auditoría y contabilidad del mundo. El hecho ocurrió cuando Jeffrey Skilling fue contratado y desarrolló un equipo de ejecutivos que, a través del uso de lagunas de contabilidad, entidades de propósito especial e informes financieros pobres, fueron capaces de esconder miles de millones en deudas de ofertas y proyectos fallidos.

El director de finanzas Andrew Fastow y otros ejecutivos no solo engañaron a la junta directiva y al comité auditor de Enron sobre las prácticas contables de alto riesgo, sino también presionaron a Andersen a ignorar los problemas. El auditor fue culpado de ocultar la situación real de la compañía, por obstruir a la justicia en el caso y destruir documentos sobre las pérdidas de la compañía que auditaba, y eso puso fin a la firma y su reputación después de ser una firma de auditoría muy reconocida y respetable.

- **WorldCom**, empresa de telefonía que quebró en 2002 por realizar fraude contable, ya que manipuló las cuentas de gastos corporativos y los hizo pasar por inversiones de largo plazo, de ésta forma la empresa podía mantener alto el precio de la acción.

En este caso, se vio afectada la independencia de la firma de auditoría y fue declarada culpable porque realizó actividades de “contabilidad creativa” para beneficio propio, lucrándose con ello al obtener grandes ganancias. Fue condenada a 25 años de prisión por ser unos de los grandes protagonistas en el fraude y se privó de poder seguir ejerciendo las funciones de auditoría y asesoría para las sociedades registradas en la bolsa de valores de E.E.U.U.; fue sentenciada por los delitos de obstrucción a la justicia, alteración y destrucción de documentos relacionados con la quiebra de la compañía.

- **Xerox**, anotó ingresos anticipadamente durante cinco años (1997-2001) por importe de 6.000 millones de dólares, con el objetivo de cumplir las previsiones de los analistas. La firma de auditoría en este caso afectó su independencia por tener relaciones de afinidad al realizar contabilidad creativa a favor de altos directivos o socios de la compañía, generándose así un mal prestigio ante sus otros clientes y usuarios de la información.
- **Parmalat**, empresa de lácteos cuyo fraude se cometió con medios muy sencillos: control de la correspondencia de los auditores, recibos bancarios falsificados con un scanner y una fotocopidora y cambios de domicilio social, para no tener que cambiar de auditor, como exige la ley italiana, con lo cual era más sencillo engañar al auditor tradicional, que continuaba haciendo su trabajo con la despreocupación nacida de la confianza ganada con

una documentación uniforme e históricamente falsa. Las cifras de la falsificación del balance fueron de 14.000 millones de euros de activos inexistentes, compensados con la misma cantidad de créditos bancarios, obligación y fondos propios perdidos por todos los que han confiado en la empresa.

La empresa falsificaba sus balances desde hacía 15 años al parecer con la complicidad de un grupo de bancos nacionales e internacionales, que contribuían a disimular las pérdidas y disfrazar las inversiones con complejos esquemas. La firma encargada afectó su independencia, ya que se dejó intimidar por la compañía, pues aun sabiendo que era información falsa y manipulada por los bancos no podía divulgar dicha situación ya que ponía en tela de juicio su trabajo.

En los casos mencionados anteriormente, se vio afectada tanto la independencia como la integridad y objetividad de los auditores, ya que en algunos casos se vieron lucrados ellos y en otros por el temor a perder su trabajo tuvieron que realizar los actos no éticos que les plasmaron las compañías.

El principal efecto que ha tenido la auditoría ha provocado pérdida de confianza en la integridad del trabajo del auditor o de las sociedades de auditorías. Por ello, la falta de conocimiento sobre la independencia de hecho y de apariencia son las que se ven grandemente afectadas.

Debido a la polémica generada antes de dichos escándalos, por la mala praxis de los contadores a nivel mundial; surgió la Federación Internacional de Contadores (IFAC), por la necesidad de emitir normas y código de ética que rijan la actuación del profesional. La misión de la federación es el desarrollo y fortalecimiento de la profesión contable a nivel mundial con estándares armonizados capaces de proporcionar servicio de alta calidad a favor del interés público.

Pero, no fue sino hasta todos estos escándalos financieros junto a otros que incidieron a una revisión de los fundamentos y condiciones de independencia de los auditores en Estados Unidos, y también en el extranjero.

Para que los contadores públicos alcancen el éxito deben tener una fuerte base de principios éticos personales y profesionales. Los principios éticos personales los reciben durante su crecimiento personal, tanto en casa como en su formación básica en el colegio; los principios básicos de la ética profesional los reciben en la universidad y durante el desarrollo de su ejercicio profesional, siendo la base de estos últimos, desde luego, el Código de Ética de la profesión. En éste se puede encontrar las directrices básicas que les permiten desarrollar su labor como profesionales y resolver posibles conflictos.

Con la aparición de las grandes sociedades, la propiedad y la administración quedo separada y surgió la necesidad, por parte de los accionistas y de terceros, de conseguir una adecuada protección, a través de una auditoría independiente que garantice la información

económica y financiera que se les facilite a los administradores de las empresas. (Arens Alvin, 2007, Auditoría un enfoque integral, pág. 18)

El International Accounting Standards Board (IASB), acometió la tarea de elaborar un cuerpo de normas contables que pudieran ser aceptadas en los mercados financieros internacionales, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y actualmente las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Asimismo, las Normas Internacionales de Auditoría son creadas por el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

2.3.2 Antecedentes de la auditoría en El Salvador.

La auditoría en El Salvador es producto de los últimos 65 años es decir su desarrollo técnico, científico al nivel que se encuentra es parte de los últimos años del siglo XX. En éste país la corriente técnica y profesional se proyectó con los aportes a través de la presencia de distinguidos contadores públicos los cuales han proporcionado un evidente desarrollo a la profesión, las primeras prácticas de auditoría independiente se hicieron por medio de dos contadores Ingleses que llegaron al país a fines de los años 30 contratados por el gobierno de El Salvador. Luego, por un decreto del gobierno se establece que para convertirse en Contador Público Certificado había que pasar un examen, para lo cual se les concedía un plazo de dos años y de ésta forma creció en El Salvador la carrera de Contador Público Certificado; pero no se delimitaban funciones ni se establecían sanciones.

Asimismo, quien se certificaba podía realizar también funciones de auditoría, pero sin ningún proceso establecido, sino a discreción de cada CPC, pues en el momento en que lo disponía podía llegar y realizar una auditoría a cualquier departamento de la entidad.

En 1968 se creó en la universidad de El Salvador la Escuela de Contaduría Pública, como respuesta a las necesidades que en ese momento se experimentaban debido a los cambios en la economía del país, gracias al empuje de la inversión extranjera experimentada en las últimas décadas.

Para el año 2000 se efectúan algunas modificaciones al Código de Comercio en las que se incluyen las que competen a la auditoría independiente, el cual entró en vigencia el 1 de abril del año antes mencionado, así mismo, se decreta la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, normando los aspectos técnicos de los contadores públicos, así como los procedimientos de vigilancia para los que ejercen la contaduría, la función de auditoría, y los derechos y obligaciones de las personas naturales y jurídicas que las ejercen.

2.4 PERFIL ACTUAL DEL PROFESIONAL CONTABLE.

La profesión contable ha experimentado cambios desde hace unos años hasta la fecha. Hay varias razones por las cuales han sido ocasionados estos cambios, como por ejemplo la globalización, los cambios tecnológicos, y no se puede dejar de lado los escándalos financieros de grandes empresas, los cuales han estimulado que entidades corporativas busquen realizar

acciones correctivas y que la profesión contable se desempeñe con efectividad y transparencia al momento de tratar la información contable y financiera.

Hoy en día el profesional en contaduría pública debe estar involucrado en todas las actividades que constituyen a la empresa u organismo en el que se desempeña, pues es importante buscar la mejora continua, eficiencia y eficacia en todos los procesos de la empresa.

Para lograr cumplir lo anteriormente mencionado, todo contador público salvadoreño debe basarse en las normas y legislaciones nacionales e internacionales de la Profesión de Contaduría. Ya que, en El Salvador también se han hecho presente firmas de auditoría que tienen un reconocimiento internacional, tales como: Price Waterhouse, Coopers, KPMG, Deloitte, Grant Thornton, entre otras, las cuales deben cumplir con los lineamientos internacionales para estar al nivel requerido con respecto a la calidad de servicios que brindan a las empresas.

Por lo que está claro, que primeramente se toman en cuenta las disposiciones legales para fundamentar el perfil de la profesión, pero para un mejor desempeño se deben demostrar actitudes y aptitudes que vuelvan a un contador público eficiente y a la vez ético, ya que debe estar capacitado para involucrarse en todos los aspectos del funcionamiento de la empresa, para proporcionar información, con experiencia y capacidad; además de desempeñar liderazgo en la organización para lograr los objetivos. Induciendo la honestidad y ética profesional para los actos en los cuales implica la alta responsabilidad de ser contador público.

Lo anterior, logró cambiar el criterio con que se desempeñaban los contadores en las empresas, pues inicialmente funcionaban como un área de responsabilidades inherentes a las compañías, ya que registraban los eventos económicos de las entidades, además de cumplir con los requisitos de las autoridades gubernamentales.

Hoy en día, se han convertido en un área crítica de desempeño, en donde se concentra toda la información trascendente para la toma de decisiones concretas y oportunas. Estos cambios han sido de tal magnitud que grupos económicos como Citigroup y General Motors, han tenido que reconocer la necesidad de cambiar sus prácticas corporativas de registro de transacciones económicas, así como también de la ética en sus operaciones. Pero cuál es hoy el nuevo perfil que deben mostrar los contadores públicos ante todos los miembros de una entidad, dentro y fuera de ella.

En el perfil del profesional en contaduría pública se combinan actitudes, habilidades y conocimientos que en general componen la formación que deberán tener los estudiantes al concluir los estudios de Licenciatura en Contaduría Pública, de acuerdo con los objetivos que han sido definidos en un plan de estudios.

- a) Las actitudes se manifiestan en funciones específicas de la conducta de los individuos a partir del aprendizaje formativo, las cuales provienen de una experiencia particular que estimula a los sujetos para actuar de manera determinada en circunstancias distintas.

Las cualidades que debe mostrar ante la organización donde se desenvuelve y así mismo en la sociedad en la que vive son el ser servicial, responsabilidad de cumplir los compromisos adquiridos en una forma satisfactoria para todos, sentirse comprometido con realizar de la mejor manera posible su trabajo, debe tener una actitud de respeto hacia las disposiciones legales y normativas que rigen su profesión para lograr desempeñarse con excelencia, ya que el manejo de información financiera y contable requiere alto grado de responsabilidad

- b) Las habilidades son las posibilidades intelectuales y manuales que se reflejan en conocimientos, actitudes y destrezas que se obtienen en el proceso educativo.

Las habilidades que un individuo graduado en Licenciatura en Contaduría debe tener son: saber elaborar estados financieros e informes para diversos fines contables, fiscales, financieros y organizacionales. Prever y detectar errores y desviaciones en los procedimientos y registros contables. Hacer análisis, diseño, implantación y evaluación de sistemas de información financiera.

Administrar los diferentes recursos existentes en una organización. Analizar y sugerir ideas al momento de toma de decisiones administrativas, contables y financieras. Investigar y evaluar la política fiscal y sus implicaciones en el área contable, financiera, económica y social.

- c) Los conocimientos técnicos se logran a través del plan de estudios que corresponden a los campos específicos de la Licenciatura en Contaduría Pública, así como aquellos

conocimientos para la investigación, que tienen como objetivo fundamental promover un proceso de reflexión, análisis e inferencia.

Debe aplicar sus conocimientos en forma crítica al hacer análisis e interpretación de estados financieros, asimismo debe manejar documentación en materia fiscal y tributaria y diseñar procedimientos acorde a disposiciones fiscales vigentes, tiene que operar sistemas de cómputo y comunicación para el proceso de la información financiera. Además, debe mantenerse actualizado en sus conocimientos, para lograr añadir valor agregado a su carrera, y conocimientos que le permita: analizar tendencias contables, fiscales y financieras que se han desarrollado.

Asimismo, aplicar técnicas a los diferentes problemas de las áreas mencionadas anteriormente, y combinar conocimientos de diversas disciplinas como: contabilidad, administración, derecho, economía, informática, matemáticas, psicología y sociología para solucionar problemas financieros.

Hoy, el contador debe ser el profesional que, por estar involucrado en todos los aspectos del funcionamiento de la empresa, proporciona información, experiencia y capacidad; además de desempeñar un liderazgo en la organización para el logro de los objetivos. Incentivando la transparencia y ética profesional en la normatividad local y supletoria para los actos en los cuales se involucra la responsabilidad de ser contador público.

No se debe dejar de tomar en cuenta el lado moral del contador público frente a las decisiones administrativas ya que el contador debe proporcionar las herramientas necesarias para la toma de decisiones de la empresa, en un nivel estratégico, táctico, operativo y confiable.

El contador público, en su desarrollo profesional, debe ser una persona honorable y distinguida, con alto grado de principios morales y éticos en la práctica de sus funciones, a fin de que su nombre no se vea envuelto en cuestiones de dudosa procedencia. El contador debe mantener la veracidad e integridad moral que debe caracterizar su trabajo de contabilidad en las empresas. Es necesario saber, que el contador es “público” porque su responsabilidad es para con el público en general, más que con el cliente que le va a pagar.

El contador público está relacionado a los principios éticos como la: integridad, objetividad, independencia, responsabilidad, confidencialidad, observancia de las disposiciones normativas, competencia, actualización profesional, y conducta ética. Con respecto a la actualización profesional, el cumplimiento de las Normas Internacionales de Educación para Contadores Profesionales, se vuelve parte importante del perfil ideal para los contadores, ya que este debe diversificar sus conocimientos en todas las áreas afines a la carrera, para lograr ofrecer un servicio de alto nivel que hoy en día es exigido por la sociedad.

2.5 ETAPAS DEL PROCESO DE AUDITORÍA

El proceso de auditoría consta de las siguientes etapas:

- **Planeación.**

En la etapa de planeación, se define la estrategia a seguir en la Auditoría. Con lleva planear los temas que se deben ejecutar, de manera que aseguren la realización de una auditoría de alta calidad, la cual se obtiene tomando en cuenta los principios fundamentales principalmente la independencia; ya que es la que da la seguridad razonable del plan elaborado y que se logre con la economía, eficiencia, eficacia y prontitud debidas.

Partiendo de los objetivos y alcance previstos para la auditoría y considerando toda la información obtenida y conocimientos adquiridos sobre la entidad, el auditor procede a planear las tareas a desarrollar y comprobaciones necesarias para alcanzar los objetivos de la auditoría. Igualmente, debe determinar la importancia relativa de los temas que se van a auditar y reevaluar la necesidad de personal de acuerdo con los elementos de que dispone.

- **Ejecución.**

En la etapa de ejecución, el propósito fundamental es recopilar las pruebas que sustenten las opiniones del auditor en cuanto al trabajo realizado, es la fase, por decir de alguna manera, del trabajo de campo, esta depende grandemente del grado de profundidad con que se haya realizado la etapa anterior, en esta se elaboran los papeles de trabajo, instrumentos que respaldan excepcionalmente la opinión del auditor.

En esta parte la independencia juega un papel importante ya que si ésta se pone en práctica toda la recopilación de pruebas y elaboración de papeles de trabajo brindarán una mayor confianza de la opinión emitida en el informe.

- **Informe.**

En la etapa del informe, el auditor se dedica a formalizar en un documento los resultados a los cuales llegaron y demás verificaciones vinculadas con el trabajo realizado. Comunicar los resultados al máximo nivel de dirección de la entidad auditada y otras instancias administrativas, así como a las autoridades que correspondan, cuando esto proceda.

En esta fase la independencia se ve reflejada en la opinión; ya que si se ha considerado en las etapas anteriores dará un resultado confiable, seguro y razonable.

2.5.1 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Los procedimientos de auditoría, son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales, el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

En cuanto al aspecto de la independencia, dichos procedimientos serán elaborados en la etapa donde se ofertan los servicios de la firma y serán aplicados durante todo el proceso de auditoría. Actualmente, algunas firmas de auditoría evidencian o establecen su independencia

mediante una declaración de independencia, según lo establece la NIA 260 “Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad”.

2.6 AMENAZAS A LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR

Según el Código de Ética para Profesionales en Contabilidad de IFAC, las amenazas a la independencia de los auditores se engloban en torno a cinco grandes causas: la intimidación; la familiaridad o confianza; la actividad de “*abogacía*” (*advocacy*) o defensa del cliente; la auto-revisión del trabajo del auditor; y el conflicto entre el desarrollo de la auditoría y los propios intereses del auditor.

- La intimidación supone la existencia de presión física o psicológica por parte de la empresa auditada, a efectos de que el auditor no pueda realizar sus labores de supervisión y control de la contabilidad. En muchos casos, conduce a la intimidación la impresión que reciben los auditores de que su nombramiento depende de los gestores de la empresa cuyas cuentas auditan. Incluso en los casos en que el nombramiento corresponde a la Junta General, como en el ordenamiento español, el auditor puede percibir una realidad bien diversa, que puede conducir efectivamente a una situación de intimidación.

- La familiaridad o confianza también está ligada a la compleja relación que existe entre los gestores de la sociedad auditada y los auditores. En algunos casos, se trata de relaciones familiares existentes entre el auditor y los gestores de la empresa auditada. La realización de auditorías durante un largo período de tiempo puede generar una relación de confianza o familiaridad entre los gestores de la empresa y los auditores que vaya en

detrimento de la necesaria independencia que deben mantener éstos. En definitiva, en algunos casos la tendencia del auditor es la de pensar en la empresa auditada, como “nuestra empresa”.

- La actividad de “abogacía” ha de entenderse en un sentido más amplio que el derivado de la prestación de servicios jurídicos al cliente. Se comprenden aquí, en realidad, todas aquellas situaciones en las que el auditor esté defendiendo al cliente, aunque esa defensa no responda a las funciones de un abogado en un litigio. En este sentido, el riesgo de “defensa” está íntimamente relacionado con el riesgo de auto-revisión, ya que será frecuente que el auditor que se encuentre en una posición de defensa de los intereses del cliente auditado se encuentre también en una situación de defensa del propio trabajo de auditoría. También puede suceder que el auditor se convierta en adversario u oponente en una contienda judicial, y ello representa, asimismo, un riesgo de “advocacy”.
- La auto- revisión constituye uno de los ejemplos más claros de pérdida de independencia del auditor. Si el auditor es la misma persona que formula las cuentas o que realiza valoraciones de los activos de la empresa auditada, es claro que existe un motivo para perder la independencia en la supervisión y control de las cuentas de la sociedad cliente.
- El conflicto entre el desarrollo de la auditoría y los propios intereses del auditor asume muy diversas formas: en los casos más flagrantes, el auditor tiene un interés financiero en la sociedad objeto de auditoría (por ejemplo, el auditor intenta una participación significativa en el capital de la sociedad auditada). La prestación de servicios ajenos a la

auditoría, a la que ha dado pie la conversión de las empresas auditoras en empresas que ofrecen todo tipo de servicios (Multidisciplinary Practices, o MDP) ha sido uno de los motivos de pérdida de independencia más invocados por las recientes reformas del régimen de auditoría. En efecto, la prestación de numerosos servicios de consultoría ha provocado, con diversos matices, que la apariencia de independencia de las entidades auditoras, y, en algunos casos, la independencia de hecho, apareciera disminuida por la existencia de sustanciosos contratos de consultoría que ligaban a las empresas auditoras con los clientes auditados. Este es, sin duda, uno de los puntos de mayor controversia en las distintas aproximaciones al tema del reforzamiento de la independencia del auditor.

2.7 GENERALIDADES DE LAS FIRMAS DE AUDITORÍA.

Las firmas de auditoría surgen por la necesidad de obtener confiabilidad en la información financiera, que proporcionan las operaciones mercantiles, generada por el desarrollo económico de las diferentes actividades que realizan las entidades.

La importancia de las firmas de auditoría radica en la responsabilidad del auditor al emitir una opinión, resalta la importancia de la información de carácter contable como la base para el análisis de la información financiera y económica de la empresa, así como avalar o agregar confianza a la información que se producen de los hechos económicos.

Las firmas de auditoría autorizadas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría; son entidades que brindan servicios de auditoría, consultoría, servicios contables y demás actividades relacionadas, permiten ser identificadas por las siguientes características:

1. Son firmas de diferentes tamaños que se constituyen en su mayoría como sociedades en nombre colectivo, siempre bajo razón social las cuales se formarán con el nombre de dos o más socios, según Art. 73 del Código de Comercio.
2. Desarrollan su trabajo de una manera independiente, la imparcialidad con la que emiten su opinión debe ser con base a su juicio profesional.
3. Pueden estar integradas por uno o más socios, siendo necesario que uno de los socios, accionistas y administradores, por lo menos, sea persona autorizada para ejercer la contaduría pública, como persona natural.
4. Pueden ejercer su trabajo desde dentro o fuera del despacho o firma, dependiendo el servicio a ofrecer como puede ser la contabilidad de una empresa que se trabaja en la firma oferente o una auditoría de estados financieros que se realiza fuera de la firma para evidenciar la información proporcionada por el cliente.
5. Los servicios se cobran con base a honorarios profesionales. Los honorarios a cobrar deberán fijarse tomando en cuenta las actividades a llevar a cabo, el tiempo que empleará y el nivel de especialización que requieren sus servicios, los cuales son pactados con la parte contratante cumpliendo con lo convenido y observando las reglas éticas. (Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría, 2000, p. 20)

2.8 INSTITUCIÓN REGULADORA DE LA PROFESIÓN DE CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA.

En una sociedad de constantes cambios, surge la necesidad de entidades que regulen el funcionamiento de las firmas de auditoría. Entidades que ejerzan las funciones de vigilancia y supervisión de las mismas. En razón de ello, destaca la única institución que se encarga de ordenar el rol de la auditoría.

La existencia de un organismo que dé vigilancia a la profesión de la contaduría pública se consideró necesaria, y fue así como se creó el 15 de Octubre de 1940, según decreto legislativo No. 57, publicado en el Diario Oficial No. 233, el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

Actualmente el Consejo es un organismo técnico, autónomo en lo administrativo, adscrito al Ministerio de Economía; con domicilio en la ciudad de San Salvador. Constituido por seis directores propietarios con sus respectivos suplentes, y por unidades internas, comisiones y personas auxiliares que estime conveniente, para el buen cumplimiento de sus funciones y atribuciones.

La finalidad del Consejo es vigilar el ejercicio de la profesión de la contaduría pública, de la función de la auditoría, regular los aspectos éticos y técnicos de la profesión de acuerdo con las disposiciones de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría; y velar por la función de auditoría, así como otras, autorizadas a profesionales y personas jurídicas dedicadas a ella, para

que se ejerzan con arreglo a las normas legales. Así mismo velar por el cumplimiento de los reglamentos y demás normas aplicables y de las resoluciones dictadas por el mismo. (Art.26, Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría).

El profesional para poder ejercer debe ser autorizado por el Consejo. Es él quien lleva el registro de los profesionales en contaduría pública y de las personas jurídicas que la ejerzan. Además, lleva los expedientes y demás registros que sean convenientes para una adecuada y eficaz vigilancia de los contadores públicos.

Los registros que se lleven de los profesionales en contaduría pública dentro de las firmas deberán contener:

1. Número de inscripción que le corresponde.
2. Nombre y apellido completo, si es persona natural o denominación o razón social si es persona jurídica.
3. Número y fecha del acta del consejo en que se autorizó la inscripción.
4. Lugar y fecha de nacimiento de la persona cuando fuere natural.
5. Calidad o título profesional del titular.
6. Institución que expidió el título y fecha de expedición.
7. Si se tratare de una persona jurídica, fecha de otorgamiento de la escritura de constitución, número y fecha de inscripción en el registro respectivo y credencial vigente de los administradores.

8. Nombre del representante legal de la persona jurídica y de sus socios, accionistas o asociados, y número de inscripción en el registro del profesional en su caso.
9. Dirección de su oficina principal. La que debe ser actualizada cada año.
10. Cualquier otra información, ya sea de suspensiones revocatorias o cambios, de tal manera que se obtenga un control eficiente del profesional.

El gobierno corporativo, es un conjunto de directrices que requieren un consejo administrativo, bien informado, sólido y efectivo. Tienen un rol esencial en la construcción y sostenimiento de organizaciones eficaces y confiables. La vigilancia que debe de ejercer en la transparencia, no solo en el manejo de recursos, sino también en la relación con la información concierne al desempeño y la promoción de un ambiente propicio a los valores éticos.

El rol puede cambiar dependiendo del entorno legal, económico y social, por ello se debe de tener contratado personal altamente capacitado para ser eficiente, eficaz y poseer buen desempeño en el desarrollo de su profesión, pero ello dependerá del tamaño de la firma.

2.9 ATRIBUCIONES Y RESPONSABILIDADES DEL CONTADOR PÚBLICO.

2.9.1 Atribuciones del contador público.

Con base a la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría en su art. 17, los contadores públicos intervendrán de forma obligatoria en los siguientes casos (Ver Tabla No. 1)

Tabla No. 1: Atribuciones del contador público

a) Autorizar las descripciones de los sistemas contables, los catálogos de cuentas y manuales de instrucciones que deben llevar los comerciantes.
b) Legalizar los requisitos o libros que deben llevar todos los comerciantes.
c) Dictaminar sobre el cumplimiento de las obligaciones profesionales que deben observar los comerciantes.
d) Dictaminar basado en normas y principios de auditoría internacionalmente aceptados y aprobados por el Consejo.
e) Certificar los balances contables de las empresas de los comerciantes que estén obligados de conformidad al Código de Comercio y leyes especiales.
f) Certificar los valúos e inventarios cuando sea requerido.
g) Realizar estudios de revaluación de activos y pasivos de empresas, y ajustar su valor contable.
h) Certificar la rendición de cuentas en la administración de bienes.
i) Certificar y razonar toda clase de asientos contables.
j) Realizar la compulsas de libros y documentos en la dilucidación de asuntos contables, relacionadas con toda clase de juicios.
k) Dictaminar o certificar las liquidaciones para el pago de regalías, comisiones, utilidades o retorno de capitales.
l) Comunicar oportunamente por escrito a la persona auditada aquellas violaciones a la ley que encontrará en el transcurso de la revisión.
m) Entre otros que las Leyes exijan.

Fuente: Art. 17, Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.

En la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, específicamente en el Art. 17 se establecen todas y cada una de las atribuciones que por ley tiene el contador público. Cada una de ellas hace que los contadores pongan en práctica los conocimientos adquiridos a lo largo de su formación académica. Basándose siempre en la normativa técnica y ética relacionada con la profesión contable.

2.9.2 Responsabilidades del contador público.

- Asegurarse de que los registros y estados financieros reflejen realmente la situación financiera y económica de la empresa.
- Observar y vigilar el cumplimiento de las normas de control y auditoría.
- Proponer programas de auditoría y ejecutarlos de la mejor forma posible.
- Vigilar que las políticas, programas, presupuestos, normas, lineamientos, procedimientos y demás instrumentos de control y evaluación se apliquen y sean utilizados eficientemente.
- Entre otras.

Según el Código de Ética de IFAC una característica que identifica a la profesión contable es que asume la responsabilidad de actuar en interés público. En consecuencia, la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja. En su actuación en interés público, el profesional de la contabilidad acatará y cumplirá el presente Código.

