

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA
UNIDAD DE POSTGRADO



**EL CONTADOR PÚBLICO CERTIFICADO Y EL CONTROL
DE CALIDAD EN EL TRABAJO DE AUDITORIA**

TALLER DE INVESTIGACIÓN II

para optar el Título de:

MASTER EN AUDITORIA FINANCIERA Y CONTROL FINANCIERO

Postulante: Rosario Escobar Ticona

La Paz, Bolivia

2017

Indice

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I	3
1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	3
1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	5
1.3. HIPOTESIS	6
1.4. JUSTIFICACIÓN	7
1.5. OBJETIVOS	8
1.5.1. OBJETIVO GENERAL	8
1.5.2. OBJETIVOS ESPECIFICOS	8
1.6. METAS O RESULTADOS ESPERADOS	9
CAPITULO II	10
MARCO TEORICO	10
2.1. MARCO DE ANTECEDENTES	10
2.2. MARCO CONCEPTUAL	16
2.2.1. El Contador Público Autorizado	16
2.2.2. Servicios de certificación o auditoria	20
2.2.3. Responsabilidad del contador público certificado	23
2.2.4. Ética, control de calidad y responsabilidad del auditor frente a la contabilidad creativa	27
BIBLIOGRAFIA	39

INTRODUCCIÓN

Toda empresa tiene la obligación de llevar contabilidad de acuerdo a las normas y requerimientos legales, y si nos recurrimos la definición más básica y elemental de la contabilidad esta tiene como tarea dejar un registro de las operaciones económicas realizadas por la empresa, de tal manera que se puedan generar reportes para diferentes análisis como los Estados Financieros para la toma de decisiones de la gerencia.

Así mismo esta información que generan las empresas debe ser relevante y confiable, precisamente para la tomada de decisiones de la gerencia o de terceros, es ahí donde nace la tarea del contador público certificado (auditor), el mismo al realizar su trabajo tiene como resultado una opinión sobre la razonabilidad de la información de la empresa, conllevando con ella su responsabilidad social sobre la misma puesto que esta opinión generará un impacto en los usuarios de la información, quienes realizarán inversiones, convirtiéndose en sus principales demandantes o en sus principales proveedores.

La responsabilidad y ética son las nociones más importantes de todo derecho puesto que va referida a la sujeción de un individuo a una determinada sanción como consecuencia del incumplimiento de una norma jurídica. El Contador Público Certificado o Auditor está sujeto desde el primer momento en que decide ejercer su profesión. Es su responsabilidad asegurarse que la información refleje la realidad verdadera de la empresa, y lo que ésta dice tener es lo que en verdad tiene, y lo que

dice deber es lo que en verdad debe. De modo que la tarea del Contador Público certificado depende que la información contable refleje la realidad y no sea falseada, de allí que su labor tenga una gran responsabilidad social y económica frente a la sociedad.

El tema central de la investigación y su objeto está relacionada con el trabajo de certificación que realizan los contadores públicos certificados en Bolivia en el cumplimiento de los principios de la profesión y control de calidad que debe aplicarse en el trabajo de certificación, para evitar el desentendimiento parcial o total de los resultados negativos de la función desempeñada por el contador público certificado en un determinado negocio o empresa, para alcanzar esta investigación se realizará un análisis de los principios que regulan la conducta del contador público certificado en el ejercicio de la profesión y el control de calidad que se realiza a su trabajo por medio de los antecedentes de la investigación, bases teóricas e información suministrada por los expertos entrevistados.

CAPÍTULO I

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En nuestro país se han dado casos de fraude tanto en las empresas jurídicas como en empresas unipersonales por la estructuración de los estados financieros mismos que deben mostrar la situación económica real de la empresa o negocio para la toma de decisiones; Sin embargo, en muchas ocasiones han sido estructurados con información incorrecta porque en la actualidad muchos profesionales se han dedicado simplemente a elaborar estados financieros sin una adecuada estructuración mostrando datos incorrectos en los mismo. A pesar de que existe una revisión por parte de profesionales éstos no han logrado descubrirlas o no las han hecho salir a la luz pública y simplemente cuando la sociedad está realmente perjudicada es cuando se realiza un trabajo minucioso sobre la situación financiera que llevó a la quiebra a la empresa son los casos de empresas en Bolivia como Aerosur, Lloyd Aéreo Boliviano y el Banco Minero de Bolivia entre otros. Lamentablemente para nuestra profesión como contadores públicos certificados este tipo de situaciones hace que muchas empresas, pierdan fe de la opinión resultado de nuestro trabajo sea confiable y veraz; Pero ¿Qué es lo que impulsa a los profesionales a realizar un trabajo inadecuado?, podrían darse diferentes respuestas a esta pregunta como que el profesional cometió fraude, realizó acciones en contra la ética y formación profesional, no realizó un adecuado estudio o planificación del trabajo de auditoria, diferentes causas podrían darse, pero una de las principales causas en nuestro país es

que no existe un equipo de profesionales externos que realicen el control de calidad de los trabajos de auditoria.