2.10 LEGISLACIÓN APLICABLE

- Código de Comercio.

Se hace referencia al cargo de auditor externo, todas las responsabilidades que éste debe de poseer; así como los grados de consanguinidad y afinidad con los socios o administradores, por los cuales no puede, ni debe de ejercer la función de auditoría.

Dentro del Código de Comercio, en el artículo 290 se menciona que la vigilancia de la profesión debe de ser ejercida por el Consejo de Vigilancia de Contaduría Pública y Auditoría.

- **Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.**

Tiene por objetivo regular el ejercicio de la profesión contable, la función de auditoría, los derechos y las obligaciones de las personas naturales y jurídicas. Asimismo, regula todas las atribuciones y prohibiciones que los profesionales contables tienen en el ejercicio de la profesión. Además en el artículo 3 de la ley, establece cuales son los requisitos que tienen que cumplir los contadores públicos recalcando el de honradez notoria y competencia suficiente, ya que está relacionado con el tema de la independencia del auditor. Además, las atribuciones del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría de emitir y autorizar las normas de ética profesional y cualquier otra disposición técnica o ética, entre otras.

- **Código Tributario**

Se hace énfasis dentro del Código en el artículo 135, en la obligación que tiene el auditor, de guardar absoluta independencia de criterio con respecto a su cliente (contribuyente) que lo ha nombrado para la auditoría fiscal. Debe de cumplir con las normas de auditoría que son emitidas por el Consejo de Vigilancia. Asimismo el artículo 149-C menciona las obligaciones que los contadores deben de cumplir al momento de prestar los servicios profesionales y el último inciso menciona que será aplicable el Código de Ética vigente para efectos tributarios; debiéndolo cumplir todos los contadores, incluidos los que poseen título de bachiller o técnico vocacional, especialidad contabilidad reconocidos por el Ministerio de Educación.

Dentro del campo de acción, el contador público puede ofrecer sus servicios a instituciones públicas, por lo que también le aplicaría lo establecido en la Ley de Corte de Cuentas de la República y la Ley de Ética Gubernamental; en lo referente al tema de independencia para llevar a cabo sus encargos.

- **Ley de la Corte de Cuentas de la República.**

La Ley de la Corte de Cuentas de la República establece en el numeral 6) del Art. 5 la facultad para poder calificar, seleccionar y contratar firmas privadas para sustentar sus auditorías en los casos que considere necesario.

Las entidades y organismos del sector público sujetos a la jurisdicción de la Corte que necesiten contratar firmas privadas para la práctica de la auditoría externa de sus operaciones, aplicarán en lo pertinente a dicha Ley y el correspondiente Reglamento.

La Corte mantendrá un registro actualizado de firmas privadas de auditoría, de reconocida profesionalidad, según lo establece el Art. 5 del Reglamento para el registro y la contratación de firmas privadas de auditoría. La firma privada y su personal deberán reunir los requisitos que se especifican en el Reglamento respectivo y en las Normas de Auditoría Gubernamental. (Art.40)

La firma y su personal deberán guardar completa independencia respecto a las funciones, actividades e intereses de la entidad u organismo sujeto a examen y a sus funcionarios. De acuerdo al Art. 41 de la Ley, las auditorías realizadas por las firmas privadas de auditoría, serán supervisadas por la Corte y los informes resultantes de ellas, estarán sujetos al procedimiento señalado en el Art. 37 de la misma.

- **Ley de Ética Gubernamental.**

Esta Ley fue creada con el firme propósito de combatir la corrupción, normar y promover el desempeño ético en la administración pública.

Según lo contempla de forma precisa el artículo 1 de la Ley de Ética Gubernamental, ésta tiene por objeto no sólo proteger el patrimonio del Estado, sino también normar y promover el desempeño ético en la función pública, prevenir, detectar y sancionar la corrupción de los servidores públicos que utilicen cargos o empleos para enriquecerse ilícitamente o cometer actos de corrupción, según la competencia objetiva otorgada al Tribunal por la Ley de Ética Gubernamental, la cual es conocer de asuntos que impliquen el comportamiento ético de los servidores públicos; es decir que ejerce un mecanismo de supervisión y control que vela porque la conducta de los servidores públicos esté orientada al correcto, honorable y adecuado cumplimiento de las funciones públicas correspondientes.

La Ley se aplica a todos los servidores públicos que sean permanentes o temporales, remunerados o ad-honorem que ejerzan su cargo por elección, nombramiento o contrato emanado de la autoridad competente que preste servicio en cualquier entidad estatal o municipal, dentro o fuera del territorio de la República.

Algunos de los principios que norman la conducta de los servidores públicos en la presente Ley, son los siguientes:

- Supremacía del Interés Público; ya que es éste el que prevalece sobre el interés particular.
- Probidad: los servidores públicos son los que deben actuar con honradez, integridad y respeto.
- Imparcialidad: deben de actuar con objetividad y su única prioridad debe de ser el colectivo.
- Transparencia: las actuaciones de los servidores públicos deben de poseer un interés legítimo, apegados a la Ley.
- Legalidad: deben actuar en cumplimiento a la Constitución, la Ley y los Reglamentos dentro de las facultades que le sean atribuidas.
- Rendición de Cuentas: significa producir ante la autoridad competente el rendimiento de cuentas por el uso y administración de los bienes públicos.

Se incluye en esta Ley la importancia de la participación ciudadana, en el control de la ética pública ya que poseen el derecho y deber de denunciar los actos que constituyan trasgresión a la ética y las sanciones que se impondrán una vez comprobado el incumplimiento de los

deberes o la violación de las prohibiciones éticas previstas en la Ley, las que pueden ser: amonestación escrita, multas y despido.

2.11 NORMATIVA TÉCNICA APLICABLE

- Norma Internacional de Control de Calidad (NICC-1)

Esta norma está relacionada con la NIA 220: “Control de calidad para auditoría de estados financieros”; porque expresa que todo profesional independiente, sociedad, corporación u otra entidad de contadores, que constituyen una firma profesional que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera histórica, otros encargos para atestiguar y otros servicios relacionados tienen la obligación de establecer un sistema de control de calidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen con las normas profesionales y legales, en especial con los requerimientos de independencia y otros de ética aplicables.

- Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

Las Normas Internacionales de Auditoría que se relacionan con la aplicación de la ética profesional de los contadores públicos, auditores y en especial de la independencia son las siguientes:

- NIA 200: “Objetivos globales del auditor independiente y realización de una auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría”

Esta norma establece que el auditor independiente debe conducir una auditoría de estados financieros de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría. Aludiendo, que el auditor debe

obtener una seguridad razonable (alto nivel de seguridad), que los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa por fraude o error. Además, indica que el auditor debe cumplir los requisitos éticos aplicables, incluyendo la independencia en encargos de auditoría de estados financieros.

En los párrafos A-14 hasta A-17, del material de aplicación y otro material explicativo de esta misma norma; menciona que el auditor está sujeto a los requisitos éticos relevantes, establecidos en el Código de Ética de IFAC. Específicamente el A-16 tiene relación con el tema de independencia; ya que el auditor debe ser independiente de la entidad sujeta a auditoría. Pues dicho Código, establece la independencia mental e independencia aparente; para formar una opinión de auditoría sin influencias que afecten la opinión de auditor para que éste actúe con integridad, sea objetivo y mantenga una actitud de escepticismo profesional.

- **NIA 220: “Control de calidad para auditoría de estados financieros”.**

Esta norma trata de la responsabilidad que tiene el auditor en relación con los procedimientos de control de calidad de una auditoría de estados financieros. Al igual que la NICC-1 establece que las firmas deben mantener un sistema de control de calidad compuesto de 6 elementos que son: responsabilidades de liderazgo, requerimientos de ética aplicables, aceptación y continuidad de las relaciones con los clientes, asignación de equipos a los encargos, realización del encargo y seguimiento. Dentro del elemento de requerimientos de ética aplicables se encuentra el de independencia, para lo cual el socio deberá obtener información relevante de la firma sobre circunstancias y relaciones que puedan suponer amenazas a dicho principio, la

evaluará y de constituir amenazas, adoptará medidas adecuadas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.

- **NIA 260: “Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad”**

Esta NIA establece que dentro de las cuestiones que deben comunicarse esta la independencia del auditor mediante una declaración de que el equipo del encargo, en su caso otras personas pertenecientes a la firma de auditoría, la propia firma de auditoría y, cuando proceda otras firmas de la red, han cumplido los requerimientos éticos aplicables en relación con la independencia y todas las relaciones y otros asuntos existentes entre la firma de auditoría, y la entidad que, según el juicio profesional del auditor pueden, afectar a la independencia de este. Ello incluirá los honorarios totales cargados a la entidad y a los componentes que ella controla, durante el período cubierto de los estados financieros, por los servicios de auditoría y otros servicios distintos. Estos honorarios se detallaran por concepto para facilitar al gobierno de la entidad la evaluación del efecto de los servicios en la independencia del auditor. Todo lo anterior se comunicara por escrito a los responsables del gobierno de la entidad.

- **NIA 700 (REVISADA): “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”.**

Trata de la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También trata de la estructura y el contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros.

En su párrafo 34 expresa que además de aclarar en el dictamen que la auditoría se condujo de acuerdo con normas internacionales de auditoría debe explicar también que esas normas requieren que el auditor cumpla con los requisitos éticos y planee y desempeñe la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa.

Dentro de la sección fundamentos de la opinión en el informe de auditoría se establece el principio de independencia; ya que el auditor expresa que es independiente de la sociedad que está auditando de conformidad a los requerimientos de ética aplicables. Asimismo en la sección responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros el auditor proporciona a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que ha cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las correspondientes salvaguardas.

Además de las NIAS mencionadas anteriormente, existen otras que también establecen que se deben cumplir con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia.

- **Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (NIEPAI)**

Tanto las Normas Internacionales de Auditoría así como las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna, están orientadas a llevar y realizar una auditoría en forma eficiente a través de una adecuada planificación y ejecución, evaluando adecuadamente los controles internos existentes que contribuyen a determinar el alcance de los procedimientos de auditoría.

La actividad de auditoría interna debe ser independiente, y los auditores internos deben ser objetivos en el cumplimiento de su trabajo. Dichos trabajos son realizados en ambientes legales y culturales diversos, para organizaciones que varían según sus propósitos, tamaño y estructura, y por personas de dentro o fuera de la organización. Si bien estas diferencias pueden afectar la práctica de la auditoría interna en cada ambiente, el cumplimiento de las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna es esencial para el ejercicio de las responsabilidades de los auditores internos y la actividad de auditoría interna.

La independencia permite a los auditores internos emitir juicios imparciales y equilibrados, lo cual es esencial para realizar adecuadamente los trabajos. Esto se consigue con objetividad y con la existencia de un nivel jerárquico determinado dentro de la organización. Con el fin de lograr el grado de independencia necesario para cumplir eficazmente las responsabilidades de la actividad de auditoría interna, el director ejecutivo de auditoría debe tener acceso directo e irrestricto a la alta dirección y al Consejo.

Como parte de las responsabilidades del auditor interno, está el dar cumplimiento a las normas, debido a que es esencial en relación con sus responsabilidades. Como propósito fundamental, la normativa tiene la definición de principios básicos los cuales representan el ejercicio como debería de ser; proporciona una referencia amplia de su aplicación en diferentes actividades y genera valor agregado; funda las bases que permiten evaluar su desempeño; promueve la mejora de las actividades, procesos, controles y operaciones de la organización.

- **Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad de IFAC.**

El Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, fue preparado por el Comité de Ética de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), con el fin de desarrollar y emitir estándares éticos de calidad para uso de los contadores profesionales en todo el mundo. Este Código fue adoptado en el país el 29 de agosto de 2013, según publicación del diario oficial No. 158, Tomo 400 de esa fecha y resolución del Consejo No. 30/2013; dejando sin efecto el Código de Ética nacional del 31 de mayo de 2005.

Está dividido en tres partes: El apartado A es de aplicación general para los profesionales en contaduría pública y auditoría. El apartado B se aplica a los contadores profesionales en la práctica pública y el apartado C, se aplica a los contadores profesionales en los negocios. Asimismo, en el contenido del Código se mencionan los principios fundamentales que todo contador profesional debe cumplir, tales como: integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confidencialidad, comportamiento profesional.

Dichos principios fundamentales de ética pueden ser potencialmente amenazados por un amplio rango de circunstancias como: interés personal, auto-revisión, abogacía, familiaridad e intimidación. Es por esto que, un contador profesional en la práctica pública no debe comprometerse con ningún negocio, ocupación o actividad que dañe la integridad, objetividad o la buena reputación de la profesión y como consecuencia sea incompatible con la prestación de sus servicios profesionales.

Establece que un contador profesional en la práctica pública debe tomar las medidas necesarias para identificar las circunstancias que podrían representar un conflicto de interés. Una amenaza de objetividad o de confidencialidad podría ser originada cuando un contador profesional en la práctica pública desarrolla servicios para clientes cuyos intereses están en conflicto o para clientes que están en disputas entre ellos.

- **Norma de Educación Continuada**

Esta norma establece como uno de sus objetivos promover la actualización de conocimientos por medio de un plan continuo de educación, mediante el cual se permita asegurar el nivel de cualificación de la profesión, a fin de conservar la confianza del público. En dicho plan una de las áreas de educación a considerar es el Código de Ética Profesional.

Conforme a los estándares de los ambientes de trabajo, el rol del profesional debe poseer los conocimientos, los valores, la ética y las actitudes profesionales. Por ello se debe de estar consiente en la adquisición de conocimientos, habilidades y otras capacidades, en un proceso que

es normalmente realizado dentro de los contornos académicos, así como el desarrollo de actividades relevantes para la competencia.

Las horas mínimas de educación continua para los contadores públicos son 40 horas mínimas anuales. Según el numeral IV de la norma las áreas principales que deben cubrirse son:

1. Normas Internacionales de Contabilidad.
2. Normas Internacionales de Auditoría.
3. Tributación.
4. Leyes penales.
5. Leyes mercantiles.
6. Áreas especializadas.
 - a) Bancos
 - b) Seguros
 - c) Administradoras de Pensiones
 - d) Organizaciones no gubernamentales
 - e) Gubernamentales
 - f) Municipales
 - g) Comercio electrónico
7. Código de Ética Profesional
8. Otras materias relacionadas con el trabajo profesional del contador público.

CAPÍTULO III: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.1 Enfoque y tipo de investigación

En la presente investigación se utilizó el enfoque hipotético – deductivo, ya que se inició con la identificación de un problema y la aplicación de una serie de procedimientos para darle solución, analizando las variables que se observaron, la representación de una situación y en quiénes se presentó la problemática. Este método permitió hacer afirmaciones de carácter general a hechos particulares que se determinaron en los fenómenos de estudio, creando una hipótesis que permitió definir explicaciones diversas al entorno. Por otro lado, la deducción permitió describir las consecuencias o proposiciones principales sobre el supuesto, la cual llevó a la comprobación de la verdad.

3.2 Delimitación espacial y temporal.

La investigación se desarrolló en el campo de la profesión de la contaduría pública, enfocándose de manera más concreta en el área de auditoría externa y particularmente en el problema que enfrentan las firmas de auditoría para poder evidenciar de forma adecuada la independencia con la entidad auditada, ya que según estudios realizados previamente existen diversos factores o amenazas que impiden que dicha cualidad o característica se lleve a cabo de una manera exitosa, haciéndoles más difícil el trabajo a los profesionales en contaduría pública.

3.2.1 Temporal.

El período en que se desarrolló el objeto de estudio se encuentra comprendido desde el 29 de agosto del año 2013 hasta en la actualidad, debido a que en dicha fecha se dio la adopción del Código de Ética de IFAC y se dejó sin efecto el Código de Ética nacional de mayo 2005, según resolución del Consejo No. 30/2013. Así como cualquier cambio sustancial que se le haya realizado a las NIA'S a partir de la edición 2012 hasta los efectuados que entran en vigencia a partir de enero 2017, en cuanto tengan relación con el tema en estudio. Dicho período fue considerado, puesto que en él se dieron una serie de acontecimientos importantes que pasaron a formar parte de la base bibliográfica de la investigación.

3.2.2 Espacial.

En la realización de la investigación se tomó en cuenta a las firmas de auditoría, que se encuentran inscritas en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría en el área metropolitana de San Salvador. Ya que según estudios realizados son los entes que presentan el problema de poder evidenciar de forma adecuada su independencia en los encargos de auditoría. Así como de mantenerla debido a que existen diversos factores que amenazan su actuación.

3.3 Sujetos y objeto de estudio

3.3.1 Unidades de análisis

Para la investigación se utilizó como universo total de las unidades de análisis a las firmas de auditoría del área metropolitana de San Salvador que se encuentran inscritas en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, para la obtención de la información.

3.3.2 Población y marco muestral

Definidas las unidades de análisis a investigar, se definió como población lo siguiente:

Las firmas de auditoría inscritas en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría pública y Auditoría al 31 de diciembre de 2015 del área metropolitana de San Salvador, según listado publicado en enero de 2016 por dicho Consejo. Tomando en cuenta las 1,399 firmas de auditoría; puesto que cuenta con mayor presencia de firmas y por lo cual se consideró da una muestra representativa del universo total.

La fórmula utilizada es la siguiente:

$$n = \frac{N \cdot P \cdot Q \cdot Z^2}{(N - 1) e^2 + P \cdot Q \cdot Z^2}$$

Dónde:

n= Tamaño de la muestra.

N= Universo.

Z= Coeficiente de confianza.

e= Margen de error.

P= Probabilidad de éxito de que la problemática exista

Q= Probabilidad de fracaso.

Sustituyendo los valores anteriores en la fórmula, se obtuvo:

$$n = ? \qquad e = 0.05$$

$$N = 1,399 \qquad P = 0.95$$

$$Z = 1.28 \qquad Q = 0.05$$

$$n = \frac{(1,399) (0.95) (0.05) (1.28)^2}{(1,399-1) (0.05)^2 + (0.95) (0.05) (1.28)^2}$$

$$\frac{(66.4525) (1.6384)}{3.495 + 0.07782}$$

$$\frac{108.8757}{3.57282}$$

$$n = 30.47331$$

n= 30 firmas de auditoría

De acuerdo al resultado de la muestra se estudiaron 30 firmas de auditoría inscritas en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría del área metropolitana de San Salvador, las cuales fueron seleccionadas mediante el muestreo aleatorio simple donde cada una tuvo la misma probabilidad de ser seleccionada.

3.4 Técnicas, materiales e instrumentos

3.4.1 Técnicas y procedimientos para la recopilación de la información.

El estudio de investigación se realizó utilizando el método hipotético deductivo, el cual describe las características del problema que presentan las firmas de auditoría, al no contar con procedimientos para evidenciar la independencia del personal dentro de las firmas de auditoría, para ello se usó la técnica de la encuesta a los encargados y personal de las firmas de auditoría, ya que de ésta forma se pudo tener acceso a una información más veraz en cuanto al surgimiento y falta de un control de la independencia del personal que poseen las firmas de auditoría; así como recolectar los datos que se analizaron para comprobar la hipótesis planteada.

3.4.2 Instrumentos de medición.

El instrumento que se utilizó para obtener la información fue el cuestionario, el cual fue contestado por el personal dentro de las firmas de auditoría, estas interrogantes eran de modalidad cerrada, con varias opciones de respuestas con el objetivo de obtener información, que favoreciera en gran medida a la solución del problema.(Ver anexo N°1)

3.4.3 Procesamiento y análisis de la información

Los datos obtenidos de las encuesta fueron procesados en hojas de cálculo de Excel, para una mejor interpretación de los datos, por medio de cuadros y gráficos estadísticos.

Con base a los resultados se procedió a elaborar las tablas que representan la respuesta de la población en estudio, y se elaboraron las gráficas y su respectivo análisis.

Una vez que se tabularon los datos recolectados mediante los cuestionarios, se procedió a la interpretación de los mismos, se tabuló destacando la frecuencia en términos absolutos como porcentuales, estas frecuencias han sido presentadas mediante gráficos de barras y se concluye con la respuesta destacando la mayor de las frecuencias. (Ver anexo N° 2)

3.6 Presentación de resultados

3.6.1 Tabulación

Cruce No. 1

La pregunta #5 se cruzó con la variable cargo o posición dentro de la firma, para establecer que problemas tienen las firmas de auditoría para evidenciar su independencia, según los autores principales que presentan dicho problema.

Indicador: Aplicación de procedimientos y controles para evidenciar la independencia con la entidad auditada.

¿Qué problemas considera que existen en las firmas de auditoría para evidenciar la independencia con la entidad auditada?

- a) Considera que la carta de confirmación de independencia no es fiable.
- b) Los controles desarrollados por la firma no son adecuados.
- c) Influencia de las amenazas a la independencia en el ejercicio profesional.
- d) No considera tener problemas para evidenciar su independencia.
- e) Otros

Cargo	Problemas para evidenciar la independencia									
	a) Considera que la carta de confirmación de independencia no es fiable		b) Los controles desarrollados por la firma no son adecuados		c) Influencia de las amenazas a la independencia en el ejercicio profesional		d) No considera tener problemas para evidenciar su independencia		Total general	
	absoluta	relativa	absoluta	relativa	absoluta	relativa	absoluta	relativa	absoluta	relativa
Auditor	1	3.33%	1	3.33%	4	13.33%	2	6.67%	8	26.67%
Otro (senior, supervisor, etc)	1	3.33%	5	16.67%	0	0.00%	2	6.67%	8	26.67%
Socio	3	10.00%	2	6.67%	7	23.33%	2	6.67%	14	46.66%
Total general	5	16.67%	8	26.67%	11	36.67%	6	20.00%	30	100.00%

Cruce No. 2

Las preguntas que se cruzaron fueron la pregunta No. 6 y la No. 7, para determinar si las amenazas tienen efecto sobre el informe de auditoría y de ser así cuál es la que genera un mayor impacto tanto en éste como en la independencia del auditor.

Indicador pregunta 6: Seguridad en el desarrollo de los encargos.

¿Considera que las amenazas a la independencia del auditor afectan la opinión en el informe del trabajo de auditoría?

- a) Si
- b) No

Comente, ¿Por qué? _____

Indicador pregunta 7: Seguridad en el desarrollo de los encargos.

Según su criterio, ¿Cuáles son las principales amenazas establecidas en el Código de Ética de IFAC que podrían generar un alto impacto sobre la independencia del auditor?

- a) Interés propio, por la existencia de conflicto financiero, interés económico o de otro tipo.
- b) Autorrevisión, debido a aspectos que son revisados por el mismo elaborador.
- c) Intimidación, por la posibilidad de ser disuadido o condicionado por presión inapropiada causada por la entidad auditada.
- d) Familiaridad, por la influencia o proximidad excesiva derivada de relaciones con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada.
- e) De abogacía, por el mantenimiento de una posición a favor o en contra de la entidad auditada.
- f) Considero que ninguna genera impacto.

Afecta la opinión en el informe	Amenazas a la independencia											
	a) Interés propio		b) Autorrevisión		c) intimidación		d) Familiaridad		e) Abogacía		Total general	
	Absoluta	relativa	absoluta	relativa	absoluta	relativa	absoluta	relativa	absoluta	relativa	absoluta	relativa
Si	14	46.67%	0	0.00%	2	6.67%	12	40.00%	0	0.00%	28	93.33%
No	1	3.33%	0	0.00%	0	0.00%	1	3.33%	0	0.00%	2	6.67%
Total general	15	50.00%	0	0.00%	2	6.67%	13	43.33%	0	0.00%	30	100.00%

Cruce No. 3

La pregunta No. 12 y No. 13 se cruzaron para determinar qué tan factible sería la elaboración de una guía de procedimientos para evidenciar la independencia de las firmas de auditoría en el desarrollo de los encargos, dependiendo si existe suficiente, poco o no existe material de apoyo o bibliográfico sobre dicho tema.

Indicador pregunta 12: Documentación de la independencia con la entidad auditada.

¿Considera que existe material de apoyo o bibliográfico que contribuya a que las firmas de auditoría conozcan sobre cómo prevenir amenazas que puedan afectar su independencia, y así poder evidenciarla adecuadamente?

- a) Existe suficiente material de apoyo o bibliográfico
- b) Existe poco material de apoyo o bibliográfico
- c) No existe suficiente material de apoyo o bibliográfico

Indicador pregunta 13: Seguridad en el desarrollo de los encargos.

¿Considera que le sería de utilidad la elaboración de una guía de procedimientos para evidenciar de forma adecuada la independencia en los encargos?

- 1) Si
- 2) No

Comente, ¿Por qué? : _____

Necesidad de la Guía de procedimientos	Existencia de material para prevenir amenazas a la independencia							
	a) Existe suficiente material de apoyo o bibliográfico		b) Existe poco material de apoyo o bibliográfico		c) No existe suficiente material de apoyo o bibliográfico		Total general	
	Absoluta	relativa	Absoluta	relativa	absoluta	relativa	absoluta	relativa
Si	8	26.67%	15	50.00%	6	20.00%	29	96.67%
No	1	3.33%	0	0.00%	0	0.00%	1	3.33%
Total general	9	30.00%	15	50.00%	6	20.00%	30	100.00%

Los siguientes cruces de variables pertenecen a la segunda parte del cuestionario donde se detallan preguntas exclusivamente para el socio director de la firma.

Cruce No. 4

En este cruce se tienen los aspectos para realizar la rotación de empleados pregunta No. 3 y que período se considera el ideal para efectuarla pregunta No. 4.

Indicador pregunta No. 3: Políticas de la firma de auditoría.

¿Qué aspectos toman en cuenta dentro de la firma para realizar adecuadamente la rotación de los empleados?

- a) Oportunidades de crecimiento profesional localizadas dentro de la firma de auditoría.
- b) Las relaciones humanas que tienen los empleados entre ellos dentro de la firma y en el desarrollo de los encargos de auditoría con la empresa que solicita los servicios profesionales.
- c) La cultura organizacional dentro de las firmas en el desarrollo de los encargos asignados.
- d) Otros

Indicador pregunta No. 4: Seguridad en el desarrollo de los encargos.

¿Cada cuánto considera que debe realizarse la rotación del personal en el desarrollo de los encargos para aumentar el grado de confianza del público en general y asegurar la independencia de los auditores?

- a) Cada año
- b) Cada 3 años
- c) Cada 5 años
- d) Otras.

Especifique: _____

Aspectos a considerar para la rotación (frecuencia absoluta)	Tiempo prudencial							
	a) cada año		b) cada 3 años		c) cada 5 años		Total general	
	absoluta	relativa	absoluta	relativa	absoluta	relativa	absoluta	relativa
a) Oportunidades de crecimiento profesional localizadas dentro de la firma	4	28.57%	3	21.43%	1	7.14%	8	57.14%
b) Las relaciones humanas que tienen los empleados dentro de la firma y en el desarrollo de los encargos con la empresa auditada	4	28.57%	0	0.00%	0	0.00%	4	28.57%
c) La cultura organizacional dentro de las firmas en el desarrollo de los encargos	2	14.29%	0	0.00%	0	0.00%	2	14.29%
Total general	10	71.43%	3	21.43%	1	7.14%	14	100.00%

Cruce No. 5

En el siguiente cruce de variables tenemos el cargo de socio y la frecuencia con la que capacitan al personal en el área de Ética Profesional para determinar si le dan importancia a dicha área en el desarrollo de los encargos.

¿Con qué frecuencia se capacita al personal de la firma de auditoría en el área de Ética Profesional?

- a) Dos o más veces al año
- b) Una vez al año
- c) Una vez cada dos años
- d) Una vez cada tres veces al año
- e) Actualmente no se capacita al personal en esa área

Indicador pregunta No. 6: Cumplimiento de normativa ética, técnica y legal.

Cargo	Tiempo de capacitación área de Ética Profesional													
	a) Dos o más veces al año		b) Una vez al año		c) una vez cada dos años		d) una vez cada tres años		e) actualmente no se capacita al personal en esa área		No contestó		Total general	
	absoluta	Relativa	absoluta	relativa	absoluta	relativa	absoluta	relativa	absoluta	relativa	absoluta	relativa	absoluta	relativa
Socio	9	64%	4	29%	0	0%	0	0%	0	0%	1	7%	14	100%
Total general	9	64%	4	29%	0	0%	0	0%	0	0%	1	7%	14	100%

3.6.2 Análisis de resultados

Entre los principales retos que enfrentan las firmas de auditoría en el estudio de la necesidad de una guía de procedimientos para evaluar la independencia en el desarrollo de los encargos están consideradas en la tabulación y análisis de información. Según la encuesta realizada a las firmas de auditoría se determinó la problemática para evidenciar la independencia de la entidad auditada, sus causas y efectos obteniéndose los resultados siguientes:

Del 100% de personas encuestadas en las firmas de auditoría el 26.67% tenían el cargo de auditores. De ellos, el 13.33% consideró que el principal problema es la influencia de las amenazas a la independencia del ejercicio profesional ya que se encuentran a merced del ámbito laboral; mientras que del 73.34%, el 46.66% eran socios directores que coincidieron en un 23.33% con los miembros mencionados anteriormente y el restante 26.67% que tenía otro cargo distinto (senior, supervisor, etc.) supuso que los controles desarrollados por la firma no son los adecuados.

Por otro lado se analizó también que la principal amenaza que genera un alto impacto sobre la independencia del auditor y la opinión en el informe de auditoría es la de interés propio ya que del 93.33% que afirmaron tiene un efecto sobre el resultado del trabajo, el 46.67% consideró dicha amenaza como la más propicia para que se dé en el desarrollo de los encargos. El restante 6.67% que negó dicho efecto se dividió en interés propio y familiaridad puesto que consideran que esta última también es una de las amenazas más latentes que se da actualmente.

Se consideró también la existencia de material de apoyo o bibliográfico que contribuyan al conocimiento de las firmas de auditoría sobre cómo prevenir las amenazas que puedan afectar el desarrollo de su ejercicio profesional; así como que tan factible sería la elaboración de una guía de procedimientos para evidenciar dicho principio. Según los resultados del 96.67% que afirmaron la creación de un documento que supla las necesidades de evidenciar de una forma más adecuada la independencia, el 50% aseveró que existe poca documentación, del restante 46.67%, el 26.67% estableció que existe suficiente material, pero sería de utilidad dicho documento para estandarizar un requerimiento abordado en el Código de Ética de IFAC, normativa técnica y legal. Mientras que un 3.33% se opuso a la creación factible de un instrumento o herramienta que aporte sobre dicho tema por existir suficientes recursos.

En la segunda parte del cuestionario se realizó un bloque de preguntas específicamente para el socio director ya que eran ítems relacionados con su cargo.

Fundamentalmente se describen los aspectos realizados por la firma para ejecutar la rotación de los empleados considerando el tiempo prudencial para efectuarla. Del 57.14% de socios directores encuestados que toman en cuenta las oportunidades de crecimiento profesional dentro de la firma el 28.57% establece una oportunidad de alternancia del personal para cada año de igual forma el 28.57% que considera las relaciones humanas de los empleados dentro de la firma en el desarrollo de los encargos con la entidad auditada y el 14.29% que toma en cuenta la cultura organizacional dentro de la firmas; y los restantes 21.43% y 7.14% cada 3 y 5 años respectivamente.

Además de lo considerado anteriormente se analizó con qué frecuencia las firmas de auditoría capacitan al personal en el área de ética profesional, obteniendo como resultado que el 64% lo efectúa dos o más veces al año; un 29% una vez al año y un mínimo 7% se abstuvo de contestar.

3.6.3 Diagnóstico de la investigación.

De acuerdo al análisis de la información obtenida mediante el cuestionario, se determinó la principal causa, efecto y consecuencia del problema que se investigó, y con base al diagnóstico se elaboró la guía de procedimientos para evidenciar la independencia de las firmas de auditoría en el desarrollo de los encargos como una herramienta útil para cumplir con uno de los requerimientos de ética aplicables en cada encargo de auditoría y ofrecer una seguridad razonable de su opinión en el informe de auditoría sobre los estados financieros, entre los resultados del diagnóstico están:

- La importancia de la aplicación del Código de Ética de IFAC para el profesional en contabilidad en el ejercicio de su profesión, (pregunta #1 del cuestionario).
- Los tipos de procedimientos utilizados por las firmas de auditoría para documentar y evidenciar la independencia en cada encargo de auditoría que se les asigna. (pregunta #3)
- Los principales factores o amenazas que afectan la independencia del personal de las firmas de auditoría. (pregunta #7)
- Se determinó la poca existencia de material de apoyo y bibliográfico relacionado con el problema y la factibilidad de elaborar dicha herramienta. (pregunta #12)

- **Conocimiento general del tema**

Los encargos de auditoría son de interés público, de allí radica la importancia que todos los miembros de las firmas de auditoría sean independientes en todos los trabajos que realizan, además de que es exigencia del Código de Ética de IFAC cumplir con todos los requerimientos de ética aplicables (Pregunta #1), especialmente con el de independencia que hasta establece dos secciones específicas sobre ella relacionadas con encargos de auditoría y revisión, y otros encargos que proporcionan un grado de seguridad. Asimismo, contiene un marco conceptual con el cual los profesionales en contabilidad pueden identificar las amenazas a la independencia y evaluar su importancia en el desarrollo de los encargos

- **Comprobación de la existencia del problema**

La inexistencia de un documento que estandarice la manera de evidenciar la independencia de las firmas de auditoría de una forma adecuada en el desarrollo de los encargos y que establezca procedimientos de prevención y corrección para dicho requerimiento (Pregunta #12), implica que tales entes estén vulnerables para que cualquier tipo de amenaza esté presente alrededor de su ejercicio profesional, siendo la influencia de estas el mayor problema para evidenciarla, seguido por la falta de controles adecuados para sobrellevar dicha situación. (Pregunta #5).

Cuando una firma no cumple con los requerimientos de ética aplicables y fundamentalmente el de la independencia puede verse afectada su reputación debido a que sus clientes existentes y futuros, e incluso los usuarios de la información financiera pueden perder la credibilidad y confianza en los trabajos y servicios que prestan. Pues, normalmente el público preferirá una empresa que se conduce de una forma ética y profesional. Generándose así un riesgo reputacional que se traduce en menores ingresos o en mayores gastos de remediación o en ambas cosas.

De acuerdo con los resultados las firmas están conscientes que al no evidenciar su independencia la opinión en el informe de auditoría no brindaría confianza para la entidad auditada y demás usuarios, además de que se pone en riesgo su juicio profesional (Pregunta #4). Consideran que el tipo de amenaza que puede tener un alto impacto sobre la independencia del auditor y por ende en el resultado del trabajo de auditoría es la de interés propio, debido a que ésta puede afectar una partida significativa de los estados financieros por algún conflicto financiero, interés económico o de otro tipo, llevando a una opinión que no proporcione la seguridad razonable que se necesita en dichos trabajos (Pregunta #7).

Si bien es cierto, que estas entidades no cuentan con una herramienta adecuada poseen políticas poco robustas que aplican antes de prestar sus servicios, entre ellas el conocimiento del cliente y su entorno, la presentación de la declaración de independencia como lo determinaron en los resultados (Pregunta #3), sin embargo, se limitan únicamente a lo que expresa dicho documento sin realizar procedimientos para reconfirmar a terceros que todo lo que allí se

establece es verídico, y que genera un ambiente de confianza entre el auditor, entidad auditada y demás usuarios para llevar a cabo los encargos que se les asignen.

Aunado a lo anterior, más de la mitad de los encuestados especificaron que existe poco o que no hay suficiente material de apoyo o bibliográfico sobre cómo evidenciar la independencia (Pregunta #12) por lo que consideraron que sería de mucha utilidad la creación de una guía de procedimientos para evidenciar dicho principio, cabe destacar que el otro porcentaje a pesar de que contestaron que existe suficiente material, sería un gran apoyo contar con dicha herramienta. (Pregunta #13)

Por otra parte, se evaluó específicamente al socio director para conocer qué criterios aplican para asignar a su personal un encargo, encontrándose las políticas internas, la capacidad y experiencia en un mayor porcentaje que las normas de conducta (Pregunta #1 de la segunda parte del cuestionario), dando lugar a una debilidad en el desarrollo de los encargos que puede suscitar si el personal no actúa de forma ética, pues todo profesional de la contabilidad debe ser íntegro; es decir, estar compuesto de todos los elementos necesarios para llevar a cabo de la mejor manera posible su trabajo. Asimismo, que aspectos toman en cuenta para realizar la rotación de sus empleados, obteniéndose con una mayor frecuencia las oportunidades de crecimiento profesional dentro de la firma; que las relaciones humanas que ellos tienen dentro de la firma y con el cliente. Observándose también que la parte ética pasa a segundo plano (Pregunta #3, segunda parte del cuestionario).

A pesar de lo anterior, las firmas consideran que la rotación debe efectuarse cada año para aumentar el grado de confianza del público en general y asegurar la independencia de los auditores (Pregunta #4, segunda parte del cuestionario). Por esto mismo, la mayoría estableció que capacitan a su personal en el área de ética profesional dos o más veces al año (Pregunta #6, segunda parte del cuestionario). Llegando a la conclusión de que las firmas de auditoría están conscientes de la importancia que tiene la práctica de los principios éticos, fundamentalmente el de la independencia en el ejercicio de su profesión, ya que su labor es de interés público y para lo cual debe tener una actitud independiente en mente y apariencia.

- **Determinación de la solución**

Con base a los resultados la mayoría de encuestados determinaron que sería de utilidad contar con una herramienta que sirva de apoyo en el cumplimiento de uno de los requerimientos principales como es la independencia (Pregunta #13, primera parte del cuestionario), e implícitamente también de otros que están estrechamente relacionados como la integridad y objetividad. Ya que, la importancia de la propuesta de solución radica en que además de prever y mitigar cualquier indicio o sospecha de amenazas a la independencia, será de gran beneficio; puesto que, les permitirá llevar a cabo sus encargos de manera segura, confiable y apegado a la normativa técnica, ética y legal relacionada con dicho principio. Así como, evidenciar la independencia de forma adecuada, debido a la seguridad razonable que debe emitir la opinión en el informe de auditoría y la confianza que se debe brindar a los clientes.

CAPÍTULO IV: PROPUESTA DE UNA GUÍA DE PROCEDIMIENTOS PARA EVIDENCIAR LA INDEPENDENCIA DE LAS FIRMAS DE AUDITORÍA EN EL DESARROLLO DE LOS ENCARGOS.

4.1 Descripción de la propuesta

4.1.1 Estructura de la propuesta

Según los resultados de la investigación de campo, las firmas de auditoría están conscientes que la importancia del Código de Ética radica en que en él se establecen los principios fundamentales que debe cumplir todo profesional en contaduría para prestar servicios íntegros y de calidad, fundamentalmente el de la independencia; ya que consideran que es relevante evidenciarla de una forma adecuada, debido a la seguridad razonable que debe brindar la opinión emitida en el informe de auditoría, y la confianza que deben generar en sus clientes al desarrollar los encargos.

La propuesta se basa en una guía de procedimientos para evidenciar la independencia de las firmas de auditoría en el desarrollo de los encargos, en la cual se establecen instrucciones más adecuadas que la simple declaración de independencia o cuestionario de verificación de independencia, generándose así una herramienta de apoyo para las firmas de auditoría inscritas en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

4.1.2 Alcance de la propuesta

Considerando lo dispuesto en cuanto al tema en el Código de Ética de IFAC, algunas NIAS y leyes relacionadas; la propuesta establece los procedimientos necesarios para evidenciar la independencia de las firmas de auditoría en el desarrollo de los encargos. Con dicha propuesta se busca detectar amenazas que pueden afectar la independencia de estos entes y a su vez dificultar el trabajo de auditoría. Así como realizar de manera más efectiva y segura la ejecución de los encargos.

La herramienta está dirigida a los socios directores, gerentes y demás personal de las firmas de auditoría inscritas en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

4.1.3 Justificación de la propuesta

De acuerdo a los resultados de la investigación de campo, las firmas de auditoría del área metropolitana de San Salvador, presentan problemas y deficiencias para evidenciar su independencia con la entidad auditada, ya que según la información obtenida mediante el cuestionario algunas firmas cuentan solo con la declaración de independencia, otras con un cuestionario de verificación de independencia y otras ni siquiera le toman importancia puesto que no la evidencian; por lo que con la propuesta se proporciona una guía que las firmas pueden aplicar para evidenciar de una forma más adecuada su independencia en el desarrollo de los encargos.

Debido a la gran oferta de profesionales en contaduría pública que se encuentra en la actualidad, se ha visto en la necesidad de implementar nuevas medidas acordes a buscar soluciones factibles que velen por la integridad física y mental del profesional y así prevenir que las amenazas que existen en su entorno puedan afectarla.

Es de vital importancia contar con una herramienta que permita mantener un mejor control sobre el personal que desempeña el trabajo de auditoría, y que también sirva de apoyo para documentar apropiada y adecuadamente la independencia de los profesionales en contaduría pública. La independencia, las facultades y las responsabilidades del auditor plantean elevadas exigencias éticas, las cuales se deben tomar en cuenta para todo el personal de la firma, así como de las obligaciones profesionales que deben de cumplir. La conducta debe de ser irreprochable en todos los momentos y circunstancias.

4.1.4 Planteamiento del caso

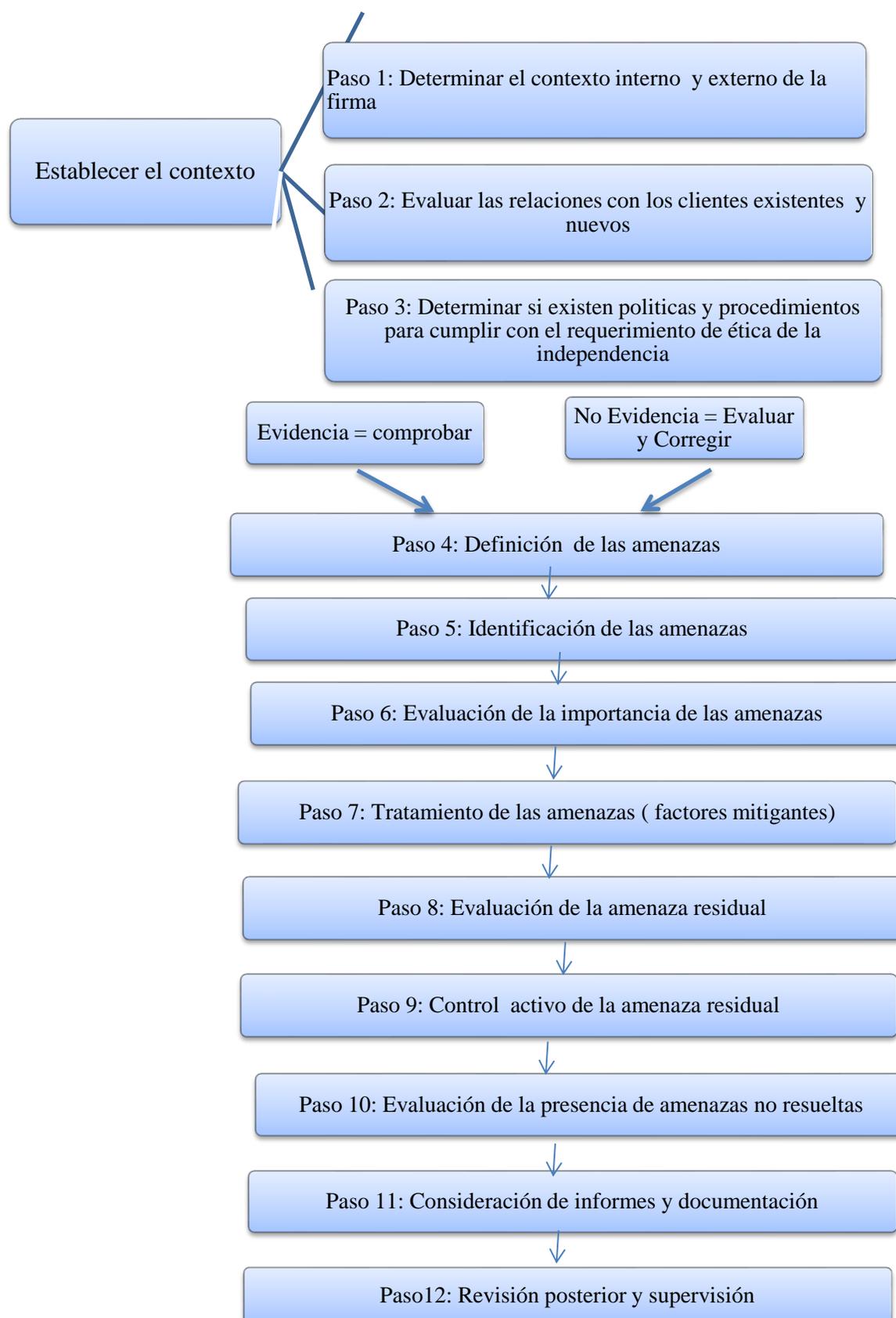
El desarrollo del caso práctico fue abordado en doce pasos, que contienen el establecimiento del contexto interno y externo de la firma, identificación de las amenazas, la evaluación de las amenazas, el tratamiento de las amenazas, revisión posterior y supervisión, entre otros. Para ello, se hará uso de una firma ficticia denominada: **R.P. consultores S.A. de C.V.**, que presenta problemas con las amenazas a la independencia; debido a que su cliente Servicios Integrales, S.A. de C.V., a quien le ha prestado servicios de auditoría por un periodo de 8 años le ha solicitado que además de realizar la auditoría externa le elabore los registros contables y sus correspondientes estados financieros; tomando en cuenta dentro del equipo de auditoría al sobrino de uno de los miembros de la Junta Directiva, quien a su vez tiene una participación accionaria muy significativa dentro de la entidad. La firma para no perder a uno de sus mejores clientes decidió aceptar dicho compromiso.

El auditor menciona que se encuentra expuesto a intimidaciones por parte de los socios de la empresa donde se está desarrollando el encargo de auditoría. Esta situación ocurrió cuando el auditor, sin querer, en el pasado proporcionó una falsa alarma cuando no había problemas. La presión del cliente hace que el auditor pase por alto las acciones sospechosas de los registros y no está dispuesto a oponerse a una opinión compartida por una parte del equipo de auditoría y ha sido amenazada con prescindir de los servicios de auditoría o por amenazas de demanda, por parte del cliente.

La empresa le promociona a la firma la compra de acciones de la empresa para ser socio dentro de la empresa por ser el auditor de dicha empresa por más de 5 años en el desarrollo de los encargos y actúa como abogado en su nombre en litigios o disputas que pueda tener con terceros por tener un mayor conocimiento de las actividades de Servicios Integrales S.A. de C.V., y así ganar a su favor las demandas legales que pudiera tener en su contra.

Con base en los conocimientos del Código de Ética de IFAC y las normas de auditoría relacionadas con el tema de independencia; RP Consultores S.A. de C.V, desea corregir dicho problema y así no afectar su reputación, desarrollando todos sus trabajos de forma segura. Por lo que considera necesario buscar procedimientos que le permitan llevar a cabo todo lo dicho anteriormente. Debido a esto ha decidido utilizar la guía de procedimientos para evidenciar la independencia de las firmas de auditoría en el desarrollo de los encargos.

4.1.5 Esquema de pasos para resolución del caso.



4.2 PROCEDIMIENTOS PARA EVIDENCIAR LA INDEPENDENCIA EN EL DESARROLLO DE LOS ENCARGOS.



R.P. consultores S.A. de C.V

ÍNDICE

4.3	Consideraciones previas	10
4.4	Objetivos	11
4.5	Base legal y normativa	12
	Establecer el contexto	12
4.6	Paso 1: Determinar el contexto interno de la firma	12
4.6.1	El contexto interno de la firma	12
4.6.1.1	Generalidades de la firma	13
4.6.1.2	Personal profesional	13
4.6.1.3	Valores	14
4.6.1.4	F.O.D.A. de la firma	15
4.6.1.5	Visión	15
4.6.1.6	Misión	16
4.6.1.7	Clientes	16
4.6.2	El contexto externo de la firma	17
4.7	Paso 2: Evaluar las relaciones con los clientes existentes y nuevos	18
4.7.1	Con respecto a la firma y su personal	19
4.7.2	Con respecto a la integridad del cliente	19
4.8	Paso 3: Existencias de políticas	21
4.9	Paso 4: Definición de las amenazas	22
4.10	Paso 5: Identificación de las amenazas	25
4.11	Paso 6: Evaluación de las amenazas	27
4.11.1	Criterios de medición	40

		79
4.11.1.1	Impacto	40
4.11.1.2	Probabilidad	44
4.12	Paso 7: Tratamiento de las amenazas (Factores mitigantes)	45
4.12.1	Instrumento de control de las amenazas a la objetividad del auditor	48
4.13	Paso 8: Evaluación de la amenaza residual	53
4.14	Paso 9: Control activo de la amenaza residual	53
4.15	Paso 10: Evaluación de la presencia de amenaza no resueltas	54
4.16	Paso 11: Consideraciones de informes y documentación	54
4.17	Paso 12: Revisión posterior y supervisión	55

4.3 CONSIDERACIONES PREVIAS

La independencia es uno de los requerimientos éticos que tiene sus apartados específicos tanto en la normativa técnica como en la ética y legal. Ya que por medio de ella, los auditores y los profesionales en contaduría pública demuestran ser objetivos e imparciales en la realización de sus trabajos. Pero hoy en día, dicha cualidad se ve afectada por muchas circunstancias que se dan en el entorno y que pueden afectar para que ésta se dé de una forma exitosa; complicando también el desarrollo del trabajo y el resultado del mismo.

Debido a lo antes expuesto *R.P. consultores S.A. de C.V.*, comprometida con sus valores éticos y de calidad, se ha visto en la necesidad de tomar medidas eficaces para corregir las amenazas a la independencia, poniendo en práctica los procedimientos para evidenciar la independencia en el desarrollo de los encargos.

Por lo tanto, la presente herramienta se desarrollará en doce pasos; los cuales ayudarán a fortalecer y mejorar la imagen corporativa de la firma estableciendo procedimientos, tanto para los empleados como para los socios directores.

4.4 OBJETIVOS

- Proponer una herramienta que ayude a las firmas de auditoría al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables al principio de independencia; pues, según el Código de Ética de IFAC la actitud mental independiente y la independencia aparente son necesarios para permitir al profesional en contabilidad expresar una opinión sin prejuicios, libre de conflicto de intereses, o de influencia indebida de terceros.
- Generar valor agregado a la imagen de la firma ante sus clientes nuevos y existentes, a través de una correcta y adecuada evidencia de su independencia; siendo el medio por el cual los auditores podrán emitir un resultado un poco más confiable.
- Identificar las amenazas a la independencia que están o pueden afectar en un futuro próximo a la firma con procedimientos adecuados para prevenirlas y de ser posible eliminarlas.
- Mantener la confianza de sus clientes, a través de mecanismos adecuados para la prestación de servicios seguros y de calidad.

4.5 BASE LEGAL Y NORMATIVA.

Dentro del marco de referencia técnica, ética y legal utilizado para la elaboración de la propuesta están:

- a) Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.
- b) Código de Ética para profesionales de la contabilidad de IFAC (adoptado según resolución del Consejo No. 30/2013, dejando sin efecto el Código de Ética nacional de mayo 2005).
- c) Normas Internacionales de Auditoría (NIA 200, 220, 260, 700, entre otras)
- d) Norma Internacional de Control de Calidad (NICC 1)
- e) Ley de Ética Gubernamental y su reglamento.
- f) Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (NIEPAI).

ESTABLECER EL CONTEXTO.

4.6 Paso 1: DETERMINAR EL CONTEXTO INTERNO Y EXTERNO DE LA FIRMA.

4.6.1 El contexto interno de la firma.

La firma R.P. consultores S.A. de C.V, fue fundada en agosto de 2006 por los profesionales independientes Jenniffer Yamileth Escobar Martínez, Laura del Carmen Henríquez Alvarado, Jael Arafhat Mescali Juárez, Ana Gregoria Vitalina Martínez Reyes y Medardo Ascencio Pérez; con la profesión de Contaduría Pública de acuerdo a las leyes de la república de

El Salvador la cual se dedica a la prestación de servicios de Contaduría Pública, Auditoría y Asesoría en materia económica, financiera, administrativa y tributaria.

La experiencia profesional de la firma data desde hace 10 años. Desde entonces ha proporcionado servicios profesionales a los clientes en las diferentes ramas utilizando normativa nacional e internacional, según sea el caso, poniendo en práctica en todo momento la ética profesional, utilizando en la actualidad la declaración de independencia para cumplir con dicho requerimiento ético.

4.6.1.1 Generalidades

Fecha y Lugar de Fundación: San Salvador 11 de agosto del 2006.

NIT: 0614-110806-101-0

NCR: 1150

DIRECCION: Colonia Escalón 75 avenida Norte #17325, San Salvador, El Salvador

Está conformada por un grupo de profesionales especializados en las diferentes áreas como Auditoría Externa, Auditoría Fiscal, Impuestos, Asesoría Contable y Financiera, Asesoría de Leyes y Obligaciones Tributarias. Todo ello con el fin de brindar un servicio integral a la medida de sus clientes y llevarlos al éxito en el mercado.