Analizar nuestra legislación respecto a la regulación de las actividades de los contadores públicos certificados es dar un paso muy importante para frenar esta situación, porque muchos de nosotros profesionales en la materia llegamos a perder ese motivo o ese objetivo que nos llevó a finalizar nuestra carrera, el de colaborar a los empresarios o emprendedores a tener un mejor control y perspectiva de su negocio, a efectuar recomendaciones para que las operaciones se realicen con eficacia, economía y eficiencia, además de asesorar en el manejo económico de la empresa o entidad.

El contador público certificado, en su desempeño profesional, debe tener como requisito ser una persona honorable, con alto grado de principios moral éticos en el desempeño de sus funciones, a fin de que su nombre y el nombre de todos los profesionales no se vean envuelto en asuntos de dudosa procedencia, o manejo inexplicable.

1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

En este contexto de la problemática expuesta, se formula la siguiente interrogante para orientar el desarrollo de la investigación:

¿Será la inexistencia de control de calidad externo al trabajo de auditoría un factor influyente en el correcto y buen desempeño profesional del contador público certificado?

Esta interrogante puede sistematizarse en otras más específicas:

¿Cuáles son los principios que guían la actitud y conducta del contador público certificado en el ejercicio profesional?

¿Existen sanciones que son aplicadas al contador público por la violación a los principios y normas que regulan la profesión?

¿Cuál es la responsabilidad del contador público certificado en el ejercicio profesional, por el incumplimiento de los principios y normas que regulan su profesión?

1.3. HIPOTESIS

Hipótesis de la investigación

La inexistencia de un control de calidad externo al trabajo de auditoría influye en el correcto y buen desempeño profesional del contador público certificado.

Variable dependiente

Eficiencia del desempeño del contador público certificado

Variable independiente

Control de calidad externo

Tabla N° 1

Operativización de variables

	VARIABLE	DIMENSION	INDICADOR	TECNICA
Variable independiente	Control de calidad externo	Cumplimiento Normativo	Informes de auditoría	Revisión documental
Variable dependiente	Correcto y buen desempeño profesional del contador público certificado	Cumplimiento normativo	Informes contables	Revisión documental

Fuente: Elaboración propia

1.4. JUSTIFICACIÓN

El aporte de la investigación está dirigida a los empresarios a dueños de negocios y a las ciencias contables porque al establecer un control de calidad externo al trabajo del auditor, es dar un gran paso para reducir los fraudes que se originan por el trabajo inadecuado de algunos profesionales en contaduría pública.

El presente trabajo contribuye a solucionar un problema de tipo jurídico social, el cual ayudará a resolver problemas prácticos que pueden afectar directamente tanto a las organizaciones privadas como públicas. Además que el presente trabajo tiene el propósito de dar a conocer la responsabilidad que conlleva ejercer la profesión, tanto para los universitarios como para la sociedad. Todo esto con el fin de llenar el vacío existente en el control de calidad del trabajo de la profesión, y establecer un instrumento de información útil y oportuna para el fortalecimiento de la actuación profesional del contador público en cualquiera de sus funciones.

En nuestro país se han dado casos de fraude tanto en las empresas jurídicas como en las empresas personales por la estructuración de información financiera misma que deberían mostrar la situación económica real de la empresa o negocio, una información confiable y fidedigna respaldada por la opinión de los contadores públicos certificados (auditores); Sin embargo esta opinión puede ser juzgada como una opinión fraudulenta e inadecuada. Por este motivo es importante analizar si es necesario que exista una institución que se encargue del control de calidad del trabajo de un contador público certificado.

1.5. OBJETIVOS

1.5.1. OBJETIVO GENERAL

- Analizar y evaluar el grado de importancia de la implementación de un sistema de control de calidad externo a fin de evitar problemas de fraude, mala realización del trabajo e involucrar la independencia de los contadores públicos certificados en Bolivia.

1.5.2. OBJETIVOS ESPECIFICOS

- Identificar los factores que ocasionan el incumplimiento de principios y normas aplicadas en el ejercicio de la profesión de los contadores públicos.
- Identificar puntos claves de la responsabilidad del contador público reflejados en el código de ética vigente en Bolivia.
- Proponer una guía de control de calidad para la evaluación del trabajo de los contadores públicos certificados en Bolivia.

1.6. METAS O RESULTADOS ESPERADOS

Con esta propuesta o trabajo de investigación se espera dar inicio al criterio de tener cuidado profesional en el ejercicio de la profesión al momento de realizar un trabajo de auditoria, para evitar que se realice un trabajo mediocre y fuera de los límites de la ética de un contador, así mismo al realizar el control de calidad conllevará también a la existencia de posibles sanciones a aquellos profesionales que realicen de forma inadecuada su trabajo.

Por lo mismo las metas o resultados esperados para esta investigación serán:

- Establecer la importancia de un control de calidad externo al trabajo de los auditores.
- Enunciar principios que guían la conducta apropiada de un profesional en contaduría pública certificados.
- Categorizar sanciones disciplinarias aplicadas al contador público por las funciones que desempeña.

CAPITULO II

MARCO TEORICO

2.1. MARCO DE ANTECEDENTES

La práctica profesional de la auditoría de estados financieros, evidentemente está inmersa en un sinnúmero de riesgos; sin embargo, uno de los más complicados y comunes es el riesgo de fraude, por lo que el trabajo de auditor debe desarrollarse con estricto apego a la ética profesional, escepticismo y juicio profesional; asimismo, es fundamental capacitar y mantener niveles adecuados de supervisión de los equipos de auditoría.