4.6.1.2 Personal profesional

La firma actualmente cuenta con más de treinta personas que están trabajando a tiempo completo la cual se clasifica de la siguiente manera:

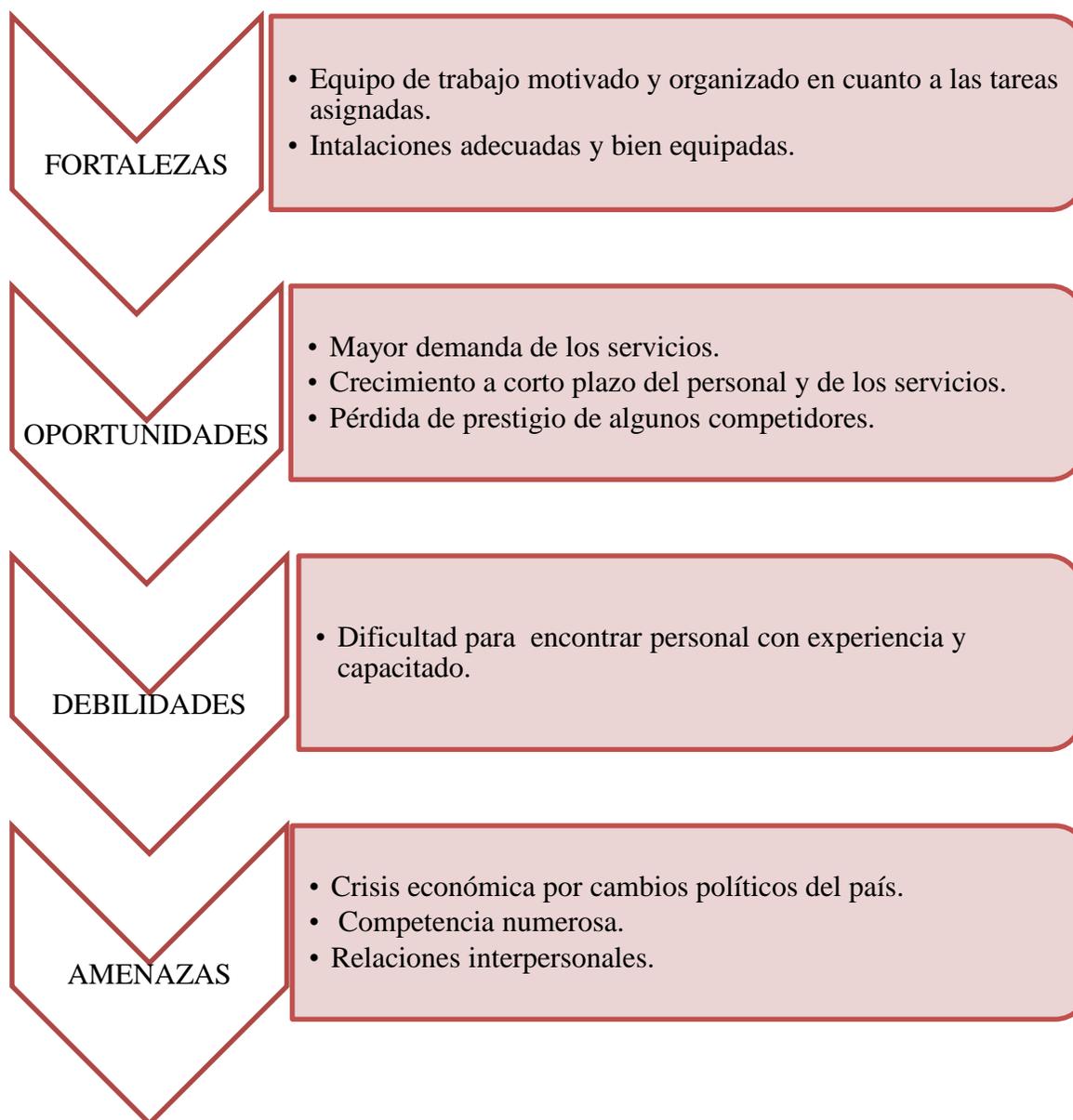
- a) Accionistas
- b) Directores
- c) Representante legal
- d) Auditor externo
- e) Supervisores
- f) Evaluadores
- g) Auxiliares

Cada uno de ellos se capacita en el área de ética profesional cada año, según su plan de educación continua.

4.6.1.3 Valores

Los valores por los que destacan y que están apegados al Código de Ética son: honestidad, motivación, confidencialidad, puntualidad, responsabilidad, comunicación, entre otros.

4.6.1.4 F.O.D.A. de la firma RP CONSULTORES, S.A DE C.V.



4.6.1.5 VISIÓN

Ser una firma nacional líder en proveer atención personalizada de servicios de auditoría, contabilidad y consultoría a empresas. Ser el soporte principal de las decisiones empresariales de nuestros clientes. Respaldadas en la más alta calidad técnica de nuestros profesionales que ejecutan su trabajo con ética profesional, a fin de contribuir al logro de los objetivos a corto,

mediano y largo plazo, y de esta forma contribuir al desarrollo económico y humano de las empresas y el país.

4.6.1.6 MISIÓN.

Somos una organización multidisciplinaria que apuesta a la capacitación continuada de sus funcionarios, que provee servicios personalizados de auditoría, contabilidad y consultoría a empresas, dedicada a satisfacer las necesidades de nuestros clientes, apoyándolos en la búsqueda de su ventaja diferencial y éxito empresarial, y agregando valor, para su beneficio.

4.6.1.7 Clientes.

Los clientes son generalmente locales y con diferentes actividades económicas (comerciales, industriales y de servicios), las cuales son personas naturales y jurídicas legalmente establecidas. Entre los cuales se pueden mencionar:

- a) Servicios Integrales, S.A. DE C.V.,
- b) Almacenes MN, S.A. DE C.V.,
- c) Ferretería la predilecta,
- d) Distribuidora comercial SISI,
- e) Comercial ASTON,
- f) Entre otros.

4.6.2 El contexto externo de la firma.

El mundo viene transformándose por los cambios que experimentan los sistemas económicos, por la innovación tecnológica necesaria para el desarrollo de la comunicación dentro del desarrollo de los trabajos de auditoría el cual puede ser afectado por las fluctuaciones económicas, financieras, monetarias, entre otras, esto por el cambio muy acelerado y permanente hoy en día, fortalecido por el continuo desarrollo tecnológico en la creación de nuevos servicios.

El mercado adquiere características que de acuerdo a las barreras comerciales, los mercados nacionales van cambiando por la competencia extranjera, la cual posee mayor eficiencia y por ello eleva la competitividad, por los elementos que componen el contorno; por ello puede que se cree una situación de competencia entre las mismas sociedades de auditoría para lograr permanecer y de lo que puedan ocasionarle a las demás firmas de auditoría; ya que es lo que puede causar que la firma sea llevada a la quiebra.

Por ello, necesita lograr una ventaja competitiva sostenible sobre sus competidores ya sea a corto o largo plazo, aprovechándola para lograr generar beneficios sostenibles. Dichas ventajas pueden darse a través del liderazgo de los costos y la diferenciación del servicio ofrecido haciendo constar que es único para sus clientes.

El ambiente regulatorio en el desarrollo de los encargos de auditoría puede abarcar, el marco de información financiera aplicable y el ambiente legal. Dentro de la legislación aplicable se incluyen:

- Código de Ética para profesionales de la contabilidad de IFAC.
- Norma Internacional de Control de Calidad (NICC-1)
- Normas Internacionales de Auditoría.
 - NIA 200
 - NIA 220
 - NIA 260
 - NIA 700
- Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría.
- Norma de Educación Continuada.
- Código Tributario.
- Ley de la Corte de Cuentas de la República.
- Código de Comercio.
- Ley de Ética Gubernamental
- Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (NIEPAI).

4.7 Paso 2: EVALUAR LAS RELACIONES CON LOS CLIENTES EXISTENTES Y NUEVOS.

La firma posee procedimientos para la aceptación de clientes nuevos y para dar continuidad a los existentes en el desarrollo de los trabajos por parte del personal, tal como lo establece la NICC-1, entre ellas están:

4.7.1.1 Con respecto a la firma y su personal

- a) Conocimiento de la firma.

Es competente para llevar a cabo el compromiso y cuenta con la capacidad, incluyendo el tiempo y los recursos para hacerlo, se ha considerado: la integridad del personal de la firma, la reputación de la entidad y de los principales accionistas y los responsables del gobierno corporativo.

- b) Tener experiencia suficiente y adecuada, según el giro de la entidad.

Cuenta con los recursos humanos capacitados, las personas competentes y el tiempo suficiente y eficiente para desarrollar el trabajo requerido por el cliente.

- c) Cumplimiento de los acuerdos convenidos con la empresa.

Responsabilidad de la administración por los estados financieros. El alcance que tendrá la auditoría, incluyendo las referencias a las legislaciones aplicables, los reglamentos o los principales pronunciamientos de organismos profesionales a los cuales se adhiere el auditor. La forma de los informes, el riesgo inevitable de que algunas representaciones erróneas sustanciales puedan no ser descubiertas. Acceso sin restricción a cualquier registro, documentación y otra información solicitada en conexión con la auditoría.

4.7.1.2 Con respecto a la integridad del cliente

- a) Conocimiento de la identidad y reputación de los altos directivos.

La información relevante sobre el cliente como razón social, dirección, tipo de industria, tipo de encomienda y el período en que se llevará a cabo el trabajo.

b) Origen de las actividades.

En cuanto al desarrollo de las actividades de las empresas a las cuales se les trabaja, se realiza una investigación, inspección y verificación de las actividades que realiza cada empresa en el mercado.

c) No permitir una subvaluación del trabajo encomendado.

Es necesario hacer una evaluación minuciosa sobre cuál es el valor del trabajo, muchas veces puede ser subvaluado, sin embargo, muchas ocasiones sucede que nuestro trabajo está bien pagado; en casos, el aumento es casi imposible, las empresas saben cuánto es el valor del desarrollo de los encargos de auditoría en el mercado, por tener comparaciones de precios con otras firmas.

d) Evaluar si el cliente no se encuentra metido en actividades delictivas.

Se realiza una evaluación de los cumplimientos de los principales principios éticos de la empresa, una investigación de si existe algún proceso judicial o procesal para la empresa o accionista de la empresa para quien desarrolla el trabajo y de su personal.

e) Verificar si existen motivos para no renovar a la firma predecesora.

En una época de crisis económica, lo ideal sería no perder clientes; sin embargo, aceptar un nuevo trabajo o un nuevo cliente sin realizar la evaluación pertinente, trae consigo el enorme riesgo de deteriorar la reputación profesional de una firma y de sus integrantes, que durante años de trabajo se ha construido.

- f) Comunicación de conformidad con los requerimientos de ética aplicables que presten o hayan prestado servicios profesionales de contabilidad al cliente. De igual forma indagar con bancos, asesores jurídicos y otras empresas del sector.

4.8 Paso 3: EXISTENCIA DE POLÍTICAS

R.P. consultores S.A. de C.V tal como lo establece la NICC-1 obtiene anualmente una confirmación escrita relativa a la independencia del personal, de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables.

Además de dicha confirmación la firma cuenta con las políticas siguientes:

- a) Dar información relevante sobre los encargos de clientes, incluido el alcance de los servicios, con el fin de permitir evaluar el impacto global si lo hubiera, sobre los requerimientos de independencia.
- b) Suministrar con prontitud las circunstancias y relaciones de amenazas a la independencia, para adoptar medidas adecuadas.
- c) Exigir la información importante de la firma y su personal sobre si satisfacen los requerimientos de independencia, los mantienen actualizados y si pueden adoptar las medidas adecuadas con respecto a las amenazas.

A pesar de todo lo anterior R.P. consultores S.A. de C.V considera que sus políticas y procedimientos; en especial la declaración de independencia no llegan a cumplir con su visión y mucho menos con las expectativas de buena imagen y confianza que quiere exponer ante sus clientes y usuarios de la información financiera. Por lo tanto, se ve en la necesidad de buscar una alternativa para lograr lo antes mencionado y que sirva de soporte de dicha carta.

4.9 Paso 4: DEFINICIÓN DE LAS AMENAZAS

Las amenazas pueden ser originadas por una amplia gama de relaciones y de circunstancias. Cuando una relación o una circunstancia origina una amenaza, dicha amenaza podría comprometer, o se podría pensar que compromete, el cumplimiento por el profesional de la contabilidad de los principios fundamentales. Una circunstancia o una relación pueden originar más de una amenaza, y una amenaza puede afectar al cumplimiento de más de un principio fundamental. Según el Código de Ética de IFAC las amenazas a la independencia del auditor son:

(a) Amenaza de interés propio – amenaza de que un interés, financiero u otro, influyan de manera inadecuada en el juicio o en el comportamiento del profesional de la contabilidad.

a) Honorarios de un mismo cliente con un porcentaje significativo sobre el total de ingresos anuales de la firma.

b) Existencia de presiones comerciales recibidas desde afuera de la entidad donde se encuentra laborando.

c) Mantener una relación empresarial significativa y estrechamente con el cliente del encargo.

(b) Amenaza de autorrevisión – amenaza de que el profesional de la contabilidad no evalúe adecuadamente los resultados de un juicio realizado o de un servicio prestado con anterioridad por el profesional de la contabilidad o por otra persona de la firma a la que pertenece o de la entidad para la que trabaja, que el profesional de la contabilidad va a utilizar como base para llegar a una conclusión como parte de un servicio actual.

a) La firma prepara los datos originales utilizados para generar los registros que se analizarán.

b) Un miembro del equipo de auditoría es o ha sido recientemente un director, funcionario o empleado del cliente.

(c) Amenaza de abogacía – amenaza de que un profesional de la contabilidad promueva la posición de un cliente o de la entidad para la que trabaja hasta el punto de poner en peligro su objetividad.

a) La firma promociona la compra de acciones de un cliente.

b) El profesional actúa como abogado en nombre de un cliente en litigios o disputas con terceros.

(d) Amenaza de familiaridad – amenaza de que, debido a una relación prolongada o estrecha con un cliente o con la entidad para la que trabaja, el profesional de la contabilidad se muestre demasiado afín a sus intereses o acepte con demasiada facilidad su trabajo,

- a) Un miembro del equipo es familiar próximo o miembro de la familia inmediata de un administrador o directivo del cliente
- b) Un miembro del equipo posea a un miembro de la familia inmediata o un familiar próximo sea un empleado del cliente en un puesto que le permita ejercer una influencia sobre los resultados.
- c) Relación profesional prolongada con un cliente.

(e) Amenaza de intimidación – amenaza de que presiones reales o percibidas, incluidos los intentos de ejercer una influencia indebida sobre el profesional de la contabilidad, le disuadan de actuar con objetividad.

- a) Existencia de amenazas de despido o de sustitución del profesional de contabilidad en la empresa donde está desarrollando el trabajo de auditoría.
- b) Una persona dominante que intenta influir en el proceso de toma de decisiones dentro de la empresa.
- c) Actuación contraria a las disposiciones éticas, legales y reglamentarias de la ejecución del ejercicio profesional del auditor en el desarrollo de los encargos.
- d) La firma ha sido amenazada por el cliente con ser demandada.

4.10 Paso 5: IDENTIFICACIÓN DE LAS AMENAZAS

Para la identificación de la existencia de las distintas amenazas a la independencia, se deberán analizar, y valorar las actividades y servicios, así como las distintas situaciones y circunstancias de las que se deriven dichas amenazas atendiendo a su naturaleza real y a la evaluación del riesgo asociado a cada una de ellas.

Las amenazas que se pueden derivar de las actividades dentro del desarrollo de los trabajos de auditoría son: autorrevisión, abogacía, interés propio, intimidación y familiaridad, la primera responsabilidad de los auditores dentro del marco para el control de la objetividad es identificar las amenazas que puedan generarse en el desarrollo de los encargos. Cualquier situación o circunstancia que pueda hacer que los auditores cuestionen su habilidad para actuar con tendencias hacia una parte de la empresa debe ser definida como una amenaza. Cada amenaza a la independencia, por insignificante que parezca, debería ser identificada en este paso. Tales amenazas serían comunicadas a la dirección para que ésta pueda participar proactivamente en su proceso de control.

La firma ha presentado problemas con su independencia debido a las amenazas que han ocurrido en el desarrollo de los encargos; en este momento su cliente Servicios Integrales, S.A. de C.V., a quien le ha prestado servicios de auditoría por un periodo de 8 años les solicitó que además de realizar la auditoría externa también le elaboren los registros contables y los correspondientes estados financieros; tomando en cuenta dentro del equipo de auditoría al sobrino de uno de los miembros de la Junta Directiva, quien a su vez tiene una participación accionaria muy significativa dentro de la entidad. Por lo tanto la firma para no perder a uno de

sus mejores y principales clientes decidió aceptar la propuesta de la empresa de tomar en cuenta al familiar del miembro de la Junta Directiva de la empresa.

Se reafirmó que el auditor se encuentra expuesto a intimidaciones por parte de los socios de la empresa donde está desarrollando el encargo de auditoría. Esta situación ocurrió cuando el auditor, involuntariamente, en el pasado proporcionó una falsa alarma en el desarrollo de su trabajo cuando no presentaba problemas. La presión del cliente hace que el auditor pase por alto las acciones sospechosas de los registros dentro de la empresa y por ello no se opone a una opinión compartida por una parte del equipo de auditoría y ha sido amenazado con prescindir de los servicios de auditoría o por amenazas de demanda en su contra, por parte del cliente de auditoría.

La empresa también le ha hecho promociones a la firma en la compra de acciones dentro de la empresa para ser socio de la empresa por ser el auditor de dicha empresa por más de 5 años en el desarrollo de los encargos y actuar como abogado en nombre de ella, en litigios o disputas que pueda tener con terceros por tener un mayor conocimiento de las actividades de Servicios Integrales S.A. de C.V., y así ganar a su favor las demandas legales que pudiera tener en su contra.

4.11 Paso 6: EVALUACIÓN DE LA IMPORTANCIA DE LAS AMENAZAS

En este paso la firma debe realizar un examen detallado de las amenazas, es decir; estudiar cualquier indicio o aspecto que se esté dando tanto dentro de la firma, así como con el cliente y que considere que puede dar lugar a una o varias amenazas.

La importancia de las amenazas depende de factores, cuantificables o no, tales como la condición, cargo o influencia de las personas o entidades implicadas, la naturaleza del factor o circunstancia que origina la amenaza, la concurrencia de otras circunstancias de las que puedan surgir otras amenazas, los servicios y relaciones mantenidos con la entidad auditada y el contexto en que se realiza la auditoría; se considerará significativa si, de acuerdo con los factores que concurran, por separado y en conjunto, se incrementa el grado de riesgo hasta el punto de que resulte comprometida su independencia.

Para realizar la evaluación de las amenazas que puedan afectar la independencia del profesional en el ejercicio de su profesión se consideran los criterios siguientes:

- a) Describir la situación. Describir la relación que pudiera tener el auditor con la empresa auditada, que pudieran generar amenazas a la independencia. Considerando las relaciones de familiares próximos o personas con la entidad auditada. Para el caso en estudio la firma RP Consultores S.A. de C.V. aceptó el compromiso de realizar los registros contables y sus correspondientes estados financieros, además de prestar los servicios de auditoría externa, considerando dentro de su equipo de auditoría al sobrino de uno de los

socios que tiene a la vez una participación significativa dentro de Servicios Integrales, S.A de C.V.

- b) Identificación de amenazas al cumplimiento del deber de la independencia. La firma al aceptar el compromiso le dio paso a las amenazas que afectan dicho principio.
- c) Aplicación de medidas, para eliminar o reducir las amenazas. Ante tal situación RP Consultores S.A. de C.V. desea corregir dicho problema para fortalecer y mejorar su imagen; así como para dar cumplimiento a lo exigido en el Código de Ética de IFAC y algunas normas relacionadas con el término de independencia.

La independencia del auditor en el ejercicio de su profesión puede verse afectada por la existencia de diferentes tipos de amenazas, se deberá de analizar y valorar las actividades y servicios, así como las distintas situaciones y circunstancias que se derivan de dichas amenazas atendiendo a su naturaleza y a la evaluación del impacto que conlleva a la imagen del auditor o firma de auditoría.

El director de la firma o directores de la firma de auditoría es el encargado de realizar la evaluación de las amenazas que afectarían la independencia de los profesionales dentro de las empresas o clientes en el desarrollo de los trabajos de auditoría.

Dicha evaluación es imprescindible, puesto que los servicios de auditoría desarrollados bajo amenazas podrían comprometer su independencia y, de alguna manera, por muy insignificantes que fueran, podrían intensificarse durante el desarrollo de la auditoría.

Para la evaluación se tomó como base la naturaleza de cada posible amenaza determinada por el auditor, tomando en consideración los factores siguientes:

- a. Relacionada con la naturaleza, incidencia en las actividades, hechos económicos, según el nivel de impacto.
- b. La magnitud de los parámetros, calificación asignada a cada amenaza a la independencia.
- c. Frecuencia de los cambios de las políticas administrativas dentro de la firma de auditoría
- d. Experiencia de las auditorías realizadas anteriormente.

Para realizar la evaluación la firma RP Consultores S.A. de C.V, efectuó un examen y una valoración del riesgo similar a la realizada en una auditoría de estados financieros, pero considerando aspectos relacionados a la independencia del auditor, se desarrolló de la siguiente manera:

N°	PREGUNTA	Amenaza de interés propio	Amenaza de familiaridad	Amenaza de intimidación	Amenaza de auto revisión	Amenaza de abogacía	Comentarios
1	¿Dependen los ingresos totales de la firma de los honorarios totales percibidos de un cliente?	Si	No	Si	No sabe	No	La entidad es el cliente principal.
2	¿Cuenta un miembro del encargo de auditoría con un familiar inmediato o un familiar próximo, en un puesto que le permite ejercer influencia significativa sobre la materia que es objeto de análisis en el encargo?	No	Si	No sabe	No	No	
3	¿Poseen vínculos familiares, ya sea con los empresarios, con los administradores o con los responsables del área económica-financiera, de la entidad auditada, en el sentido de una relación de parentesco con las personas afectadas?	Si	Si	No	Si	No sabe	

4	¿Han recibido amenazas o cualquier otro tipo de intimidación por parte la entidad o empleados en la ejecución del encargo de auditoría?	No	No	Si	No	No sabe	Se debe de realizar según lo quiere la entidad.
5	¿Existe alguna persona que ejerza dominio en la administración de la compañía y que tenga capacidad de influenciar en los asuntos que puedan afectar en el desarrollo del encargo de auditoría?	Si	Si	Si	Si	No	
6	¿Algún miembro del equipo de auditoría se siente presionado para aceptar el juicio de un empleado de la entidad auditada por contar con más experiencia en relación a las actividades de la entidad?	Si	No sabe	Si	No	No	Se deja influenciar por un empleado por no tener mucha experiencia.

7	¿Ofrecen algún tipo de regalo o trato preferente por parte de la entidad auditada para algún miembro del equipo en el desarrollo del encargo de auditoría?	Si	No	Si	No sabe	No	
8	¿Han realizado indagaciones en trabajos realizados anteriormente que hayan participado o influido en el trabajo de la presente auditoría?	No sabe	Si	No	Si	No sabe	Se toman en cuenta el trabajo de los auditores anteriores.
9	¿Prestan un servicio adicional para actuar a favor de la entidad auditada para revisar el trabajo realizado o recibir asesoramiento legal, en la existencia de litigios o demandas en contra de la empresa auditada?	Si	No	No sabe	No	Si	Actúa como defensor en casos de demandas

10	¿Realizan evaluaciones sobre si la firma está en la posibilidad de perder un cliente importante, si no realiza el encargo de acuerdo a lo que los socios desean?	Si	No	Si	No	No	Por ser el cliente principal se debe de acatar lo que el cliente quiere.
11	¿Ofrece la entidad auditada a un miembro del equipo de auditoría el poder incorporarse al personal interno de la empresa?	Si	Si	No sabe	Si	No	
12	¿Posee influencias significativas la gerencia de la entidad auditada en la participación del desarrollo del encargo de auditoría?	Si	Si	Si	No	No	Existe mayor influencia de gerencia.
13	¿Realizan la rotación obligatoria de los miembros del equipo cuando ya han transcurridos 3 años, aplicando procedimientos de control de calidad?	No	No sabe	No	Si	No	

14	¿Presenta algún tipo de intimidación para algún miembro del equipo para cambiar la evaluación que se ha hecho a la entidad auditada?	No sabe	Si	Si	No	No sabe	La amenaza para dar un informe a favor del cliente
15	¿Ha recibido algún miembro del equipo en el desarrollo del encargo de auditoría algún tipo de remuneración o regalías en cuanto a la elaboración de un pedido de la empresa de emitir, en lo posible, un informe favorable sin salvedades?	Si	Si	No	No sabe	No	se han recibido regalos por un trabajo o invitaciones
16	¿Comunica cuando existe algún cliente dominante, que pueda afectar a la independencia de algún miembro del equipo de auditoría o de la firma?	Si	Si	Si	No sabe	No	Existen gerencias dominantes para cambiar la opinión.

17	¿Investigan la existencia de litigios en que pudieran estar involucrados los auditores de trabajos anteriores y demuestra que se afectó su independencia para determinados clientes?	No	Si	Si	Si	No sabe	
18	¿Cuenta con algún cliente que le tenga el pago de honorarios atrasados y esto lo lleve a poder afectar su independencia, al dar un informe a favor de la entidad a la cual se le está desarrollando el trabajo de auditoría?	Si	Si	Si	No sabe	No	Clientes con pago de honorarios atrasados.
19	¿Ha participado algún miembro del equipo o socio, en auditorías internas de la entidad auditada a la cual se le está desarrollando el encargo?	Si	Si	No sabe	Si	No	

20	¿Cumplen los miembros del equipo del encargo con el mínimo de horas de educación continua que el Consejo determina para las áreas específicas?	No sabe	No	No	No	No	20 horas mínimo.
21	¿Evidencian su independencia por medio de la declaración de independencia?	Si	Si	Si	Si	Si	Carta de independencia
22	¿Comunican junto a la declaración de independencia todas las relaciones y cuestiones que se puede esperar que afecten en el desarrollo del encargo?	Si	Si	Si	Si	No sabe	Algunas veces se realizan
23	¿Ofrecen servicios de contabilidad y de auditoría interna, a socios o empleados de la empresa a la que se está desarrollando el encargo de auditoría?	No	Si	No	Si	No	
24	¿Cuentan con controles internos capaces de detectar una amenaza a la independencia?	Si	No sabe	No sabe	No	No	

25	¿Realizan evaluaciones de control de calidad a las auditorías externas que se realizan dentro de la firma de auditoría?	Si	Si	No	Si	No	Se llenan programas de auditoría
26	¿Han existido en algún o algunos encargos de auditoría honorarios contingentes?	Si	No sabe	No	No	No	
27	¿Cuentan con políticas dentro de la firma que prohíban a los auditores o miembros del equipo a que asistan al cliente en la toma de decisiones dentro de la gerencia de la entidad auditada?	Si	Si	Si	No	No	
28	¿Prestan servicios de valoración de los estados financieros que conduzcan a una evaluación de cantidades significativas, con efecto en otros documentos contables?	Si	No sabe	No	Si	No	

29	¿Comunicarán las cuestiones clave de la auditoría encontradas dentro del informe; y que estén relacionadas con su independencia y que según su juicio han sido con mayor relevancia dentro de la auditoría que se ha desarrollado, según lo que menciona la NIA 701 (Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe emitido por un auditor independiente)?	No	Si	No	Si	No	
30	¿Cuentan con un período mínimo de años en la prestación de servicios de auditoría para las empresas?	Si	Si	No sabe	No	No	10 años

Totales del examen aplicado a las amenazas a la independencia del auditor en el desarrollo de los encargos.

	Amenaza de Interés Propio	Amenaza de Familiaridad	Amenaza de Intimidación	Amenaza de Auto revisión	Amenaza de Abogacía
Si	21 de 30	19 de 30	14 de 30	13 de 30	2 de 30
No	6 de 30	6 de 30	10 de 30	12 de 30	22 de 30
N/S	3 de 30	5 de 30	6 de 30	5 de 30	6 de 30

Para calificar el nivel de impacto se considerarán las respuestas afirmativas, pues son las que nos proporcionan la pauta para determinar si la independencia de la firma y su personal se está viendo afectada por las diferentes amenazas.

4.11.1 Criterios de medición

4.11.1.1 Impacto

Se refiere a los efectos o desgastes sobre la firma y se establece con base al nivel de pérdida de la independencia o perjuicio que podría resultar en el caso de concretarse la amenaza y consecuencia en los objetivos, misión y visión de la firma. Muchas veces el impacto es medido en términos monetarios, impactos operacionales, daños reputacionales u otras bases sobre las cuales la firma podría evaluar la importancia de las amenazas una vez estas se materialicen.

Para la siguiente calificación la firma R.P consultores, S.A de C.V., consideró la evaluación realizada anteriormente.