El riesgo y la responsabilidad que conlleva la profesión del contador público certificado es muy difícil puesto que si bien se sabe un médico cuando mata a su paciente por negligencia pues simplemente se entierra al desafortunado; Sin embargo esto no sucede con los auditores puesto que una opinión es muy importante para terceros y para sus decisiones, es por eso que debe ser la más adecuada ya que no solo se dañaría a una persona se dañaría a un centenar de personas dependiendo del impacto que tenga la empresa en la cual se esté desarrollando la auditoría y de la cual se emitirá una opinión sobre sus operaciones tributarias, contables, administrativas, el riesgo es mucho mayor y una falla podría dañar la credibilidad de los auditores o contadores públicos certificados, dañando el prestigio de los profesionales que se van involucrando cada vez más con el fraude.

A pesar de que en nuestro país existe poca información estadística sobre las incidencias de fraudes en las empresas, de acuerdo con estudios realizados en años recientes por firmas de auditoría y consultoría, se estima que 8 de cada 10 compañías han sido víctimas de un fraude, por lo menos en una ocasión en un año de operaciones. Estas cifras son por demás reveladoras y alarmantes (Informe Global sobre Fraude, Kroll, 2013/2014).

Existen factores múltiples que pueden generar verdaderos casos que llevan a las organizaciones a estar expuestas a un nivel de vulnerabilidad muy alto, y que en muchas ocasiones culminan en quebrantos en su contra. Entre esos factores podemos mencionar los siguientes:

- Ausencia de una cultura de ética del personal
- Falta o deficiencias en la supervisión del personal y de las transacciones
- Escaso interés de la alta dirección y de los órganos de gobierno por implementar procedimientos de control interno eficaces
- Presión excesiva por alcanzar metas presupuestales o de resultados
- Falta de monitoreo y verificación de procesos relevantes y críticos en las compañías

Por desgracia, ningún tipo y tamaño de empresa está exenta de ser víctima de fraude, ya que de acuerdo con estudios realizados, los fraudes han sido perpetrados en compañías de sectores financieros, de construcción, industria manufacturera, comercio

al mayoreo y menudeo, tecnologías, telecomunicaciones, etc., lógicamente los daños ocasionados han sido mayores en organizaciones medianas y grandes, pero todas, sin excepción, han tenido las consecuencias nocivas de los fraudes.

En un mundo de negocios tan diverso, complejo y vulnerable ante el riesgo de materialización de fraudes, el auditor debe desempeñar su trabajo de auditoría, a fin de emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, los cuales pueden incluir errores materiales debido a fraudes no detectados.

Continuando con el párrafo anterior, el nivel de estrés de las firmas de auditoría se incrementa al escuchar cada vez con mayor frecuencia noticias sobre escándalos financieros, denuncias de corrupción de empresarios y funcionarios, malversaciones y alteraciones en reportes financieros, defraudación y evasión fiscal, e incumplimiento por parte de sus auditores de los procedimientos técnicos y éticos realizados durante una determinada auditoría.

En este sentido, el auditor debe sustentar su práctica profesional en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), emitidas por la International Federation of Accountants (IFAC), por medio del International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).¹

¹ Red global de conocimientos en auditoría y control interno, (2016) fraude y efectos en la auditoría de estados financieros. Recuperado de: <http://auditool.org/blog/auditoria-externa/3597-fraude-efectos-en-la-auditoria-de-estados-financieros>

En el contexto de las NIA, se requiere que el auditor aplique su juicio profesional y mantenga un escepticismo profesional durante todo el proceso de la auditoría (planeación, ejecución y emisión de informes), lo cual le permita realizar lo siguiente:

- Identificar y valorar el riesgo de que existan errores materiales, debido a fraude o error.
- Obtener evidencia de auditoría suficiente sobre si existen errores materiales, mediante el diseño y aplicación de procedimientos adecuados a los riesgos valorados.
- Formarse una opinión sobre los estados financieros, sustentada en las conclusiones alcanzadas con base en la evidencia de auditoría obtenida.

Sin duda alguna, las NIA's representan un gran reto para los auditores, ya que en todo momento estamos ante la existencia de riesgos que pueden materializarse y llevar al auditor a incurrir en el riesgo de auditoría: el riesgo de que el auditor emita una opinión favorable cuando los estados financieros incluyan errores materiales.

En la mayoría de los casos de fraude se vio muy involucrada la parte financiera de las diferentes entidades y de la responsabilidad de cada funcionario tanto del administrador, contador y de todos los auditores que en anteriores años realizaron la auditoría a estos entes, preguntándonos ¿Por qué sus procedimientos de auditoría no revelaron ciertas irregularidades en la información financiera?, porque estas irregularidades no se da de la noche a la mañana.

En el sector privado en Bolivia se tienen varias firmas de auditoría, entre ellas las 4 de las firmas más reconocidas a nivel mundial como son: Deloitte, KPMG, Ernst&Young y PricewaterhouseCoopers SRL.