Tabla N° 2: Nivel de impacto para evaluar las amenazas

Rango	Clasificación
21 - 30	Alto
11 - 20	Medio
1 – 10	Bajo

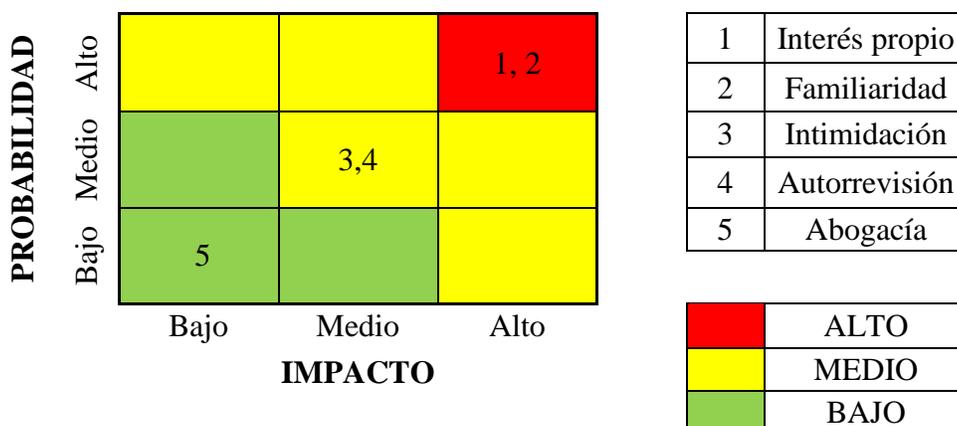
Fuente: Elaboración propia

Para calificar entre ésta escala se pueden establecerse más factores, pero para el caso en estudio se tomaron en cuenta los siguientes:

- 1) Financiero/contable
- 2) Cumplimiento de políticas y procedimientos
- 3) Período mínimo de prestación de servicios
- 4) Controles internos para detectar las amenazas.

Tabla N° 3: Matriz de evaluación de las amenazas a la independencia del auditor

N°	Tipo de amenaza	Base para impacto	Evaluación de la amenaza		
			Calificación	Valor	Nivel
1	Interés propio	Financiero/contable, cumplimiento de políticas y procedimientos, controles internos para detectar amenazas	24	21 - 30	Alto
2	Familiaridad	Financiero/contable, cumplimiento de políticas y procedimientos, período mínimo de prestación de servicios	24	21 - 30	Alto
3	Intimidación	Cumplimiento de políticas y procedimientos, período mínimo de prestación de servicios	20	11 - 20	Medio
4	Autorrevisión	Cumplimiento de políticas y procedimientos	18	11 - 20	Medio
5	Abogacía	Cumplimiento de políticas y procedimientos	8	1 - 10	Bajo

FIGURA No. 1**EVALUACIÓN DE LAS AMENAZAS**

Fuente: Propia

Entre dicha evaluación se deberá figurar la justificación y las conclusiones alcanzadas sobre la importancia de las amenazas a la independencia detectadas y la consiguiente evaluación del grado de riesgo de falta de independencia. Asimismo, deberá documentarse el detalle de las medidas aplicadas para eliminar o, en su caso, reducir las amenazas a la independencia a un grado aceptablemente bajo.

El nivel de impacto hace referencia al grado en que pueda verse comprometida la independencia de un auditor, el cual se determina en función de la importancia de ésta amenaza y de su impacto en el ejercicio profesional. En la evaluación se ha tomado en cuenta los servicios prestados y las relaciones con el cliente, tanto en los años recientes como en los anteriores. Por lo que, un alto impacto establece una incidencia de repetición de la amenaza; medio impacto, tiene una incidencia aislada de ocurrencia de la amenaza y bajo impacto es que sucede alguna vez en el proceso del desarrollo de la auditoría; por ello se han calificado de una forma cualitativa el impacto de las amenazas a la independencia del auditor en el ejercicio de su profesión.

La amenaza se considerará de alto o bajo impacto si, de acuerdo con los factores que concurran, por separado o en conjunto, se incrementara el impacto hasta el punto de que resulte comprometida su independencia.

4.11. Probabilidad

La probabilidad de ocurrencia hace referencia a la posibilidad de que una amenaza afecte realmente a la independencia del auditor. Se expresará de forma cualitativa en alta, media o baja probabilidad de ocurrencia.

En cuanto a éste criterio de medición las firmas pueden considerar el siguiente cuadro para calificarla, sino queda a su criterio profesional la forma de hacerlo.

Tabla N° 4: Nivel de probabilidad para evaluar las amenazas

Rango	Calificación
21 – 30	Probabilidad alta
11 – 20	Probabilidad media
1 – 10	Probabilidad baja

Fuente: Elaboración propia

Para calificar entre ésta escala la firma puede tomar en cuenta los siguientes factores:

- 1) Frecuencia con que se prestan los servicios a los diferentes clientes.
- 2) Tipos de servicios que se ofrecen.
- 3) Condiciones económicas del personal de la firma.
- 4) Cantidad de clientes a los que se les prestan los diferentes servicios.

La firma R.P consultores, S.A de C.V. realizó la anterior evaluación según su criterio profesional considerando las diferentes amenazas con una probabilidad de ocurrencia e impacto tanto en su trabajo como en su imagen, debido a la situación que presentó con su cliente Servicios Integrales S.A. de C.V. Después de este paso la firma debe darle tratamiento a las amenazas identificadas.

4.12 Paso 7: TRATAMIENTO DE LAS AMENAZAS (factores y procedimientos mitigantes)

La identificación de las posibles amenazas a la objetividad del auditor es un aspecto clave en el proceso de control de dichas amenazas. Ahora bien, de nada serviría determinarlas sino se ponen en marcha los factores mitigantes necesarios que las neutralicen. A continuación, se expone una lista de factores mitigantes. Dicha lista, se aclara, no es fija, pudiéndose dar otros factores distintos.

1. **Posición y Política Organizacional**, donde se establecen varios niveles de relaciones con el cliente que puede reforzar la situación del auditor dentro de la organización y crear desincentivos al cliente de la auditoría para influir o intimidar a los auditores. La firma RP Consultores S.A. de C.V., debe establecer una política de castigo que especifique que cualquier personal de la firma e incluso ella misma que lleve a cabo un acto que amenace la independencia deberá realizarse un cese de sus funciones dentro de la firma por un periodo de 6 meses.

2. **Ambiente-Sistema de Gobierno Organizacional Fuerte.** Un ambiente de apoyo, entre el auditor y la compañía, que anime a emprender y a la mejora continua puede reducir las percepciones de fracaso asociada con defectos en recomendaciones, procesos de implantación de sistemas, y otros consejos. Entonces, los auditores y los auditados estarían menos temerosos de resultados negativos y de informar sobre posibles errores graves. Un componente importante de un ambiente de apoyo es un comité de auditoría. Un fuerte comité de auditoría es de crucial importancia para asegurar la objetividad y el profesionalismo del auditor por lo que la firma decide formar dicho comité.

3. **Incentivos (Recompensas, Disciplina).** Este tipo de políticas, tanto para el auditor como en la compañía, puede reducir las amenazas a la objetividad. RP Consultores S.A. de C.V., ha decidido incluir dentro de sus políticas la no aceptación de incentivos de ninguna índole por parte de sus clientes, pues serán castigados con el cese de sus funciones por un período de 6 meses.

4. **Empleo de Equipos.** Un aspecto clave de la objetividad implica la corroboración de evaluaciones, juicios y decisiones de otros. El empleo de equipos además de los individuos para llevar a cabo servicios de auditoría puede ayudar a difuminar tendencias cognoscitivas, familiaridad, amenazas por relaciones personales, y amenazas por auto revisión. Ahora bien, se debe ser precavido ante el riesgo de presiones sociales que afecte a algún miembro del equipo de modo que se muestre temeroso de expresar una posición contraria a la mantenida por el grupo o a la visión de un grupo de poder dentro del equipo. La firma de ahora en adelante contratará personal diferente al del equipo de

auditoría para evitar que dicha amenaza afecte nuevamente la independencia de los auditores.

5. **Supervisión/Revisión Doble.** Consisten en la existencia de un control, ya sea por otro auditor (revisión doble) o por alguien jerárquicamente superior (supervisión). Así, las revisiones dobles y supervisiones pueden incrementar la conciencia del profesional y ayudar a evitar tendencias potenciales u otras amenazas a la objetividad. RP Consultores S.A. de C.V., contará con un profesional ajeno a la firma quien se encargará de controlar y supervisar todo el desarrollo de cada uno de los encargos de auditoría que ésta realice.
6. **Tiempo Transcurrido/Circunstancias Cambiantes.** El paso del tiempo puede reducir la aparición de amenazas de auto revisión cuando un auditor evalúa sus propias recomendaciones hechas durante auditoría previas. El tiempo transcurrido puede además dar lugar a cambios en las circunstancias y cambios en el personal del área a auditar, llevándose a cabo una reducción o eliminación de las amenazas potenciales como familiaridad, intimidación, e interés propio.
7. **Consultas Internas.** Se refiere al uso de equipos y supervisión/revisión doble. La consulta interna se da en una situación de duda y se refiere cuando otro auditor o superior se interesa por algún trabajo realizado por el auditor. En este caso, el auditor procurará controlar las amenazas a la objetividad (voluntariamente o por propia iniciativa) al saber que va a ser preguntado por un respetado y profesional compañero o superior.

4.12.1 Instrumentos de control de las amenazas a la objetividad del auditor

Una vez detectadas las posibles amenazas y aplicados los factores mitigantes que pueden reducirlas o eliminarlas, cabe la posibilidad de que aún puedan darse amenazas que no han podido ser mitigadas. Para combatir estas posibles amenazas, se propone la siguiente lista de instrumentos que ayude a controlarlas:

1. **Correcta Selección.** Aunque este instrumento se relaciona principalmente con el profesionalismo directivo, también puede relacionarse con la objetividad directiva. La selección para asegurar que los empleados potenciales no tengan conflictos de intereses que amenacen a la objetividad es el punto de comienzo para construir una función auditora objetiva. La firma tomará más precaución a la hora de seleccionar el personal para realizar cada encargo de auditoría considerando medidas más selectivas que le permitan contar con el personal más confiable y que le permitan brindar la mayor seguridad posible en cada uno de sus trabajos.
2. **Formación.** La instrucción en métodos y técnicas científicas proporciona objetividad, pudiendo ayudar a los auditores a reconocer las potenciales amenazas a la objetividad de tal forma que puedan evitarlas o controlarlas efectivamente a tiempo.
3. **Supervisión/Revisión.** La supervisión cerrada de auditores y la revisión cuidadosa de su trabajo más allá de la revisión normal puede animarlos a desarrollar auditorías objetivas al ser ellos responsables de sus juicios. Las investigaciones indican que la responsabilidad es un importante factor a la hora de proporcionar juicios y reducir tendencias en un contexto de

auditoría. La firma establecerá una política de que todo el personal deberá desarrollar una revisión muy cuidadosa de cada trabajo de auditoría que se le asigne.

4. Revisiones de Garantía de la Calidad. Las revisiones externas e internas de un equipo de auditoría y sus actividades, procesos y procedimientos pueden ayudar a asegurar que las amenazas a la objetividad sean efectivamente controladas y que el profesionalismo se mantenga.

5. Empleo de Grupos. La asignación apropiada dentro de los equipos de trabajo puede llegar a maximizar los efectos mitigantes que un equipo pueda llevar a cabo. Además, puede contrarrestar las amenazas potenciales debido a factores como la familiaridad, los intereses personales, la autorrevisión, u otras amenazas por parte de algún o algunos miembros del equipo de auditoría.

6. Rotación/Reasignación. El cambio o modificación en los equipos de trabajo de auditoría externa puede reducir el grado de familiaridad y de auto revisión, constituyendo un excelente factor mitigante. La firma realiza la rotación del personal cada año pero debido a la situación que se le presentó mejorará su política rotando a su personal en cada trabajo de auditoría.

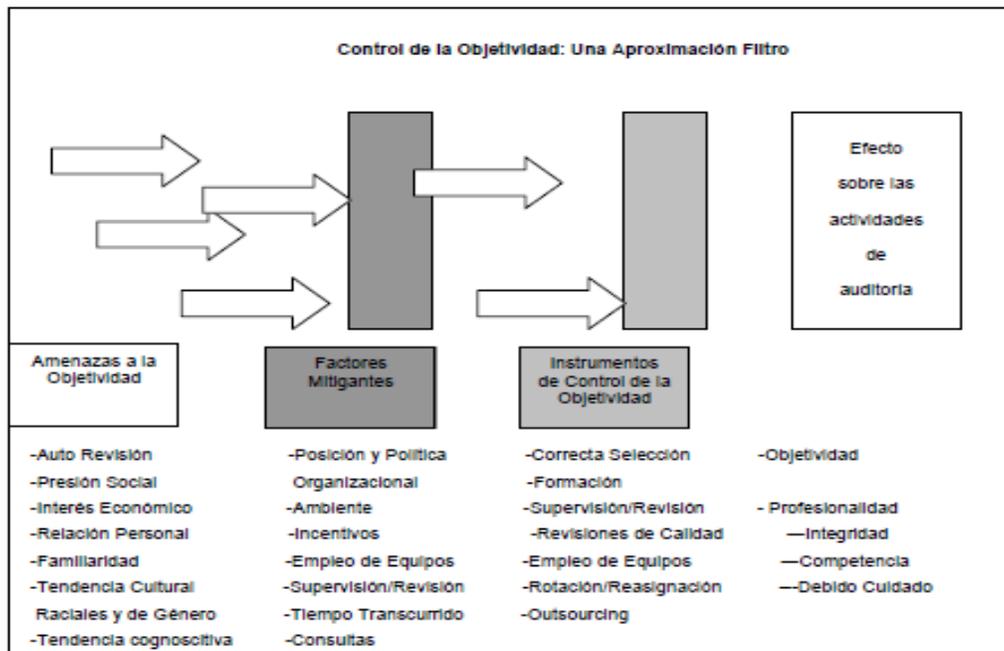
7. Outsourcing. Cuando los instrumentos internos del equipo de auditoría externa no pueden ser utilizados para controlar las amenazas, acudir a un servicio externo puede ayudar a asegurar un juicio objetivo dado en una circunstancia específica. Sin embargo, este tipo de medidas requerirán recursos financieros adicionales y podría conducir a un clima de inquietud dentro del equipo de auditoría.

Una vez tomados en cuenta los factores mitigantes y los instrumentos que pueden ayudar a reducir o eliminar las amenazas detectadas a la objetividad, ¿qué ocurriría si siguen existiendo amenazas.

- En el caso de que se den amenazas irresueltas, según el método indicado en el marco expuesto, éstas deberían ser reveladas a través de un informe al comité de auditoría u a otro cuerpo independiente similar para que las recomendaciones de los auditores sean interpretadas en el contexto apropiado.
- Si la amenaza proviene del propio comité de auditoría o de la gerencia máxima, entonces el auditor debería rehusarse a realizar la auditoría.
- Si el problema es sistemático, el auditor debería evaluar el efecto que esta situación tendrá en su profesionalidad y en su integridad.

A modo de resumen, se presenta el siguiente cuadro, donde se describe el proceso de control de las amenazas a la objetividad como un proceso filtro:

FIGURA No. 2



Fuente: Mutchler, J.; Chang, S. y Prawitt, D. (2001)

El cuadro anterior, manifiesta cómo cuando al ser detectadas las amenazas se ponen en marcha los factores mitigantes necesarios para reducirlas o eliminarlas. Una vez aplicados estos, y para las amenazas no mitigadas, se recurre a los instrumentos de control de la objetividad, de modo que, una vez desarrollados éstos, el número de amenazas no mitigadas serán menores.

Los trabajos de auditoría tienen como objetivo último aportar valor añadido a las organizaciones. Para ello, deben ser eficientes, cualidad que se obtiene no sólo con objetividad, sino también con profesionalidad.

La auditoría como profesión infunde esta cualidad a sus miembros. La profesionalidad posee tres componentes: integridad, competencia y debido cuidado:

- a) Integridad: Es una adherencia inflexible al código de valores morales, y a la anulación de conveniencia, engaño, artificialidad y falta de profundidad de algún tipo. La integridad implica el mantenimiento de “altas normas de realización y conducta”.
- b) Competencia: implica tener la inteligencia, formación y el saber ser capaz de añadir valor a través de su trabajo. La competencia se consigue con una larga e intensiva preparación, incluyendo la instrucción en habilidades y métodos y la formación continuada.
- c) Debido Cuidado: El uso del debido cuidado tiene muchos componentes y requiere prestar atención no sólo a la naturaleza del trabajo a desarrollar, sino también a la manera en que este trabajo es desarrollado. Es importante que los servicios ofrecidos cumplan con las normas profesionales.

Por tanto, de acuerdo con lo expresado se obtendrán trabajos de auditoría eficientes en tanto gocen de objetividad y profesionalidad a la vez, razón por la cual se mantiene esta misma idea en este enfoque. Un profesional puede ser muy objetivo en la obtención de evidencia, pero si no posee integridad puede que elija el procedimiento inapropiado para obtenerla. Así mismo, si no es competente o no usa el debido cuidado, puede utilizarla de manera incorrecta. Luego, de nada serviría llevar a cabo un proceso de control de la objetividad si no se goza de profesionalidad en la elaboración de un trabajo de auditoría eficiente.

4.13 Paso 8: EVALUACIÓN DE LA AMENAZA RESIDUAL

Posteriormente, se debería determinar si esos factores han reducido suficientemente las amenazas de manera que se permita desarrollar el trabajo de auditoría diseñado, tal que el riesgo de la ineficiencia de los servicios de auditoría sea mínimo. El auditor debe ser cauteloso al asumir que los factores han reducido adecuadamente todos los riesgos a su objetividad, debiendo hacerse, además, esta evaluación (y otras) desde la perspectiva de otras personas. En casos donde existan amenazas residuales significativas, o si el auditor no está completamente seguro de su propia objetividad, la evaluación debería ser hecha o revisada por el jefe ejecutivo de auditoría o, cuando sea necesario, por la gerencia y/o el comité de auditoría.

4.14 Paso 9: CONTROL ACTIVO DE LA AMENAZA RESIDUAL

Las amenazas a la independencia que no son suficientemente compensadas con los factores mitigantes deberían ser apropiadamente controladas por los auditores para asegurar que los procedimientos son realizados sin tendencias, a través de lo que se denominan instrumentos de control de la objetividad. Las herramientas sugeridas para controlar las amenazas residuales a la objetividad e independencia incluyen, aunque no están limitadas a la revisión de terceras partes, separación de deberes de auditoría, o la contratación del trabajo por otra parte.

4.15 Paso 10: EVALUACIÓN DE LA PRESENCIA DE AMENAZAS NO RESUELTAS

Cuando los procedimientos son realizados, el auditor debería evaluar si la objetividad será alcanzada para determinar si desarrollar o no el trabajo de auditoría asignado. En este paso, el auditor debe revisar algunas amenazas restantes que:

- (1) no fueron previamente identificadas o
- (2) no podían ser adecuadamente resueltas a través de la utilización de factores mitigantes o instrumentos de control.

El auditor deberá determinar las amenazas no mitigadas ni controladas significativas para evaluar si es necesario o práctico desarrollar el trabajo. En la mayoría de los casos, será aconsejable informar a los usuarios sobre las amenazas irresueltas antes del comienzo del trabajo. Si, después del aviso y consulta, la decisión es que el trabajo debería ser desarrollado a pesar de tales amenazas, sería aconsejable informar de las implicaciones que podrían existir en este caso.

4.16 Paso 11: CONSIDERACIÓN DE INFORMES Y DOCUMENTACIÓN

Los factores mitigantes y pasos identificados tomados para controlar las amenazas a la independencia deben ser adecuadamente documentados para proporcionar un registro exacto de los esfuerzos de los auditores por alcanzar dicha cualidad. Este registro proporcionará información de valor a la organización y a la posible revisión de garantía de la calidad de los equipos profesionales de auditoría, pudiendo ser una manera de evidenciar la independencia del auditor y su predisposición a gozar de ella. Además, si la decisión de emprender el trabajo está

hecha bajo la presencia de amenazas materiales e irresueltas, los auditores deberían informar de los detalles de la situación al nivel apropiado, como los administradores, el comité de auditoría, o la dirección (o su equivalente) sobre una base continua o periódica, si es posible. Por ello, las amenazas irresueltas deberían además ser reveladas en el informe de auditoría.

4.17 Paso 12: REVISIÓN POSTERIOR Y SUPERVISIÓN

La revisión posterior y supervisión comienza por el auditor, quien puede hacer una auto revisión al final de la auditoría para determinar si los juicios están hechos de la manera más objetiva posible. Esta revisión individual es realizada, después, por una revisión comprensiva del grupo de auditoría como un todo. El jefe de auditoría, por su parte, conducirá una revisión completa del programa y del personal contratado en el período para determinar que la objetividad estaba efectivamente controlada en cada contrato de auditoría. Como parte de la función de gobierno organizacional, los comités de auditoría u otros cuerpos similares pueden además ser parte del proceso de supervisión y revisión posterior.

Finalmente, la profesión de auditoría requiere revisiones de calidad de las auditorías. Tales revisiones pueden ser extendidas a una revisión doble de los niveles de desarrollo de la auditoría en la objetividad del proceso de gerencia. La revisión y supervisión posterior ayudará a contrarrestar la tendencia cognoscitiva inherente en el proceso de auto revisión.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

- La mayoría de firmas de auditoría establecen que es importante la aplicación del Código de Ética de IFAC en el desarrollo de los encargos de auditoría, porque establece los principios fundamentales que debe cumplir un profesional en contabilidad.
- Es relevante evidenciar la independencia con la entidad auditada por la seguridad razonable de la opinión emitida en el informe de auditoría y para no poner en riesgo el juicio profesional; por lo que la mayoría de los auditores utilizan la declaración de independencia como un medio para cumplir con dicho requerimiento ético.
- El principal problema que existe en las firmas de auditoría para evidenciar la independencia con la entidad auditada, es la influencia de las amenazas a la independencia en el ejercicio profesional. Pues afectan la opinión en el informe. Considerándose las amenazas de interés propio, familiaridad e intimidación las que pueden tener mayor presencia en el desarrollo de los encargos de auditoría.
- Para la asignación del personal en las actividades y responsabilidades que amerita cada encargo de auditoría las firmas utilizan criterios en base a la capacidad y experiencia. En cuanto a la rotación de empleados consideran las oportunidades de crecimiento profesional dentro de ella y suponen que para aumentar el grado de confianza del público en general y asegurar la independencia de los auditores, esta debe hacerse cada año.

- La mayoría de firmas consideran importante el área de ética profesional ya que capacitan al personal dos o más veces al año. A pesar de que consideran que existe poco material de apoyo bibliográfico sobre el tema de independencia.

RECOMENDACIONES

- Acatar lo establecido en el Código de Ética para profesionales de la contabilidad de IFAC para cumplir con los requerimientos de ética aplicables a la profesión de contaduría pública y auditoría.
- Utilizar una herramienta o mecanismo adecuado para evidenciar la independencia del auditor con la entidad auditada, para dar una seguridad razonable de la opinión emitida en el informe y no poner en riesgo del juicio profesional.
- Aplicar procedimientos adecuados para evidenciar si existen o no amenazas que pueden afectar la independencia del auditor, poniendo en práctica los procedimientos para evidenciar la independencia de las firmas de auditoría en el desarrollo de los encargos.
- Considerar además de la capacidad y experiencia, las normas de conducta para la asignación del personal en las actividades y responsabilidades que amerita cada encargo realizado.
- Realizar la rotación de empleados cada año para aumentar el grado de confianza del público y asegurar la independencia del auditor, capacitando al personal en el área de ética profesional, ya que es una parte importante en la profesión de contaduría pública y una de las áreas de educación a considerar según la Norma de Educación Continuada.

BIBLIOGRAFÍA

Arens Alvin, (2007), *Auditoría un enfoque integral*, México.

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, (diciembre 2014), *Guía de Actuación sobre la Aplicación del Esquema de Amenazas y Medidas de Salvaguarda en la Evaluación de la Independencia del Auditor de Cuentas*, España.

Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría. (2000). *Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría*. San Salvador.

International Federation of Accountants (IFAC), (julio 2009), *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad*, New York, USA.

International Federation of Accountants (IFAC), (2013), *Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad*, New York, USA.

Asamblea Legislativa de El Salvador, (2014), *Código de Comercio*, El Salvador.

Asamblea Legislativa de El Salvador, (2015), *Código Tributario*, El Salvador.

Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (2014). *Norma de Educación Continuada*. San Salvador.

El Origen del Auditor. Obtenido de <http://www.gerencie.com/la-independencia-del-auditor.html>.

Fernández Rodríguez, V.M., & A.M (s.f). *La independencia del auditor de cuentas*. Obtenido de <http://www.icac.meh.es/Documentos/PUBLICACIONES/289.pdf>

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, (2013), *Revista Contaduría Pública*. Obtenido de www.contaduriapublica.org.mx

Rincón del vago. Obtenido de <http://html.rincondelvago.com/auditoria-contable.html>

García González, Karla (2011). *Ética Profesional del Auditor*. Obtenido de <http://www.edukativos.com/apuntes/archives/>.

ANEXOS

TÉCNICA DE RECOLECCIÓN DE DATOS



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA



DIRIGIDO A: Firmas de auditoría inscritas en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

OBJETIVO: Recabar información relevante a cerca de la opinión que tienen los profesionales en contaduría pública sobre los factores que amenazan la independencia del auditor con la entidad auditada y su impacto para que se evidencie de forma adecuada en el desarrollo de los encargos.

PROPÓSITO: El presente cuestionario ha sido elaborado por estudiantes egresados de la carrera de licenciatura en contaduría pública, con el objetivo de respaldar el trabajo de graduación concerniente a la elaboración de una guía de procedimientos para evidenciar la independencia de las firmas de auditoría en el desarrollo de los encargos; por lo que dicha información será utilizada exclusivamente para fines académicos. Agradeciendo de antemano su colaboración.

Cargo o posición dentro de la firma:

Socio director

Auditor

Otro: senior, supervisor, etc.

INDICACIONES: Marque con una "X" la respuesta que considere adecuada de acuerdo a su experiencia y actuación.

Objetivo: Determinar por qué es importante para el profesional en contabilidad la aplicación del Código de Ética de IFAC en el desarrollo de sus encargos.

1. ¿Por qué considera que es importante la aplicación del Código de Ética de IFAC en el desarrollo de los encargos de auditoría?

- a) Por ser la normativa ética que rige la profesión contable.
- b) Porque establece los principios fundamentales que debe cumplir un profesional en contabilidad.
- c) Permite la toma de buenas decisiones en las relaciones con los clientes.
- d) Garantiza un buen desarrollo de los encargos.

Objetivo: Establecer la importancia que tiene evidenciar la independencia en el desarrollo de los encargos.

2. Según su criterio, ¿Por qué es relevante evidenciar la independencia con la entidad auditada en el desarrollo de los encargos?

- 3) Por requerimientos del Código de Ética de IFAC.
- 4) Porque lo exige la normativa técnica de auditoría
- 5) Por exigencia de las leyes aplicables al trabajo del Contador Público
- 6) Para no comprometer el juicio profesional.
- 7) Por la seguridad razonable de la opinión emitida en el informe de auditoría.
- 8) Por la fe pública del contador sobre los aspectos auditados.
- 9) Permite prestar un servicio más seguro y confiable para el cliente.
- 10) Otras

Especifique: _____

Objetivo: Determinar el medio por el que las firmas de auditoría evidencian su independencia con la entidad auditada.

3. ¿De qué manera evidencian la independencia del personal que participa en los encargos?

- a) Por medio de una carta de confirmación de independencia.
- b) Mediante un cuestionario de verificación de independencia.
- c) No se evidencia la independencia.
- d) Otros

Especifique: _____

Objetivo: Identificar qué problema implica para las firmas de auditoría no evidenciar la independencia con la entidad auditada en el desarrollo de los encargos.

4. ¿Qué problema implica no evidenciar la independencia con la entidad auditada en el desarrollo de los encargos?

- a) La opinión emitida en el informe de auditoría no brindaría confianza para la entidad auditada y los usuarios de la información financiera.
- b) Se pone en riesgo el juicio profesional.
- c) Pérdida de credibilidad ante los clientes.
- d) El no cumplimiento de los requerimientos éticos y/o técnicos.
- e) No implica ningún problema.
- f) Otros

Especifique: _____

Objetivo: Determinar porque les está resultando un problema a las firmas de auditoría evidenciar la independencia con la entidad auditada.

5. ¿Qué problemas considera que existen en las firmas de auditoría para evidenciar la independencia con la entidad auditada?

f) Considera que la carta de confirmación de independencia no es fiable.

g) Los controles desarrollados por la firma no son adecuados.

h) Influencia de las amenazas a la independencia en el ejercicio profesional.

i) No considera tener problemas para evidenciar su independencia.

j) Otros

Especifique: _____

Objetivo: Determinar si las amenazas a la independencia del auditor afectan la opinión en el informe.

6. ¿Considera que las amenazas a la independencia del auditor afectan la opinión en el informe del trabajo de auditoría?

c) Si

d) No

Comente, ¿Por qué? _____

Objetivo: Identificar las amenazas que tienen un alto impacto sobre la independencia del auditor.

7. Según su criterio, ¿Cuáles son las principales amenazas establecidas en el Código de Ética de IFAC que podrían generar un alto impacto sobre la independencia del auditor?

- g) Interés propio, por la existencia de conflicto financiero, interés económico o de otro tipo.
- h) Autorrevisión, debido a aspectos que son revisados por el mismo elaborador.
- i) Intimidación, por la posibilidad de ser disuadido o condicionado por presión inapropiada causada por la entidad auditada.
- j) Familiaridad, por la influencia o proximidad excesiva derivada de relaciones con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada.
- k) De abogacía, por el mantenimiento de una posición a favor o en contra de la entidad auditada.
- l) Considero que ninguna genera impacto.

Objetivo: Determinar el aspecto o aspectos a considerar para evidenciar que el auditor no tiene interés propio en la entidad auditada.

8. ¿Qué aspectos considera se deben tomar en cuenta para evidenciar que no se tiene interés propio sobre la entidad auditada?

- a) Verificar si no existen transacciones financieras con la entidad auditada que estén vinculadas a una partida significativa de los estados financieros.
- b) Inspeccionar si los honorarios del auditor no sobrepasan en un porcentaje significativo los ingresos anuales del mismo.
- c) Confirmar si no existen acuerdos financieros (préstamos) con la entidad auditada a precios distintos de los de mercado.
- d) Inspeccionar si el auditor no actúa como elaborador y revisor al mismo tiempo.

Objetivo: Determinar el aspecto o aspectos a considerar para evidenciar si no existe familiaridad y/o afinidad entre la entidad auditada y el auditor.

9. ¿Qué aspectos considera se deben tomar en cuenta para evidenciar que no existe familiaridad y/o afinidad con la entidad auditada?

- a) Comprobar si existe relación prolongada con la empresa auditada que pueda afectar el escepticismo profesional.
- b) Verificar si existe riesgo de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad.
- c) Verificar la existencia de relaciones de consanguinidad o afinidad de parte de algún miembro del equipo de auditoría con la empresa auditada.
- d) Inspeccionar si existen controles sobre la declaración de independencia.
- e) Otros

Especifique: _____

Objetivo: Conocer qué tipo de instrumento de medición de control de calidad utilizan las firmas de auditoría actualmente.

10. ¿Qué instrumentos de medición de control de calidad se tienen dentro de la firma de auditoría para evaluar el desempeño del personal en el desarrollo de los encargos?

- a) Programas de control de calidad
- b) Guías de control de calidad
- c) Manuales de control de calidad
- d) Otros

Especifique: _____

Objetivo: Identificar qué herramienta se considera necesaria para evidenciar la independencia del auditor con la entidad auditada.

11. Según su criterio, ¿Qué herramienta sería necesaria para evidenciar de forma adecuada la independencia del auditor con la entidad auditada?

- a) Guía de procedimientos para evidenciar la independencia del auditor
- b) Manual de procedimientos para evidenciar la independencia del auditor
- c) Programa de procedimientos para evidenciar la independencia del auditor.
- d) Otros

Especifique: _____

Objetivo: Establecer si existe material de apoyo o bibliográfico que contribuya a que las firmas de auditoría conozcan sobre cómo prevenir amenazas que puedan afectar la independencia, y así poder evidenciarla adecuadamente.

12. ¿Considera que existe material de apoyo o bibliográfico que contribuya a que las firmas de auditoría conozcan sobre cómo prevenir amenazas que puedan afectar su independencia, y así poder evidenciarla adecuadamente?

- d) Existe suficiente material de apoyo o bibliográfico
- e) Existe poco material de apoyo o bibliográfico
- f) No existe suficiente material de apoyo o bibliográfico

Objetivo: Determinar si es factible la elaboración de una guía de procedimientos para evidenciar de forma adecuada la independencia.

13. ¿Considera que le sería de utilidad la elaboración de una guía de procedimientos para evidenciar de forma adecuada la independencia en los encargos?

1) Si

2) No

Comente, ¿Por qué? : _____

Agradecemos su colaboración por sus respuestas a las interrogantes antes planteadas.

Favor responder el siguiente bloque de preguntas solo si actúa como socio director de la firma, caso contrario llegar hasta aquí.

Objetivo: Especificar qué criterios utilizan las firmas de auditoría para asignar a su personal un determinado encargo.

1. ¿Qué criterios utiliza para la asignación del personal en las actividades y responsabilidades que amerita cada encargo de auditoría?

a) Normas de conducta

b) Políticas internas

c) En base a la capacidad y experiencia

d) Nivel de estudios universitarios

e) Reducción de costos.

f) Otras

Especifique: _____

Objetivo: Conocer los aspectos que considera la firma de auditoría para realizar la evaluación de desempeño del personal en los encargos de auditoría.

2. ¿Qué aspectos considera dentro de la firma para llevar a cabo la evaluación de desempeño laboral del personal que tiene a su cargo en el desarrollo de los encargos?
- a) Los antecedentes relevantes, dentro del período a evaluar, que permitan emitir una opinión justa y objetiva a cerca del desempeño del empleado, sobre los aspectos de cada factor, eliminando el subjetivismo.
 - b) Poner énfasis en el desempeño laboral del empleado y no en los atributos o aspectos de carácter personal que no afecten o estén relacionados con el cumplimiento de las funciones asignadas.
 - c) No tomar en cuenta eventos o acontecimientos que solo ocurrieron una vez y que no tuvieron mayor trascendencia en el aspecto laboral.
 - d) No considerar acontecimientos o acciones que no correspondan al período evaluado.

Objetivo: Conocer los aspectos que toman en cuenta para realizar la rotación de los empleados dentro de la firma y en cada encargo que realizan.

3. ¿Qué aspectos toman en cuenta dentro de la firma para realizar adecuadamente la rotación de los empleados?
- e) Oportunidades de crecimiento profesional localizadas dentro de la firma de auditoría.
 - f) Las relaciones humanas que tienen los empleados entre ellos dentro de la firma y en el desarrollo de los encargos de auditoría con la empresa que solicita los servicios profesionales.
 - g) La cultura organizacional dentro de las firmas en el desarrollo de los encargos asignados.
 - h) Otros

Especifique: _____

Objetivo: Conocer el tiempo que consideran convenientes las firmas de auditoría para realizar la rotación del personal en los encargos de auditoría.

4. ¿Cada cuánto considera que debe realizarse la rotación del personal en el desarrollo de los encargos para aumentar el grado de confianza del público en general y asegurar la independencia de los auditores?

- e) Cada año
- f) Cada 3 años
- g) Cada 5 años
- h) Otras.

Especifique: _____

Objetivo: Determinar por qué es importante para el profesional en contabilidad la aplicación de la Norma de Educación Continuada en el desarrollo de los trabajos de auditoría.

5. ¿Qué procedimientos se realizan en la firma a efectos de garantizar la adecuada competencia del personal de auditoría?

- a) Capacitación constante sobre aspectos relacionados con la profesión.
- b) Cumple con el mínimo de horas de educación continuada con que debe ser capacitado el personal.
- c) Se programan reuniones a nivel de firma para la discusión de criterios técnicos y aspectos legales.
- d) Otras.

Especifique: _____

Objetivo: Establecer si la Ética Profesional es un área considerada importante dentro del plan de educación continuada de las firmas de auditoría.

6. ¿Con qué frecuencia se capacita al personal de la firma de auditoría en el área de Ética Profesional?

- f) Dos o más veces al año
- g) Una vez al año
- h) Una vez cada dos años
- i) Una vez cada tres veces al año
- j) Actualmente no se capacita al personal en esa área

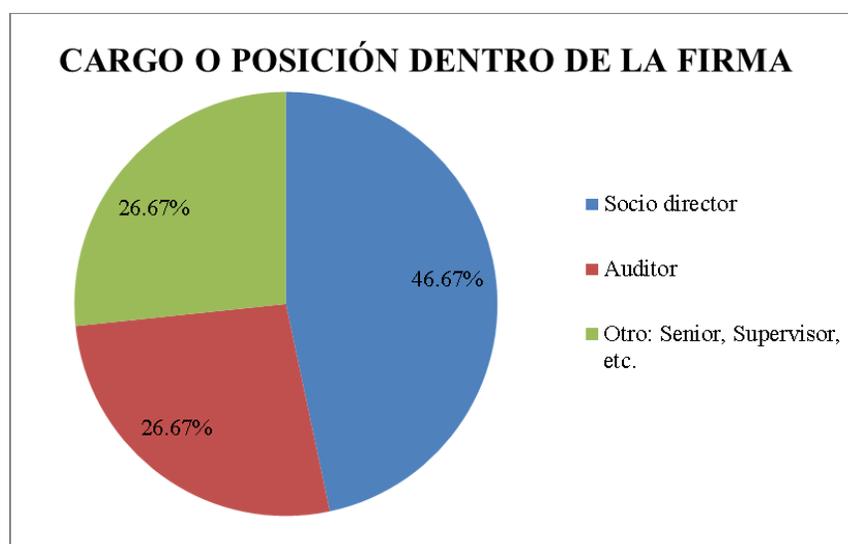
ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS.

Parte 1

Cuadro No. 1: Cargo o posición dentro de la firma.

Opciones de respuestas	Frecuencia	
	absoluta	relativa
Socio director	14	46.67%
Auditor	8	26.67%
Otro: Senior, Supervisor, etc.	8	26.67%
Total	30	100.00%

Gráfico No. 1

**Interpretación.**

Del total de encuestados en las 30 firmas de auditoría, el 46.67% fueron socios directores y el 53.33% corresponde a Auditores, Senior, Supervisores, etc.

Pregunta No. 1

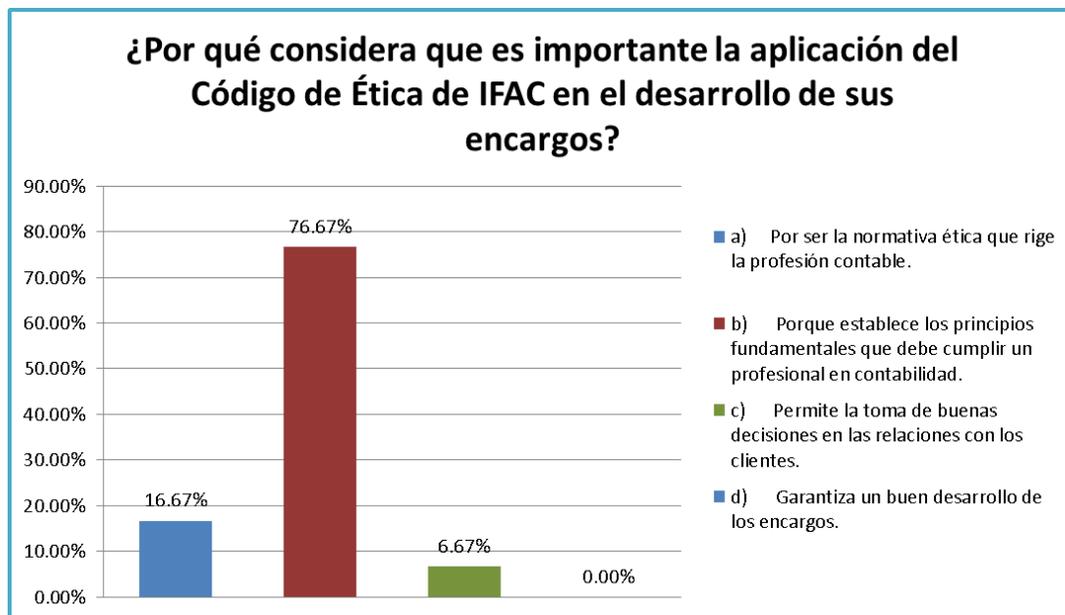
Objetivo: Determinar por qué es importante para el profesional en contabilidad la aplicación del Código de Ética de IFAC en el desarrollo de sus encargos.

¿Por qué considera que es importante la aplicación del Código de Ética de IFAC en el desarrollo de los encargos de auditoría?

Cuadro No. 2

Opciones de respuestas	Frecuencia	
	absoluta	relativa
a) Por ser la normativa ética que rige la profesión contable.	5	16.67%
b) Porque establece los principios fundamentales que debe cumplir un profesional en contabilidad.	23	76.67%
c) Permite la toma de buenas decisiones en las relaciones con los clientes.	2	6.67%
d) Garantiza un buen desarrollo de los encargos.	0	0.00%
TOTAL	30	100.00%

Gráfico No. 2



Interpretación y análisis:

Según la recolección de datos de nuestra investigación el 76.67 % consideró que es importante la aplicación del Código de Ética de IFAC, por que establece los principios fundamentales que debe de cumplir un profesional en el ejercicio de la contabilidad. Mientras el 16.67% por ser la normativa ética que rige la profesión contable y el 6.67% por que permite la toma de buenas decisiones en las relaciones con los clientes.

El Código de Ética de IFAC en la parte A sección 100.5, establece los principios fundamentales de ética profesional para los profesionales de la contabilidad, entre los cuales se encuentra la objetividad que está estrechamente relacionada con la independencia del auditor, pues en ambas no se debe comprometer el juicio profesional a causa de prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros, por lo que el profesional de la contabilidad al estar expuesto a dichas situaciones pueden considerar no prestar sus servicios.

Pregunta No. 2

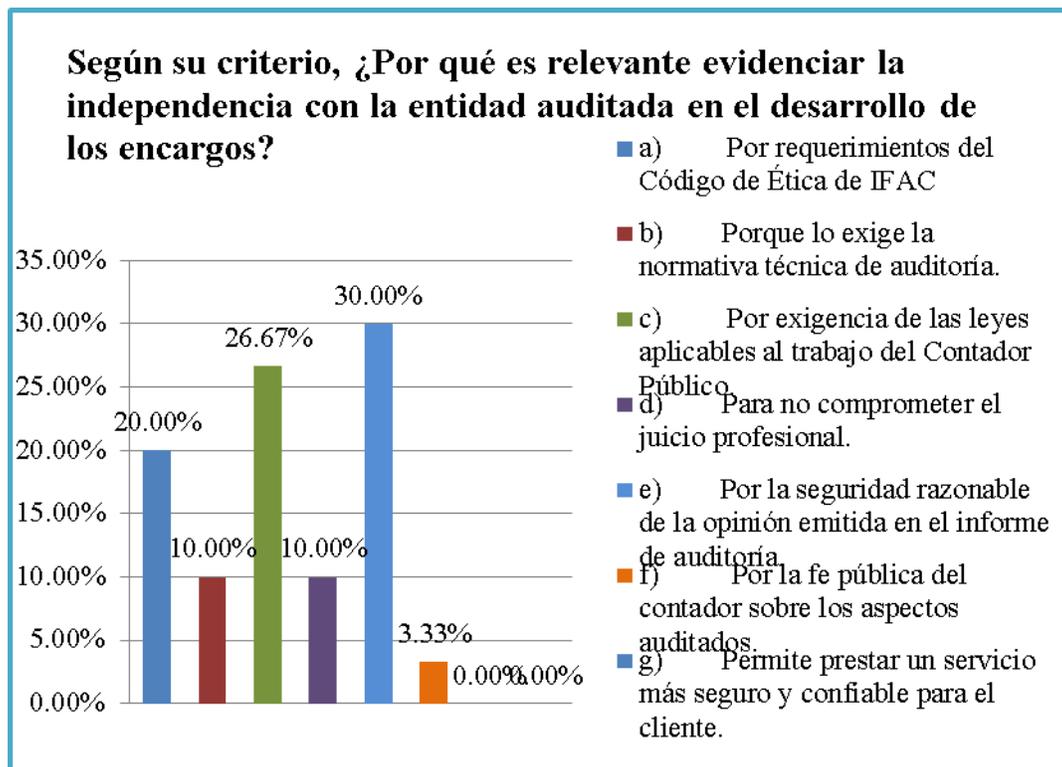
Objetivo: Establecer la importancia que tiene evidenciar la independencia en el desarrollo de los encargos.

Según su criterio, ¿Por qué es relevante evidenciar la independencia con la entidad auditada en el desarrollo de los encargos?

Cuadro No. 3

Opciones de respuestas	Frecuencia	
	absoluta	relativa
a) Por requerimientos del Código de Ética de IFAC	6	20.00%
b) Porque lo exige la normativa técnica de auditoría.	3	10.00%
c) Por exigencia de las leyes aplicables al trabajo del Contador Público.	8	26.67%
d) Para no comprometer el juicio profesional.	3	10.00%
e) Por la seguridad razonable de la opinión emitida en el informe de auditoría.	9	30.00%
f) Por la fe pública del contador sobre los aspectos auditados.	1	3.33%
g) Permite prestar un servicio más seguro y confiable para el cliente.	0	0.00%
h) Otras	0	0.00%
TOTAL	30	100.00%

Gráfica No. 3



Interpretación y análisis:

Según los encuestados el 30% considera que es relevante evidenciar la independencia con la entidad auditada por la seguridad razonable de la opinión emitida en el informe de auditoría, el 26.67% establece que por la exigencia de las leyes aplicables al trabajo del contador público, y una cantidad mínima del 20% considera que es relevante por requerimientos del Código de Ética de IFAC.

El Código de Ética específicamente en el apartado 290.4, exige que los miembros de los equipos de auditoría, las firmas y las firmas de red, sean independientes de los clientes por tratarse de una profesión de interés público, por lo que al acatar dicha exigencia el profesional en contabilidad podrá desarrollar con confianza su trabajo y brindar una mayor seguridad de la opinión emitida en el informe de auditoría.

Pregunta No. 3

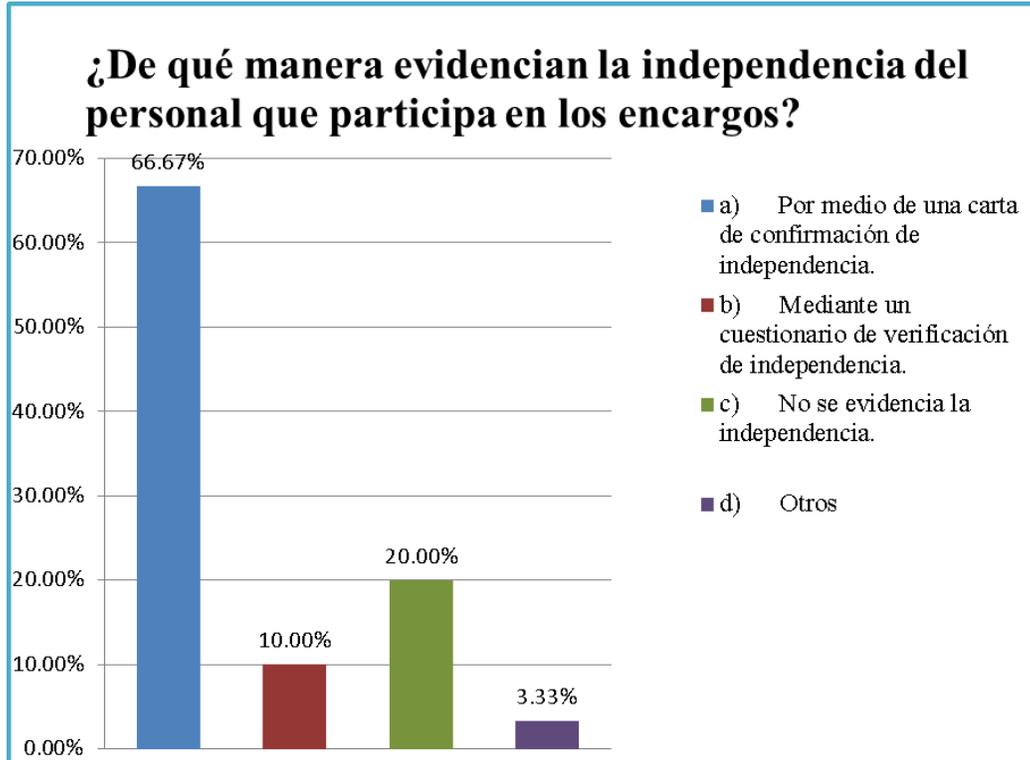
Objetivo: Determinar el medio por el que las firmas de auditoría evidencian su independencia con la entidad auditada.

¿De qué manera evidencian la independencia del personal que participa en los encargos?

Cuadro No. 4

Opciones de respuestas	Frecuencia	
	absoluta	relativa
a) Por medio de una carta de confirmación de independencia.	20	66.67%
b) Mediante un cuestionario de verificación de independencia.	3	10.00%
c) No se evidencia la independencia.	6	20.00%
d) Otros	1	3.33%
TOTAL	30	100.00%

Gráfica No. 4



Interpretación y análisis:

Más del 50% de los encuestados, para ser más específicos el 66.67% evidencian su independencia por medio de una carta de confirmación de independencia, y un 20% menciona que no la evidencia. Según la NIA 260 “Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad” dentro de las cuestiones que deben comunicarse está la independencia del auditor mediante una declaración por escrito de que el equipo y, en su caso, otras personas pertenecientes a la firma de auditoría, la propia firma de auditoría y, cuando proceda otras firmas de la red, han cumplido los requerimientos éticos aplicables en relación con la independencia.

Pregunta No. 4

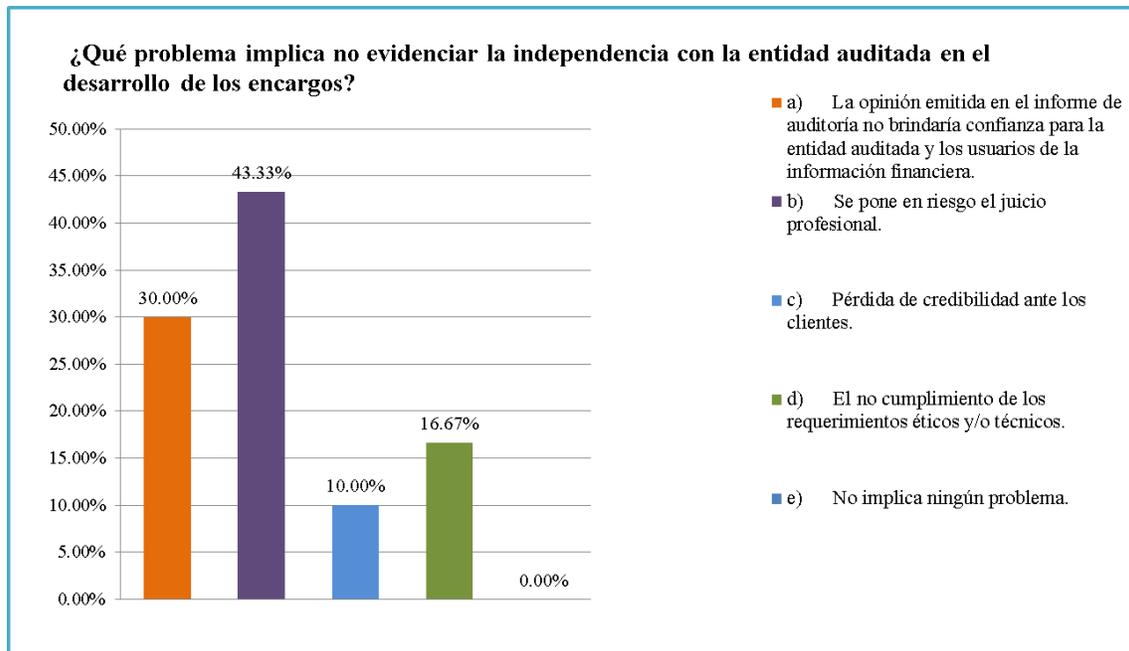
Objetivo: Identificar qué problema implica para las firmas de auditoría no evidenciar la independencia con la entidad auditada en el desarrollo de los encargos.

¿Qué problema implica no evidenciar la independencia con la entidad auditada en el desarrollo de los encargos?

Cuadro No. 5

Opciones de respuestas	Frecuencia	
	absoluta	relativa
a) La opinión emitida en el informe de auditoría no brindaría confianza para la entidad auditada y los usuarios de la información financiera.	9	30.00%
b) Se pone en riesgo el juicio profesional.	13	43.33%
c) Pérdida de credibilidad ante los clientes.	3	10.00%
d) El no cumplimiento de los requerimientos éticos y/o técnicos.	5	16.67%
e) No implica ningún problema.	0	0.00%
TOTAL	30	100.00%

Gráfico No. 5



Interpretación y análisis:

El 43.33% considera que el problema que implica no evidenciar la independencia con la entidad auditada es porque se pone en riesgo el juicio profesional; un 30% establece que el problema radica en que la opinión emitida en el informe no brindaría confianza para la entidad auditada y los usuarios de la información financiera.

Tanto la normativa técnica como la ética establecen que el profesional en contabilidad debe evidenciar su independencia con la entidad auditada para no poner en riesgo su juicio profesional.