Las mismas por ser entidades que participan en diferentes países y están reguladas por las normativas del exterior tienen políticas de Control de Calidad, que muchas de las demás firmas no tienen evitando así la responsabilidad de los Contadores públicos certificados o Auditores.

Por lo mismo es necesario mencionar la responsabilidad de los profesionales en auditoría y el cómo es necesario un organismo regulador en el sector privado así como existe en el sector público para evitar más daño a los inversionistas, empresarios, consumidores que participan en el mercado en Bolivia.

La responsabilidad del auditor que realiza una auditoría de conformidad con las NIA consiste en obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de incorrecciones materiales debidas a fraudes o errores.

Es evidente que por las limitaciones inherentes propias de una auditoría de estados financieros, siempre estará latente la posibilidad de que no puedan detectarse errores materiales en los estados financieros, aunque el trabajo sea planeado y ejecutado con estricto apego a las NIA.

El auditor no es responsable de detectar errores que no sean materiales, considerando los estados financieros en su conjunto.²

Por lo mencionado la investigación está dirigida y será beneficiosa para nuestro país Bolivia.

Considerando el entorno externo de nuestro contexto de investigación, Bolivia, se ha identificado que en el año 2011 se publica “La guía de control de calidad para pequeñas y medianas firmas de auditoría” en su tercera emisión, emitida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), que fue traducida por el instituto Mexicano de Contadores Públicos y revisada por el Instituto de Censores Jurados de España en marzo de 2012, y se utiliza con el permiso de la IFAC; Sin embargo la IFAC no asume responsabilidad por la exactitud e integridad de la traducción o por cualquier acción que pudiera surgir por la misma. La misma tiene el objetivo de ayudar a los profesionales en la implementación de la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC 1).

Asimismo en nuestro país en el año 2011 el Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia publica el “Manual de Control de Calidad”, el mismo invita a las firmas de auditoría y consultoría contable a someterse a evaluaciones de calidad de sus trabajos de auditoría, misma evaluación a cargo de profesionales con la suficiente

² AICPA, (2009) NIA 200 Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría.

capacidad profesional que forman parte del Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia.

2.2. MARCO CONCEPTUAL

La opinión de la información financiera del Contador Público Certificado o Auditor influye en la administración de las empresas en sus decisiones, ayudándola a ser una mejor empresa o causando un daño irremediable en la empresa auditada y en la sociedad que participa en ella como inversionistas, consumidores, proveedores, empleados entre otros, cuando al ejercer la profesión y no tener suficientes conocimientos brinde un trabajo inadecuado emitiendo una opinión equivocada sobre la situación financiera de la empresa.

Por lo expuesto se hace necesario tener conocimiento de los siguientes conceptos:

2.2.1. El Contador Público Autorizado

La definición de Contador público, se encuentra tipificada en la norma de auditoría N° 1, emitido por el Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia en la parte de Definiciones, mencionando la siguiente definición del profesional del encargo:

Persona que posee título en provisión nacional de Contador Público, Licenciado en auditoría, Auditor Financiero u otra denominación que haya utilizado las

Universidades en Bolivia y que esté inscrita como tal en el Colegio de Profesionales respectivo.³

Relacionado al concepto del Contador Público Autorizado y su trabajo profesional podemos mencionar los siguientes conceptos:

Ente o Entidad

Persona física o jurídica dedicada a una actividad susceptible de producir recursos e incurrir en gastos³.

Auditoria Externa

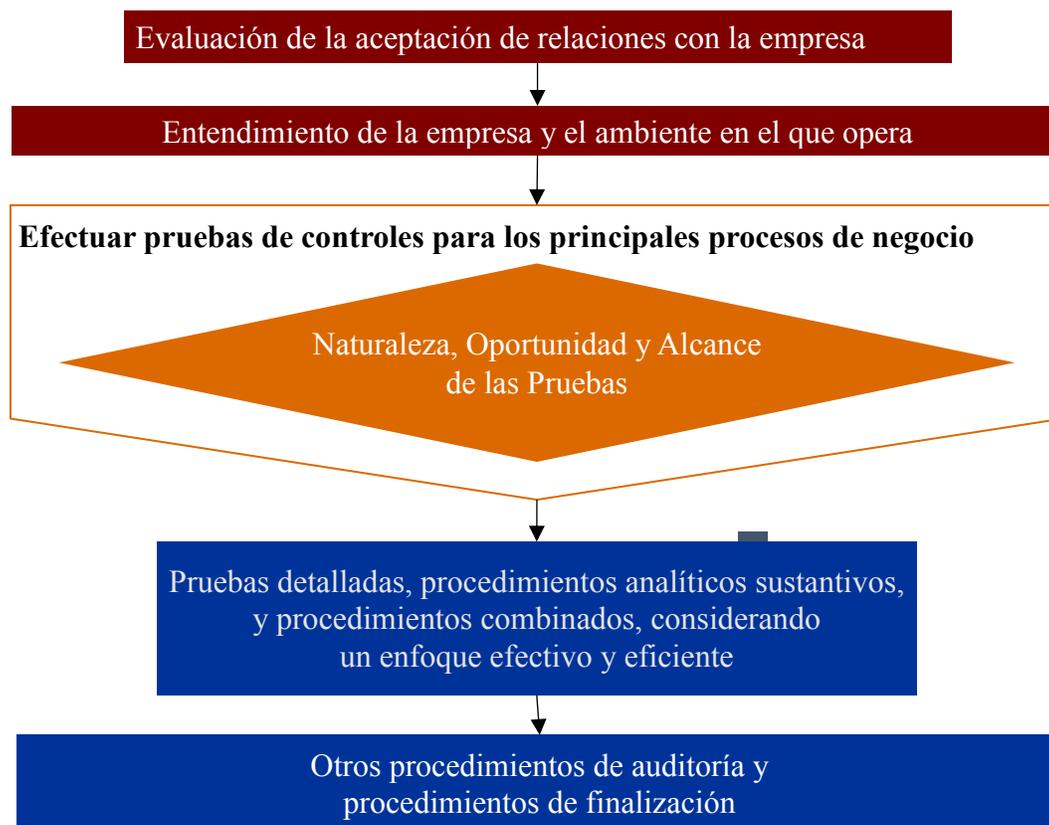
Examen independiente de la información financiera de una entidad, ya sea lucrativa o no, no importando su tamaño o forma legal, cuando tal examen se lleva a cabo con objeto de expresar una opinión³.

Procedimientos de auditoria

Conjunto de tareas y requerimientos destinados a dar cumplimiento a las normas de auditoria relativas a la realización del trabajo³.

³ CAUB, (1994) Norma de Auditoria N° 1, Normas Básicas de Auditoria de Estados Financieros, Bolivia.

Figura N° 1

Procedimientos de Auditoria

Fuente: Elaboración propia

Firma

Un profesional independiente, sociedad o corporación u otra entidad de contadores públicos profesionales⁴.

⁴ CAUB, (1994) Norma de Auditoria N° 1, Normas Básicas de Auditoria de Estados Financieros, Bolivia.

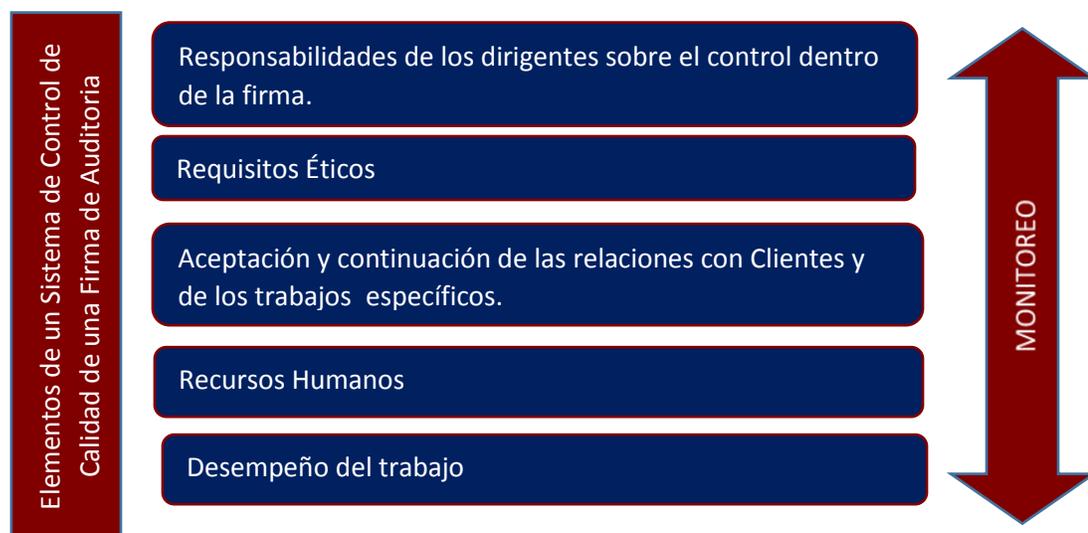
Sistema de control de Calidad

Un sistema de control de calidad consiste en políticas diseñadas para lograr proporcionar una seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen con las normas profesionales, con los requisitos legales, y que los informes emitidos por la firma o los socios del trabajo son apropiados. Asimismo estas políticas deben contener los procedimientos necesarios para implantar y monitorear el cumplimiento de esas políticas.⁵

El sistema de la firma de Control de Calidad deberá incluir políticas y procedimientos que se refieran a cada uno de los siguientes elementos:

Figura N° 2

Elementos Sistema de Control de Calidad



⁵ AICPA, Norma Internacional del Control de Calidad 1, (2009) Control de calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de estados financieros y otros trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados.

Normas Internacional de Control de Calidad

El propósito de la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC 1) es establecer normas y dar lineamientos respecto de las responsabilidades de una firma sobre su sistema de control de calidad para auditorías y revisiones de información histórica, y para otros trabajos para atestiguar y sus servicios relacionados.⁶

2.2.2. Servicios de certificación o auditoría

El trabajo del contador público certificado es brindar un servicio profesional en base a las normas y principios de auditoría y el criterio del profesional sobre la información financiera de la empresa, es así que la función de certificación significa garantizar la confiabilidad de la información financiera; tal cual lo mencionan O. Ray Whittington y Kurt Pany (2007) el compromiso de certificación es aquel en que un profesional se compromete o realiza un examen, una revisión o un informe convenido de procedimientos sobre un asunto o una afirmación de un asunto que es responsabilidad de un tercero. En la *Tabla 2* se resumen tres clases de compromisos de certificación.