Pregunta No. 5

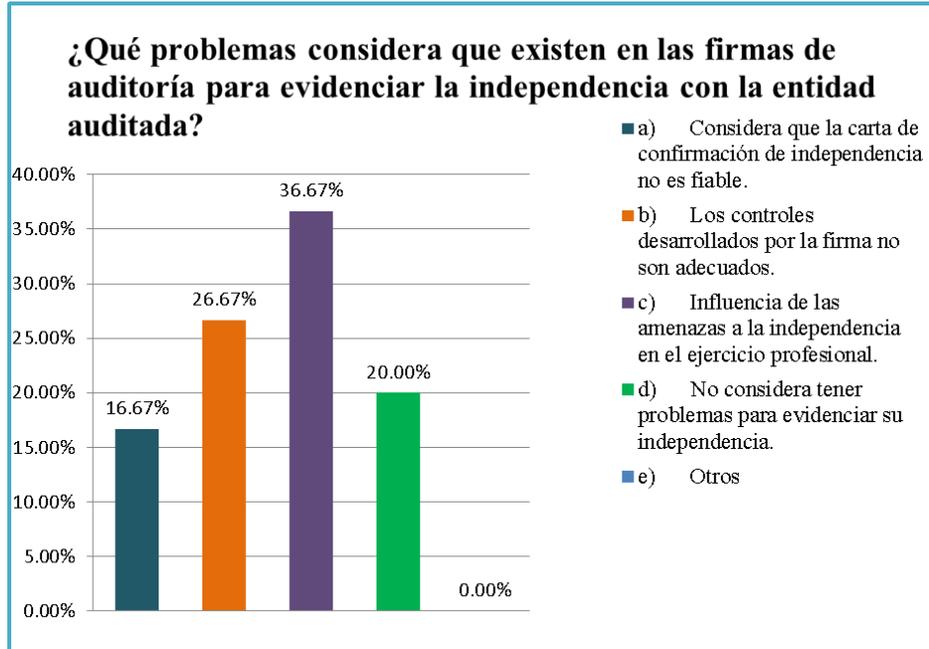
Objetivo: Determinar porque les está resultando un problema a las firmas de auditoría evidenciar la independencia con la entidad auditada.

¿Qué problemas considera que existen en las firmas de auditoría para evidenciar la independencia con la entidad auditada?

Cuadro No. 6

Opciones de respuestas	Frecuencia	
	absoluta	relativa
a) Considera que la carta de confirmación de independencia no es fiable.	5	16.67%
b) Los controles desarrollados por la firma no son adecuados.	8	26.67%
c) Influencia de las amenazas a la independencia en el ejercicio profesional.	11	36.67%
d) No considera tener problemas para evidenciar su independencia.	6	20.00%
e) Otros	0	0.00%
TOTAL	30	100.00%

Gráfico No. 6



Interpretación y análisis:

El 36.67% considera que las influencias de las amenazas a la independencia en el ejercicio profesional es el mayor problema para evidenciar la independencia con la entidad auditada, y un 26.67% establece que el problema radica en que los controles desarrollados por la firma no son los adecuados y un mínimo 20% considera no tener problema para evidenciar su independencia.

En la actualidad las diferentes amenazas a la independencia que están latentes alrededor del auditor y su profesión están afectando para que ésta se evidencie y se dé de una forma exitosa; poniendo a la vez en tela de juicio el trabajo desarrollado por el auditor y devaluando la profesión.

Pregunta No. 6

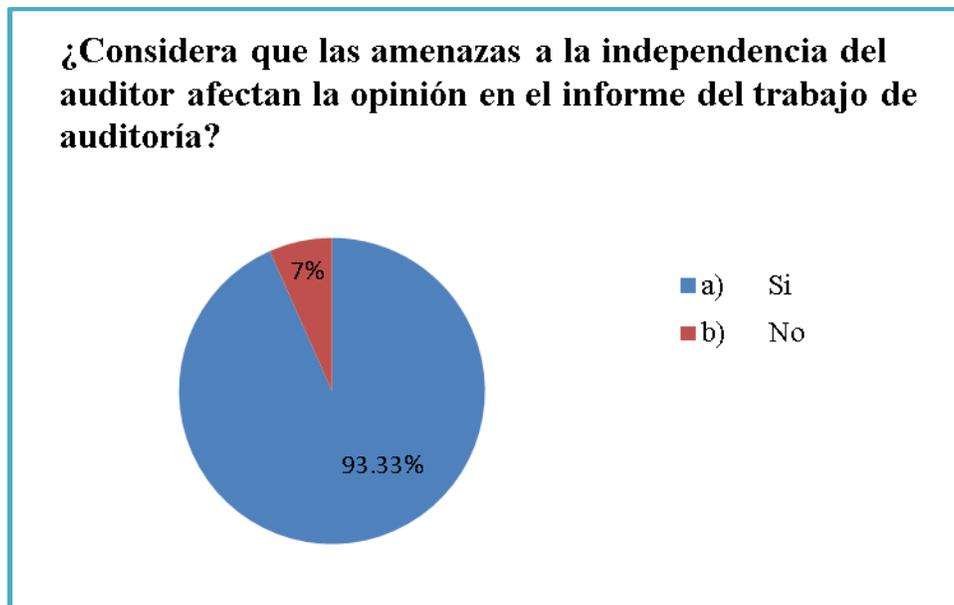
Objetivo: Determinar si las amenazas a la independencia del auditor afectan la opinión en el informe.

¿Considera que las amenazas a la independencia del auditor afectan la opinión en el informe del trabajo de auditoría?

Cuadro No. 7

Opciones de respuestas	Frecuencia	
	absoluta	relativa
a) Si	28	93.33%
b) No	2	6.67%
TOTAL	30	100.00%

Gráfico No.7



Interpretación y análisis:

La mayoría de los encuestados considera que las amenazas a la independencia del auditor afectan la opinión en el informe del trabajo del auditor; mientras que una mínima cantidad establece que no la afectan.

Debido a que la labor del auditor es de interés público, éste debe buscar o tratar de que su trabajo se desarrolle con total independencia, evitando que las amenazas lleguen a crear un clima de incertidumbre sobre la razonabilidad del informe.

Pregunta No. 7

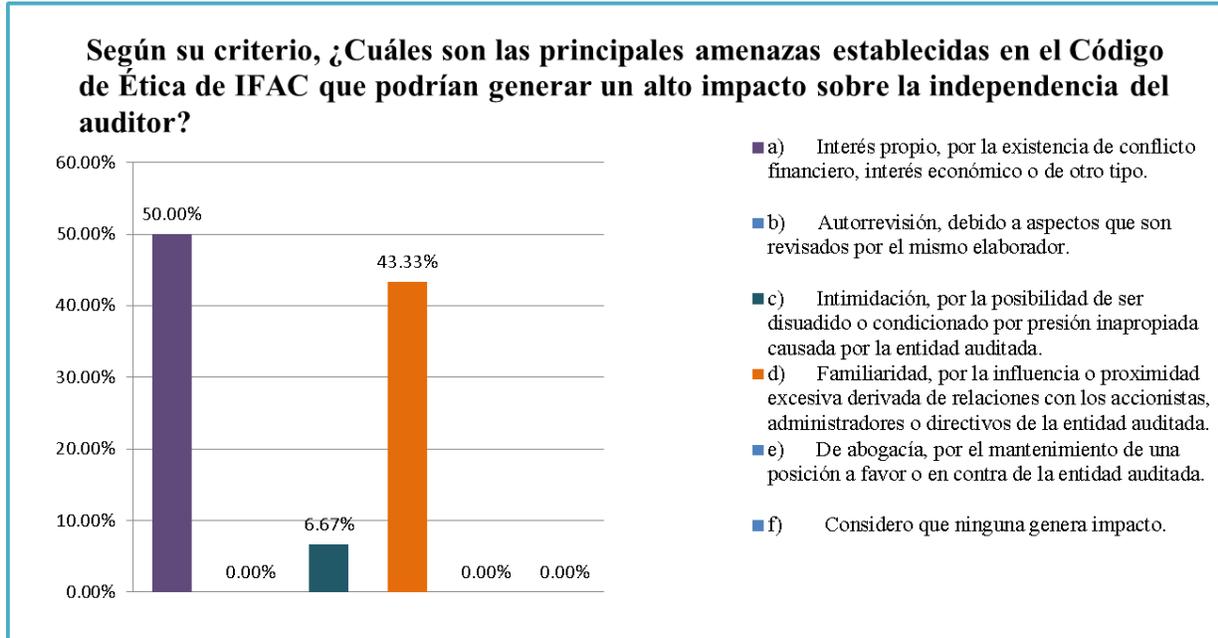
Objetivo: Identificar las amenazas que tienen un alto impacto sobre la independencia del auditor.

Según su criterio, ¿Cuáles son las principales amenazas establecidas en el Código de Ética de IFAC que podrían generar un alto impacto sobre la independencia del auditor?

Cuadro No. 8

Opciones de respuestas	Frecuencia	
	absoluta	relativa
a) Interés propio, por la existencia de conflicto financiero, interés económico o de otro tipo.	15	50.00%
b) Autorrevisión, debido a aspectos que son revisados por el mismo elaborador.	0	0.00%
c) Intimidación, por la posibilidad de ser disuadido o condicionado por presión inapropiada causada por la entidad auditada.	2	6.67%
d) Familiaridad, por la influencia o proximidad excesiva derivada de relaciones con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada.	13	43.33%
e) De abogacía, por el mantenimiento de una posición a favor o en contra de la entidad auditada.	0	0.00%
f) Considero que ninguna genera impacto.	0	0.00%
TOTAL	30	100.00%

Gráfico No. 8



Interpretación y análisis:

El 50% de los encuestados considera que la principal amenaza establecida en el Código de Ética de IFAC que podría llegar a generar un alto impacto sobre la independencia del auditor es la de interés propio; y 43.33% establece que es la de familiaridad y una mínima cantidad la de intimidación.

Según el Código de Ética de IFAC las amenazas a la independencia se pueden clasificar: de interés propio, de autorrevisión, de abogacía, de familiaridad y de intimidación. Consideradas por los auditores la de interés propio, familiaridad e intimidación hoy en día las de mayor probabilidad de que ocurran en el ejercicio de su profesión y de sus encargos las partes B y C del código explica del modo en que se pueden originar este tipo de amenazas para los profesionales de la contabilidad en el ejercicio y en la empresa.

Pregunta No. 8

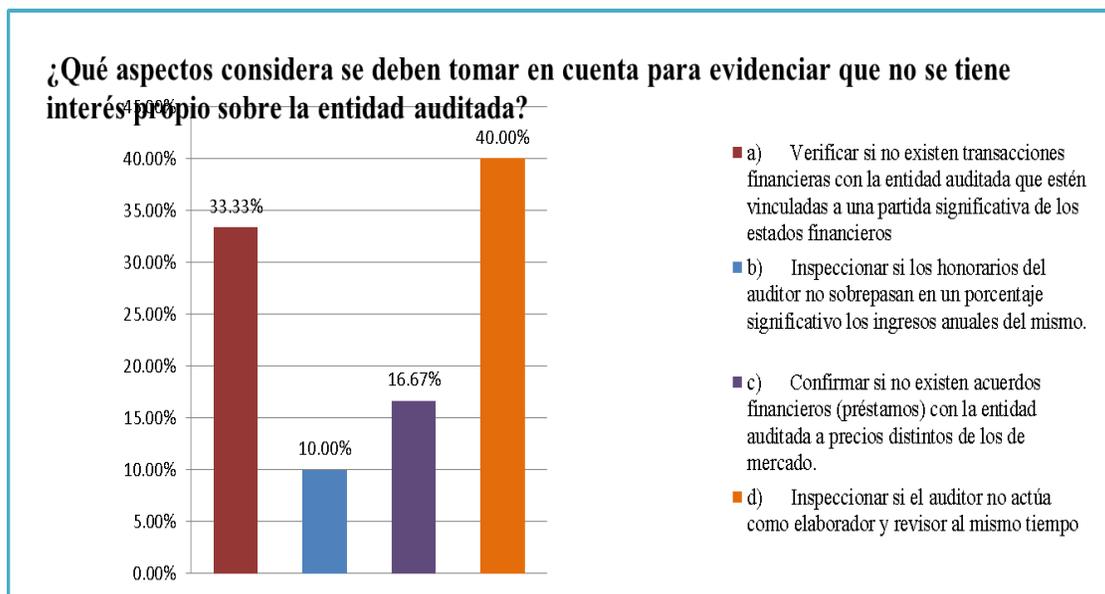
Objetivo: Determinar el aspecto o aspectos a considerar para evidenciar que el auditor no tiene interés propio en la entidad auditada.

¿Qué aspectos considera se deben tomar en cuenta para evidenciar que no se tiene interés propio sobre la entidad auditada?

Cuadro No. 9

Opciones de respuestas	Frecuencia	
	absoluta	relativa
a) Verificar si no existen transacciones financieras con la entidad auditada que estén vinculadas a una partida significativa de los estados financieros	10	33.33%
b) Inspeccionar si los honorarios del auditor no sobrepasan en un porcentaje significativo los ingresos anuales del mismo.	3	10.00%
c) Confirmar si no existen acuerdos financieros (préstamos) con la entidad auditada a precios distintos de los de mercado.	5	16.67%
d) Inspeccionar si el auditor no actúa como elaborador y revisor al mismo tiempo	12	40.00%
TOTAL	30	100.00%

Gráfico No. 9



Interpretación y análisis:

De acuerdo al 40% de los encuestados el aspecto a considerar para evidenciar que no se tiene interés propio sobre la entidad auditada es el de inspeccionar si el auditor no actúa como elaborador o revisor al mismo tiempo, el 33.33% el de verificar si no existen transacciones financieras con la entidad auditada que estén vinculadas a una partida significativa de los estados financieros y el 16.67% el de confirmar si no existen acuerdos financieros con la entidad auditada a precios distintos de mercado.

El auditor no debe aceptar trabajos en los que él ha tenido participación en la elaboración de los documentos objeto de revisión, puesto que pondría en riesgo su juicio profesional y la razonabilidad de la información presentada en los estados financieros y el informe de auditoría.

Pregunta No. 9

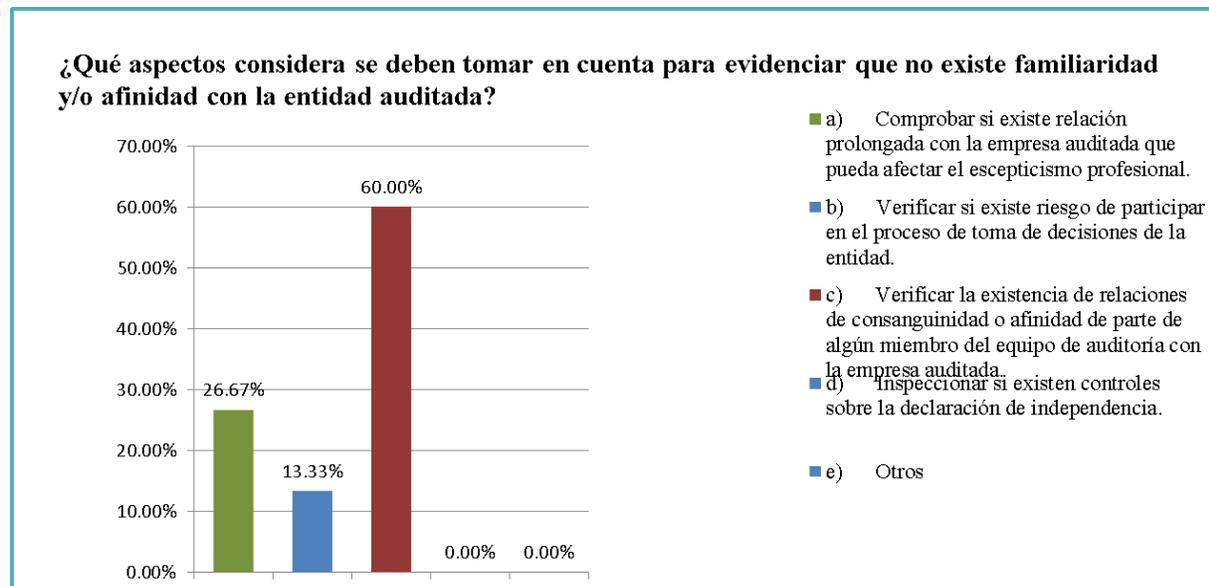
Objetivo: Determinar el aspecto o aspectos a considerar para evidenciar si no existe familiaridad y/o afinidad entre la entidad auditada y el auditor.

¿Qué aspectos considera se deben tomar en cuenta para evidenciar que no existe familiaridad y/o afinidad con la entidad auditada?

Cuadro No. 10

Opciones de respuestas	Frecuencia	
	absoluta	relativa
a) Comprobar si existe relación prolongada con la empresa auditada que pueda afectar el escepticismo profesional.	8	26.67%
b) Verificar si existe riesgo de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad.	4	13.33%
c) Verificar la existencia de relaciones de consanguinidad o afinidad de parte de algún miembro del equipo de auditoría con la empresa auditada.	18	60.00%
d) Inspeccionar si existen controles sobre la declaración de independencia.	0	0.00%
e) Otros	0	0.00%
TOTAL	30	100.00%

Gráfico No. 10



Interpretación y análisis:

Según el 60% de las firmas encuestadas consideran que el aspecto a tomar en cuenta para evidenciar que no existe familiaridad y/o afinidad con la entidad auditada es el de verificar la existencia de relaciones de consanguinidad o afinidad de parte de algún miembro del equipo de auditoría con la empresa auditada, un 26.67% establece que hay que comprobar si existe relación prolongada con la empresa auditada que pueda afectar el escepticismo profesional y un mínimo del 13.33% el de verificar si existe el riesgo de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad.

La amenaza de familiaridad y/o afinidad según los auditores es una de las más comunes que se da o se puede dar en el desarrollo de los encargos por lo que para evidenciar que ésta no existe sería bueno desarrollar cada uno de los procedimientos establecidos anteriormente.

Pregunta No. 10

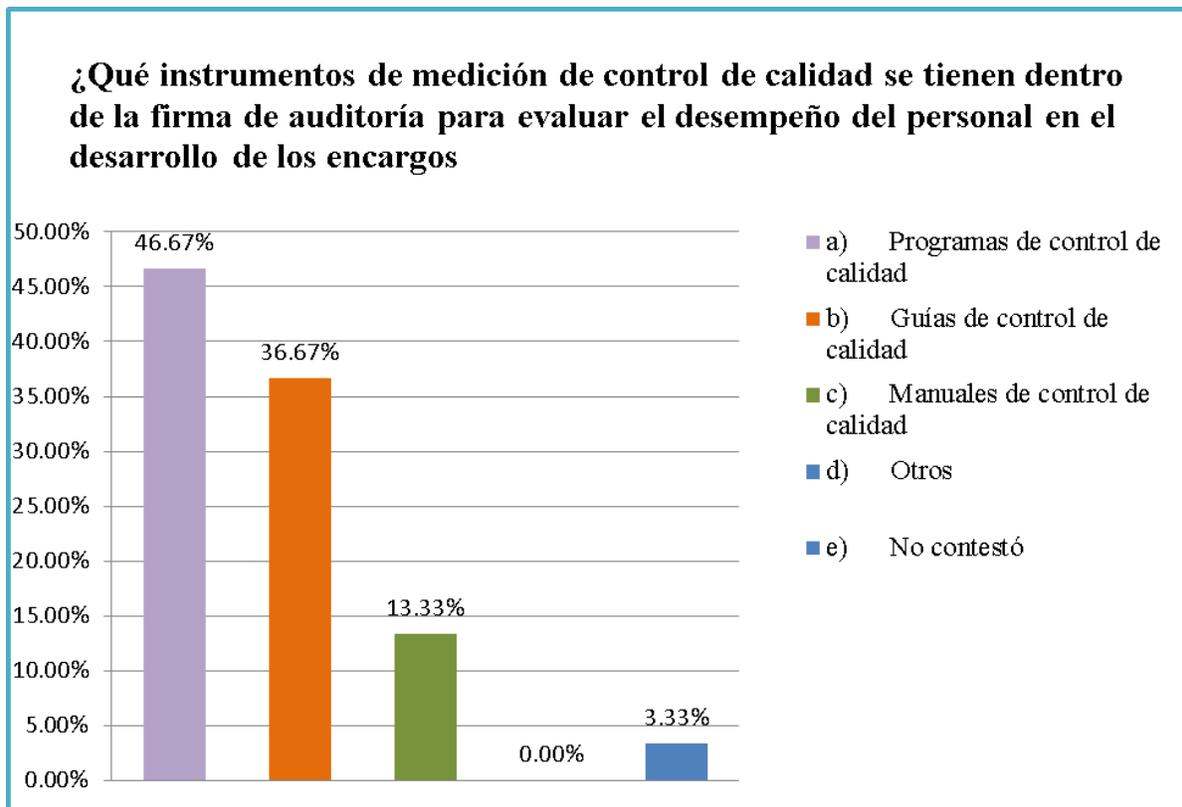
Objetivo: Conocer qué tipo de instrumento de medición de control de calidad utilizan las firmas de auditoría actualmente.

¿Qué instrumentos de medición de control de calidad se tienen dentro de la firma de auditoría para evaluar el desempeño del personal en el desarrollo de los encargos?

Cuadro No. 11

Opciones de respuestas	Frecuencia	
	absoluta	relativa
a) Programas de control de calidad	14	46.67%
b) Guías de control de calidad	11	36.67%
c) Manuales de control de calidad	4	13.33%
d) Otros	0	0.00%
e) No contestó	1	3.33%
TOTAL	30	100.00%

Gráfico No. 11



Interpretación y análisis:

El 46.67% de las firmas encuestadas utilizan programas de control de calidad para evaluar el desempeño del personal en el desarrollo de los encargos; el 36.67% utilizan guías de control de calidad; y un 13.33% manuales de control de calidad.

La mayoría de firmas de auditoría utilizan como instrumento de medición de control de calidad programas de control de calidad para evaluar el desempeño del personal en el desarrollo de los encargos, ya que consideran que proporcionan una seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen con los estándares profesionales, regulatorios y legales, además de que los informes emitidos por la firma son los apropiados en las circunstancias.

Pregunta No. 11

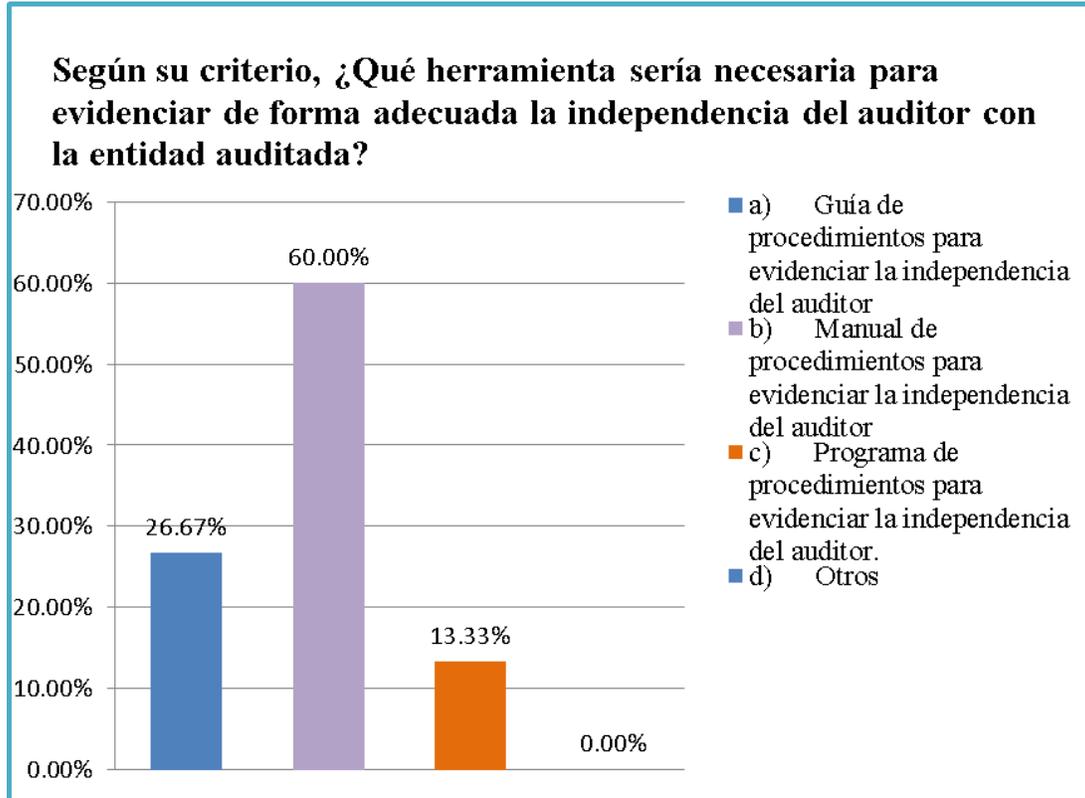
Objetivo: Identificar qué herramienta se considera necesaria para evidenciar la independencia del auditor con la entidad auditada.

Según su criterio, ¿Qué herramienta sería necesaria para evidenciar de forma adecuada la independencia del auditor con la entidad auditada?

Cuadro No. 12

Opciones de respuestas	Frecuencia	
	absoluta	relativa
a) Guía de procedimientos para evidenciar la independencia del auditor	18	60.00%
b) Manual de procedimientos para evidenciar la independencia del auditor	8	26.67%
c) Programa de procedimientos para evidenciar la independencia del auditor.	4	13.33%
d) Otros	0	0.00%
TOTAL	30	100.00%

Gráfico No. 12



Interpretación y análisis:

El 60% considera que sería necesario para evidenciar de forma adecuada la independencia una guía de procedimientos; el 26.67% un manual de procedimientos y el 13.33% un programa de procedimientos.

Según las firmas de auditoría la herramienta necesaria para evidenciar de forma adecuada la independencia del auditor con la entidad auditada sería una guía que explique qué procedimientos serían los adecuados para prevenir o hacerle frente a cada una de las amenazas.

Pregunta No. 12

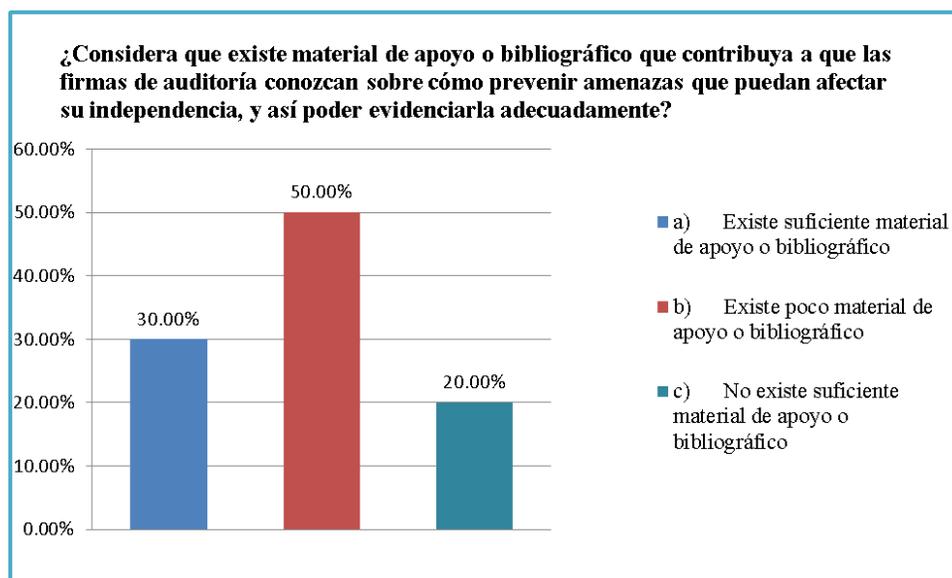
Objetivo: Establecer si existe material de apoyo o bibliográfico que contribuya a que las firmas de auditoría conozcan sobre cómo prevenir amenazas que puedan afectar la independencia, y así poder evidenciarla adecuadamente.

¿Considera que existe material de apoyo o bibliográfico que contribuya a que las firmas de auditoría conozcan sobre cómo prevenir amenazas que puedan afectar su independencia, y así poder evidenciarla adecuadamente?