⁶ AICPA, Norma Internacional del Control de Calidad 1, (2009) Control de calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de estados financieros y otros trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados.

Tabla 2

Compromisos de certificación

Tipo de compromiso	Nivel ofrecido de seguridad	Naturaleza del informe	Procedimientos
Examen	Riguroso; ofrece seguridad razonable	Expresa una opinión	Selecciona entre los procedimientos disponibles una combinación que reduzca el riesgo de auditoría a un nivel aceptable bajo
Revisión	Moderado o limitado	Expresa seguridad negativa	Generalmente limitados a procedimientos analíticos y de investigación
Procedimientos convenidos	Varía con la naturaleza y extensión de los procedimientos	Presenta los resultados	Procedimientos convenidos con el usuario o usuarios especificados

* Conocida como auditoría cuando el asunto son los estados financieros históricos.

Es importante comprender adecuadamente esta definición por lo que es necesario comprender ciertos conceptos que se encuentran en las normas de auditoría⁷:

Auditor

La palabra "Auditor" se usa para referirse a la persona o personas que conducen la auditoría, generalmente, el socio del trabajo u otros miembros del equipo del trabajo o, según se aplique, la firma. Cuando una NIA dispone que un requisito o responsabilidad sean cumplidos por el socio del trabajo, se usa el término "socio del

⁷ AICPA, (2009) Norma Internacional de Auditoría 200, Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría.

trabajo" que sustituye al de "auditor". Cuando sea relevante, "socio del trabajo" y "firma" deben entenderse como referencia a sus equivalentes del sector público.

Seguridad razonable

En el contexto de una auditoría de estados financieros, un nivel de seguridad alto, pero no absoluto.

Información financiera histórica

Información que se expresa en términos financieros, en relación con una entidad en particular, derivada, principalmente, del sistema contable de dicha entidad, sobre hechos económicos que ocurren en ejercicios del pasado o sobre condiciones o circunstancias económicas en momentos del tiempo pasado.

Administración

La(s) persona(s) con responsabilidad ejecutiva sobre la conducción de las operaciones de la entidad. Para algunas entidades en algunas jurisdicciones, la administración incluye a algunos o todos los encargados del gobierno corporativo, por ejemplo, miembros ejecutivos de un consejo corporativo, o un administrador-dueño.

Juicio profesional

La aplicación de entrenamiento, conocimiento y experiencia relevantes, dentro del contexto que dan las normas de auditoría, contabilidad y ética, para tomar

decisiones informadas sobre los cursos de acción que sean apropiados en las circunstancias del trabajo de auditoría.

Escepticismo profesional

Una actitud que incluye una mente inquisitiva, estar alerta a condiciones que puedan indicar una posible representación errónea debida a error o fraude, y una valoración crítica de la evidencia de auditoría.⁸

Una herramienta fundamental que deben mantener los auditores en el desarrollo de su trabajo, sin duda, es el escepticismo profesional, lo cual implica que el auditor debe mantener un cuestionamiento mental y una evaluación crítica de la evidencia de auditoría, que incluye predisposición de reconocer la posibilidad de que existan incorrecciones materiales en los estados financieros debidas a fraudes, independientemente de su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de los directivos y responsables del gobierno de la entidad.⁹

2.2.3. Responsabilidad del contador público certificado

Lo primero que debemos saber es ¿Qué es responsabilidad?, por lo mismo citamos a Kelsen que en su obra “Teoría pura del Derecho” menciona:

“Un individuo es responsable de una conducta determinada (la suya o la de otro) cuando en caso de conducta contraria se dirige contra él una sanción. La

⁸ AICPA, (2009) Norma Internacional de Auditoría 200, Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría

⁹ O. Ray Whittington y kurt pany, (2007) Principios de auditoría, 14° ed. México

responsabilidad puede, pues, relacionarse con la conducta de otro. Además, el individuo responsable es el objeto de la conducta del órgano estatal encargado de aplicarle una sanción la responsabilidad se relaciona con la sanción.¹⁰

De acuerdo con esta definición de responsabilidad, la responsabilidad hace referencia a la sanción que debe asumir un individuo por una conducta contraria a la ley.

Por lo tanto la responsabilidad del contador varía de acuerdo al cargo o actividad que desempeñe, es decir puede tener responsabilidad fiscal, civil, penal y disciplinaria.

Dentro nuestra normativa boliviana se tiene la Ley 1178 “Administración y Control Gubernamental” regula la responsabilidad de los servidor del sector público es decir solo para empresas públicas o gubernamentales, que debería aplicarse tanto en el sector privado como en el público.

Asimismo el Reglamento de la Responsabilidad por la Función Pública, 3 de noviembre de 1992, DS 23318 A, hace referencia a las siguientes definiciones de cuando la responsabilidad se convierte en civil, administrativa, ejecutiva y penal:

¹⁰ Kelsen, Teoría pura del Derecho, Buenos Aires, Eudeba 1953

Responsabilidad civil

La responsabilidad es civil cuando la acción u omisión de las personas naturales o jurídicas privadas cause daño al estado valuable en dinero¹¹.

Responsabilidad administrativa

La responsabilidad administrativa emerge de la contravención del ordenamiento jurídico administrativo y de las normas que regulan la conducta¹¹.

Responsabilidad ejecutiva

La responsabilidad ejecutiva emerge de una gestión deficiente o negligente así como del incumplimiento de los mandatos expresamente señalados en la Ley¹¹.

Responsabilidad penal

La responsabilidad es Penal cuando la acción u omisión del servidor público o de los particulares se encuentra tipificada como delito en el Código penal¹¹.

Una vez definido la responsabilidad podemos mencionar a cerca de la responsabilidad del profesional en contaduría pública.

El código de ética para contadores públicos profesionales emitida por el CAUB en la sección 320 Preparación y presentación de información en el punto 320.2 menciona que “Un contador profesional empleado que tenga la responsabilidad de la

¹¹ Decreto Supremo 23318A/1992, del 3 de noviembre de 1992, Reglamento de la responsabilidad por función pública, Gaceta oficial del Estado Plurinacional de Bolivia.

preparación o aprobación de los estados financieros de propósito general de una organización que lo emplea, deberá asegurarse de que dichos estados financieros se presenten de acuerdo con la normas de información financiera.¹²

Así mismo en el mismo código menciona en la Sección 400 “Sanciones” en el punto 400.1 El contador profesional que viole las prescripciones del Código se hará pasible a las sanciones que le imponga el Tribunal Departamental de Ética de su respectivo colegio Departamental.¹³

Es importante mencionar que dentro del código penal no existen ninguna sanción o fallos para sancionar el trabajo inadecuado de los contadores públicos certificados que se originen tras la fiscalización de los estados financieros por su inadecuada preparación y posibles fraudes que conllevan con esta información y que los contadores públicos certificados no pudieron detectar o se convirtieron en el cómplices del fraude.

Al hablar de responsabilidad de los contadores públicos por negligencia y por fraude, se tiende a concluir que a menudo prestan sus servicios profesionales sin el debido cuidado. No es así en absoluto. La mayoría de los trabajos se llevan a cabo exitosamente, sin acusaciones de conducta impropia. Pero, inevitablemente se cometen errores en una actividad tan compleja como la auditoria y la certificación. Todo gran despacho contable que realice miles de auditorías, alguna vez se dará cuenta de que

¹² CAUB, Código de Ética para contadores profesionales, Bolivia, 2011.

¹³ CAUB, Código de Ética para contadores profesionales, Bolivia, 2011.

emitió un informe sin salvedades sobre estados financieros que ahora parecen incorrectos en algún aspecto. Algunas veces la responsabilidad del contador público parece bastante obvia. El contador público debe reconocer que las acusaciones de conducta inmoral son algo normal. Algunas de las demandas entabladas carecerán de sustento legal; a menudo son simples intentos de los demandantes por resarcirse de sus pérdidas. Otras sí tendrán sustento legal; quizás el contador cometió un error de juicio durante la auditoría. Sin importar el esmero que ponga, cualquier despacho contable puede ser el acusado en un litigio.¹⁴

2.2.4. Ética, control de calidad y responsabilidad del auditor frente a la contabilidad creativa.

Las prácticas de lo que se ha dado en llamar la contabilidad creativa han sido traumáticas y continuarán incidiendo en la profesión, ya que la credibilidad pública de los informes del auditor ha quedado seriamente afectada.

Por un lado, por la falta de transparencia y por otro ha quedado cuestionado uno de los pilares de la auditoría que es la independencia. Aquí se combinan diversos factores, no solo en cuanto a la calidad de las normas técnicas y su mejora continua, sino también la calidad humana de los auditores, que es un concepto más amplio que el contenido del Código de Ética que todos los profesionales deben respetar en el ejercicio de la profesión.

¹⁴ O. Ray Whittington y Kurt Pany, (2007) Principios de auditoría, 14° ed. México

El contador público certificado primeramente es una persona que tiene su escala de valores, que se adquieren del modelo familiar, luego se va moldeando en distintos lugares, desde la instrucción en la escuela hasta egresar de la universidad. Esta es la norma ética básica que cada auditor se impone, y cuanto mayor conciencia tenga el auditor de su responsabilidad en el desarrollo de su tarea, frente al interés de toda la comunidad y en especial la comunidad de negocios, el servicio que preste será de mayor calidad y brindará transparencia a la información financiera que producen los entes.

Por lo mismo el contador público certificado deberá realizar un adecuado trabajo aplicar los conocimientos adquiridos a lo largo de su vida profesional y también en su vida personal aplicando los valores éticos adquiridos principalmente darle un gran énfasis en la planificación del trabajo de auditoria.

Se dice que una hora invertida en la planificación puede ahorrar muchas más en la ejecución del trabajo. Una planificación eficaz de la auditoria es a menudo la diferencia entre una auditoria de calidad dentro del presupuesto y una auditoria de mala calidad que los sobrepasa. Las áreas claves a tratar en la planificación son¹⁵:

¹⁵ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2012) Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoria en auditorias de Pequeñas y Medianas Empresas, Volumen 1, 2° ed., México.