Cuadro No. 13

Opciones de respuestas	Frecuencia	
	absoluta	relativa
a) Existe suficiente material de apoyo o bibliográfico	9	30.00%
b) Existe poco material de apoyo o bibliográfico	15	50.00%
c) No existe suficiente material de apoyo o bibliográfico	6	20.00%
TOTAL	30	100.00%

Gráfico No. 13



Interpretación y análisis:

De acuerdo a los resultados obtenidos el 50% de los encuestados considera que existe poco material de apoyo o bibliográfico que contribuya a que las firmas conozcan sobre cómo prevenir amenazas que puedan afectar su independencia, así poder evidenciarla adecuadamente; un 30% expresa que existe suficiente material; mientras que un 20% establece que no existe.

La mitad de las firmas encuestadas están conscientes de que existe poco material de apoyo bibliográfico que les facilite evidenciar adecuadamente su independencia con la entidad auditada y que les ayude a prevenir las amenazas que ponen o pueden llegar a poner en riesgo el desarrollo de su trabajo y por ende el resultado del mismo.

Pregunta No. 13

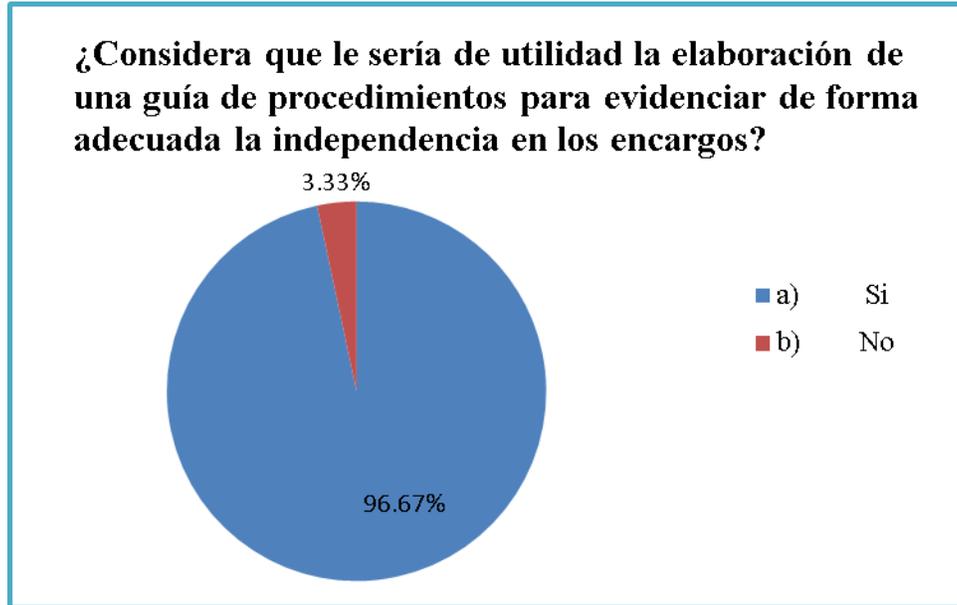
Objetivo: Determinar si es factible la elaboración de una guía de procedimientos para evidenciar de forma adecuada la independencia.

¿Considera que le sería de utilidad la elaboración de una guía de procedimientos para evidenciar de forma adecuada la independencia en los encargos?

Cuadro No. 14

Opciones de respuestas	Frecuencia	
	absoluta	relativa
a) Si	29	96.67%
b) No	1	3.33%
TOTAL	30	100.00%

Gráfico No. 14



Interpretación y análisis:

El 97.67% consideró que la elaboración de una guía de procedimientos para evidenciar de forma adecuada la independencia en los encargos sería de mucha utilidad; mientras que un 3.33% estableció lo contrario.

La mayoría de firmas consideran que sería de mucha utilidad la elaboración de una guía de procedimientos para aumentar el grado de conocimiento y aplicación dentro del personal de la firma; pues esto implica que el personal estaría utilizando una herramienta estándar de cómo se podrían solucionar las situaciones que afectarían a la independencia del auditor en el ejercicio de su profesión.

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS.

Parte 2

Pregunta No. 1

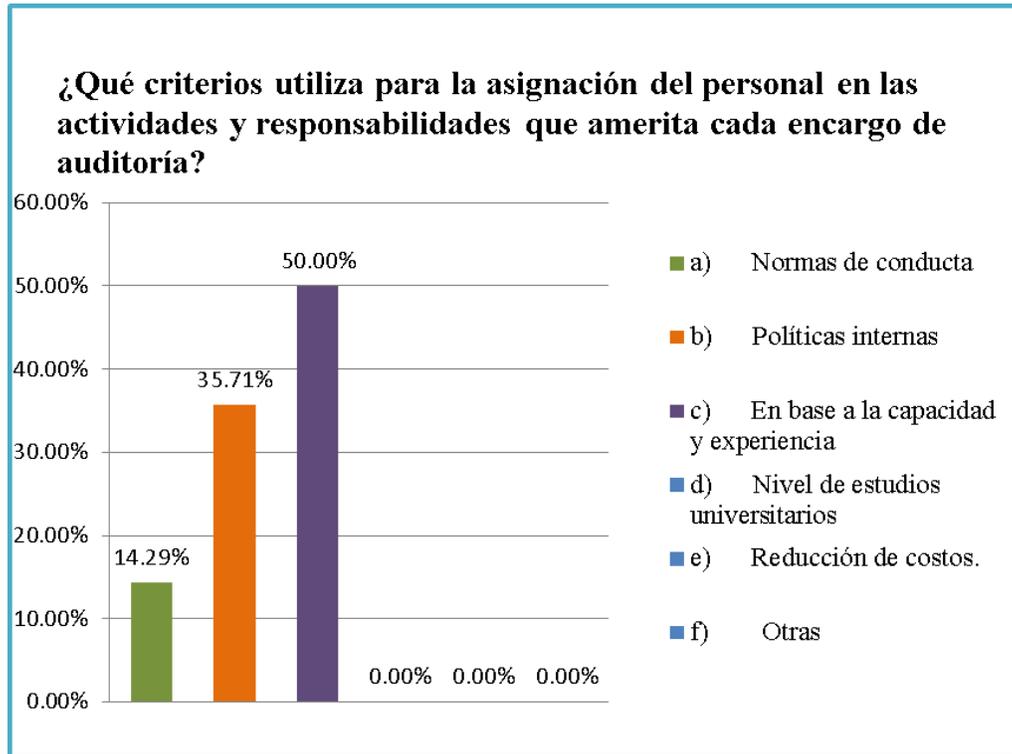
Objetivo: Especificar qué criterios utilizan las firmas de auditoría para asignar a su personal un determinado encargo.

¿Qué criterios utiliza para la asignación del personal en las actividades y responsabilidades que amerita cada encargo de auditoría?

Cuadro No. 1

Opciones de respuestas	Frecuencia	
	absoluta	relativa
a) Normas de conducta	2	14.29%
b) Políticas internas	5	35.71%
c) En base a la capacidad y experiencia	7	50.00%
d) Nivel de estudios universitarios	0	0.00%
e) Reducción de costos.	0	0.00%
f) Otras	0	0.00%
TOTAL	30	100.00%

Gráfico No. 1



Interpretación y análisis:

El 50% de los socios directores encuestados establecieron que los criterios utilizados para la asignación del personal en las actividades y responsabilidades de cada encargo de auditoría se basa en la capacidad y experiencia; el 35.71% en las políticas internas y el 14.29% en normas de conducta.

La mitad de los socios directores encuestados utilizan como criterio importante para la asignación de personal en los encargos la capacidad y experiencia que estos poseen pues consideran que según la capacidad y experiencia que estos demuestren así será el tipo de encargo que podrán desarrollar. Pero tanto la normativa técnica, como la ética y legal establecen que todo auditor debe también cumplir con los requerimientos de ética aplicables por lo que a criterio del

grupo también deben tomarle vital importancia a las normas de conducta que el personal posee para poder desarrollar íntegramente los trabajos que se les presenten.

Pregunta No. 2

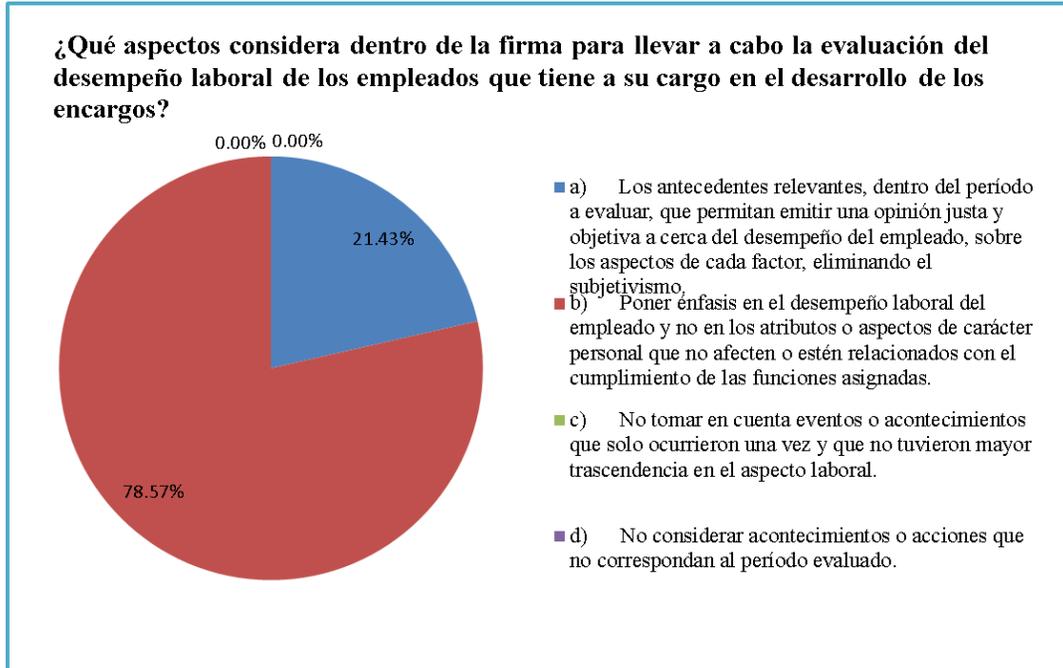
Objetivo: Conocer los aspectos que considera la firma de auditoría para realizar la evaluación de desempeño del personal en los encargos de auditoría.

¿Qué aspectos considera dentro de la firma para llevar a cabo la evaluación de desempeño laboral del personal que tiene a su cargo en el desarrollo de los encargos?

Cuadro No. 2

Opciones de respuestas	Frecuencia	
	absoluta	relativa
a) Los antecedentes relevantes, dentro del período a evaluar, que permitan emitir una opinión justa y objetiva a cerca del desempeño del empleado, sobre los aspectos de cada factor, eliminando el subjetivismo.	3	21.43%
b) Poner énfasis en el desempeño laboral del empleado y no en los atributos o aspectos de carácter personal que no afecten o estén relacionados con el cumplimiento de las funciones asignadas.	11	78.57%
c) No tomar en cuenta eventos o acontecimientos que solo ocurrieron una vez y que no tuvieron mayor trascendencia en el aspecto laboral.	0	0.00%
d) No considerar acontecimientos o acciones que no correspondan al período evaluado.	0	0.00%
TOTAL	30	100.00%

Gráfico No. 2



Interpretación y análisis:

El 78.57% de los socios directores establecen poner énfasis en el desempeño laboral del empleado y no en los atributos de carácter personal que no afecten o estén relacionados con el cumplimiento de las funciones relacionadas, mientras que un 21.43% considera los antecedentes relevantes dentro del período a evaluar que permitan emitir una opinión justa y objetiva acerca del desempeño del empleado.

Los socios directores de las firmas de auditoría encuestadas ponen énfasis en el desempeño laboral del empleado y no en los atributos de carácter personal que no afecten o estén relacionadas con las funciones; puesto que su mayor interés radica en como sus empleados se desenvuelven en su trabajo y no como estos actúan personalmente siempre y cuando dicho

carácter afecte o esté relacionado con el cumplimiento de sus funciones. Pero cabe resaltar que para que un auditor desempeñe su trabajo y de un resultado razonable debe ser integro.

Pregunta No. 3

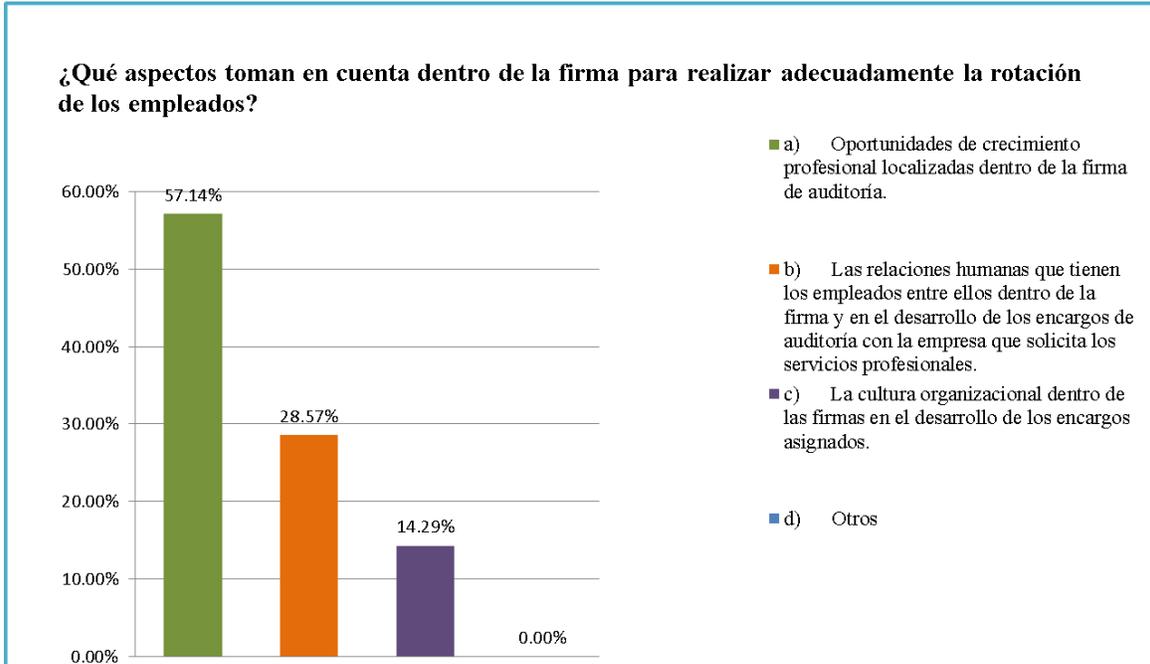
Objetivo: Conocer los aspectos que toman en cuenta para realizar la rotación de los empleados dentro de la firma y en cada encargo que realizan.

¿Qué aspectos toman en cuenta dentro de la firma para realizar adecuadamente la rotación de los empleados?

Cuadro No. 3

Opciones de respuestas	Frecuencia	
	absoluta	relativa
a) Oportunidades de crecimiento profesional localizadas dentro de la firma de auditoría.	8	57.14%
b) Las relaciones humanas que tienen los empleados entre ellos dentro de la firma y en el desarrollo de los encargos de auditoría con la empresa que solicita los servicios profesionales.	4	28.57%
c) La cultura organizacional dentro de las firmas en el desarrollo de los encargos asignados.	2	14.29%
d) Otros	0	0.00%
TOTAL	30	100.00%

Gráfico No. 3



Interpretación y análisis:

El 57.14% considera las oportunidades de crecimiento profesional localizadas dentro de la firma para realizar adecuadamente la rotación de los empleados, el 28.57% las relaciones humanas que tienen los empleados dentro de la firma y en el desarrollo de los encargos con la entidad y un 14.29% la cultura organizacional dentro de las firmas.

Los socios directores de las firmas encuestadas toman en cuenta las oportunidades de crecimiento profesional localizadas dentro de la firma para realizar la rotación de los empleados; puesto que consideran que un empleado que vaya adquiriendo mucha más experiencia y más capacidad para realizar encargos mayores puede ir creciendo profesionalmente dentro de la firma. Pero a criterio del grupo para realizar adecuadamente la rotación de los empleados se

deben tener presente principalmente las relaciones humanas que tienen los empleados dentro de la firma y con la entidad auditada para evitar que se vea afectada su independencia.

Pregunta No. 4

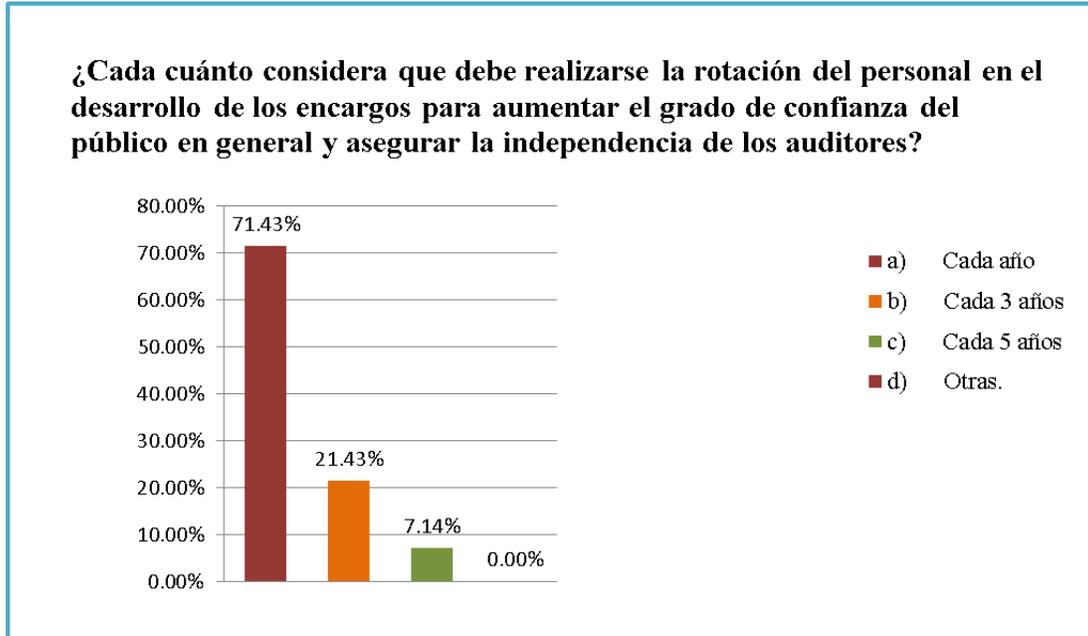
Objetivo: Conocer el tiempo que consideran convenientes las firmas de auditoría para realizar la rotación del personal en los encargos de auditoría.

¿Cada cuánto considera que debe realizarse la rotación del personal en el desarrollo de los encargos para aumentar el grado de confianza del público en general y asegurar la independencia de los auditores?

Cuadro No. 4

Opciones de respuestas	Frecuencia	
	absoluta	relativa
a) Cada año	10	71.43%
b) Cada 3 años	3	21.43%
c) Cada 5 años	1	7.14%
d) Otras.	0	0.00%
TOTAL	30	100.00%

Gráfico No. 4



Interpretación y análisis:

El 71.34% considera que cada año se debe de realizar la rotación del personal en el desarrollo de los encargos para aumentar el grado de confianza que den al público en general y asegurar la independencia de los auditores; el 21.43% establecen que el período ideal es cada tres años; mientras que una mínima cantidad del 7.14% considera que debe hacerse cada 5 años.

La mayoría de socios directores considera que el período ideal para realizar la rotación del personal en el desarrollo de los encargos es de cada año, puesto que así se evita que haya relaciones prolongadas que puedan llegar a afectar la independencia del auditor y el grado de confianza que el público le pueda brindar a su trabajo.

Pregunta No. 5

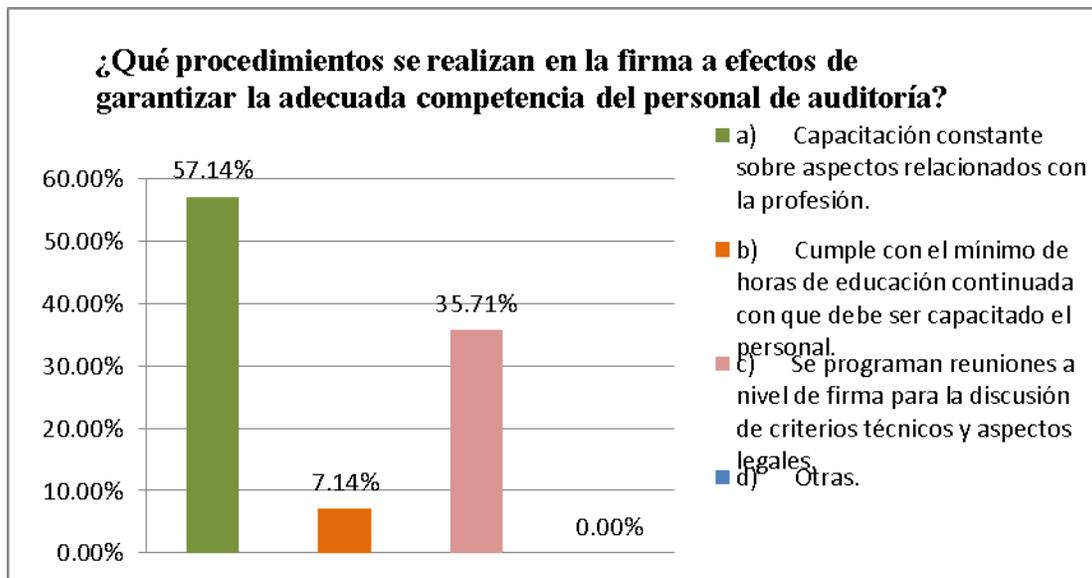
Objetivo: Determinar por qué es importante para el profesional en contabilidad la aplicación de la Norma de Educación Continuada en el desarrollo de los trabajos de auditoría.

¿Qué procedimientos se realizan en la firma a efectos de garantizar la adecuada competencia del personal de auditoría?

Cuadro No. 5

Opciones de respuestas	Frecuencia	
	absoluta	relativa
a) Capacitación constante sobre aspectos relacionados con la profesión.	8	57.14%
b) Cumple con el mínimo de horas de educación continuada con que debe ser capacitado el personal.	1	7.14%
c) Se programan reuniones a nivel de firma para la discusión de criterios técnicos y aspectos legales.	5	35.71%
d) Otras.	0	0.00%
TOTAL	30	100.00%

Gráfico No. 5



Interpretación y análisis:

El 57.14% de socios encuestados dicen capacitar constantemente a su personal sobre aspectos relacionados con su profesión garantizando una adecuada competencia ante las demás firmas, el 35.71% programan reuniones a nivel de la firma para discusiones de criterios técnicos y de aspectos legales; y un mínimo 7.14% dice cumplir con el mínimo de horas de educación con que debe ser capacitado el personal.

Dentro de los objetivos que establece la norma de educación continuada está el de promover la actualización de conocimientos de un plan continuo de educación, mediante el cual se permita asegurar un nivel de cualificación de la profesión, a fin de conservar la confianza del público; así como el de crear las condiciones para que el contador público preste un servicio de calidad, manteniendo la competencia profesional por medio de la actualización de los conocimientos, fortaleciendo factores como el criterio, actitud y capacidad para aplicar las normas técnicas adecuadas en que se sustenta la profesión. Tomando en cuenta que los contadores deberán cumplir un mínimo de horas de actividad educativa que el Consejo definirá en enero de cada año.

Pregunta No. 6

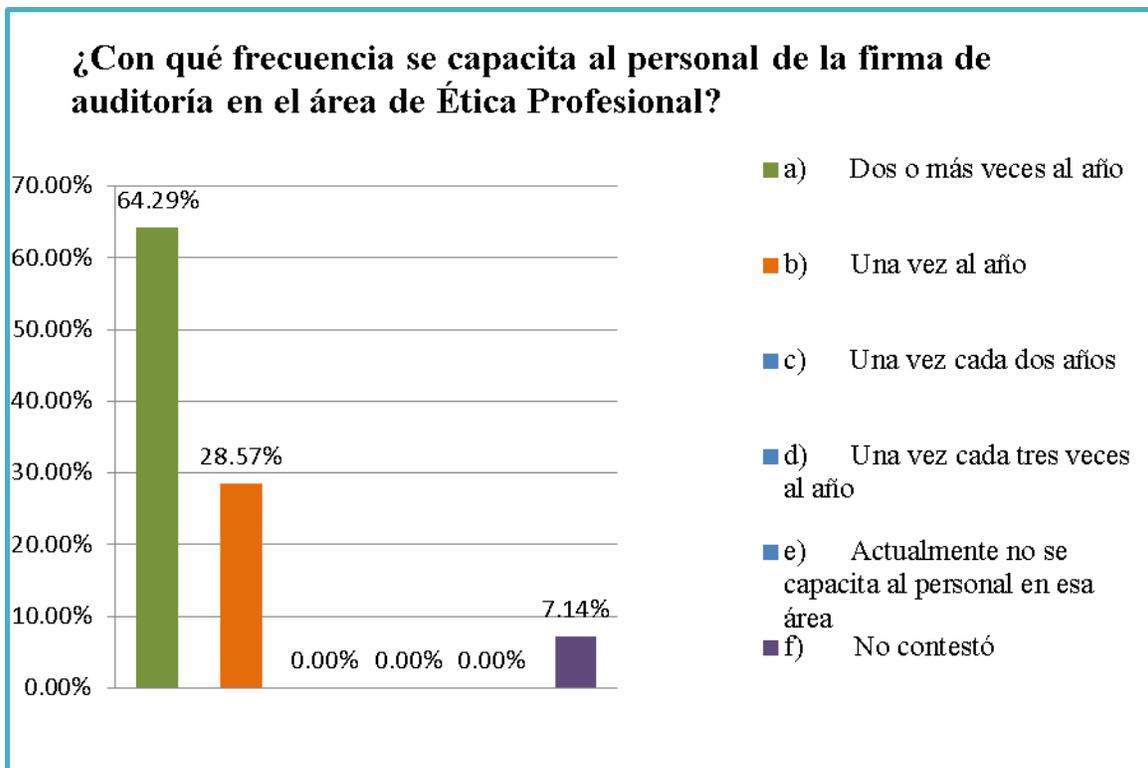
Objetivo: Establecer si la Ética Profesional es un área considerada importante dentro del plan de educación continuada de las firmas de auditoría.

¿Con qué frecuencia se capacita al personal de la firma de auditoría en el área de Ética Profesional?

Cuadro No. 6

Opciones de respuestas	Frecuencia	
	absoluta	relativa
a) Dos o más veces al año	9	64.29%
b) Una vez al año	4	28.57%
c) Una vez cada dos años	0	0.00%
d) Una vez cada tres veces al año	0	0.00%
e) Actualmente no se capacita al personal en esa área	0	0.00%
f) No contestó	1	7.14%
TOTAL	30	100.00%

Gráfico No. 6



Interpretación y análisis:

El 64.29% de los socios directores encuestados dicen capacitar al personal dos o más veces al año en el área de ética profesional, el 28.57% lo hace una vez al año. Según la norma de educación continuada el área de ética profesional es una de las materias básicas a tomar en consideración en el plan de educación continuada; incluso aquellas firmas de auditoría que soliciten que las horas de educación continuada impartidas a sus profesionales se tomen como válidas en el consolidado anual que lleva el Consejo debe cumplir con un requisito mínimo de 4 horas sobre dicha área; por lo que para que un auditor sea integro debe considerar aspectos éticos, técnicos y legales, ya que la profesión contable al igual que un sistema necesita de sus elementos para poder desempeñar bien su trabajo y dar un resultado seguro y confiable.