- Animar al personal a que identifique áreas donde los procedimientos de auditoría habituales parecen excesivos en relación con el riesgo de error material que se trata.
- Tomarse tiempo para asegurar que cada miembro del equipo entiende la necesidad y finalidad de la documentación que se le requiere.
- Analizar la posibilidad de fraude, animar a los empleados a ser escépticos e inquisitivos y autorizarles a plantear problemas, observaciones, o cuestiones sin explicación.
- Considerar si la documentación de auditoría preparada en periodos anteriores puede simplemente actualizarse con los cambios que hayan ocurrido, en lugar de prepararla de nuevo.

Al poner mayor énfasis en la planificación, ayuda al contador público certificado a detectar riesgos mayores que pueden influir en la opinión que emita y en los procedimientos a realizar para obtener esta opinión.

Es importante mencionar las definiciones que se mencionan en la norma internacional de control de calidad N° 1, para poder comprender mejor sobre la importancia de realizar un trabajo de certificación y el control que las firmas deben tener para realizar el mismo:

Revisión de control de calidad del trabajo

Un proceso diseñado para dar una evaluación objetiva, en o antes de la fecha del informe, de los juicios significativos que haya hecho el equipo de trabajo y las conclusiones que alcanzó para formular el informe. El proceso de revisión de control de calidad del trabajo es para auditorías de estados financieros de entidades que cotizan en bolsa, y los otros trabajos, si los hay, para los que la firma haya determinado que se requiere una revisión de control de calidad del trabajo¹⁶.

Revisor de control de calidad del trabajo

Un socio, otra persona de la firma, persona externa con la calificación adecuada, o un equipo compuesto de dichas personas, ninguna de las cuales es parte del equipo del trabajo, con experiencia y autoridad suficiente y apropiada para evaluar de manera¹⁶.

Socio responsable del trabajo

El socio u otra persona de la firma que es responsable del trabajo y su desempeño, y del informe que se emite a nombre de la firma, y quien, cuando se requiera, tiene la autoridad apropiada de un órgano profesional, legal o regulador¹⁶.

¹⁶ AICPA, Norma Internacional del Control de Calidad 1, (2009) Control de calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de estados financieros y otros trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados.

Equipo del trabajo

Todos los socios y personal que desempeñe el trabajo, y cualquier persona asignada por la firma o por una firma de la red para que desempeñe procedimientos en el trabajo. Esto excluye a expertos externos contratados por la firma o por una firma de la red¹⁷.

Monitoreo

Un proceso que comprende una consideración y evaluación continua del sistema de control de calidad de la firma, incluyendo una inspección periódica de una selección de trabajos terminados, diseñado para brindar a la firma una seguridad razonable de que su sistema de control de calidad está operando de manera efectiva¹⁷.

En la Norma de Auditoría de Control de Calidad N° 1 en el párrafo 1.48 se menciona que “La auditoría establecerá un proceso de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente. Este proceso incluirá el examen y la evaluación continua del sistema de control de calidad de la firma de auditoría, incluida de manera cíclica, la inspección de al menos un trabajo terminado por cada socio del encargo; requerirá que se asigne la responsabilidad del proceso de seguimiento a uno o varios socios u otras personas con experiencia y

¹⁷ AICPA, Norma Internacional del Control de Calidad 1, (2009) Control de calidad para firmas que desempeñan auditorías y revisiones de estados financieros y otros trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados.

autoridad en la firma de auditoría que sean suficientes y adecuadas para asumir dicha responsabilidad y requerirá que quienes realicen el trabajo o revisión de control de calidad no participen en la inspección del trabajo”.

Tal cual como se menciona en la Guía para el uso de normas internacionales de auditoría en auditorías de pequeñas y medianas empresas (2012), desarrollar un trabajo de calidad inicia con un fuerte liderazgo dentro de la firma y con socios del trabajo comprometidos con las más altas normas éticas. La prestación de auditorías de calidad y servicios relacionados es vital para: Salvaguardar el interés público, mantener la satisfacción del cliente, entregar valor por dinero, asegurar el cumplimiento con normas profesionales, establecer y mantener una reputación profesional.

Establecer y mantener una reputación profesional adecuada debe ser lo más importante que deben buscar todos los profesionales y sobre todo los contadores públicos certificados, porque de esto depende que tanto como las empresas y como la sociedad tengan confianza en el servicio de certificación que ofrece y puedan seguir contratándolos.

Por lo mismo los contadores públicos certificados deben de utilizar el escepticismo profesional al realizar un servicio de certificación y evitar verse envueltos en fraudes, errores o actos ilegales. En este contexto podemos definir:

Fraudes, errores y actos ilegales

El fraude consiste en un acto intencional llevado a cabo, ya sea por una o más personas de la dirección de la entidad, sus empleados o terceras partes, el cual resulta en una aseveración errónea en los estados financieros. El fraude puede involucrar entre otros:

- La manipulación, falsificación o alteración de registros contables o documentos.
- La malversación o extracción de activos propiedad de la entidad.
- La aplicación mal intencionada de las normas de información financiera aplicables a la entidad.

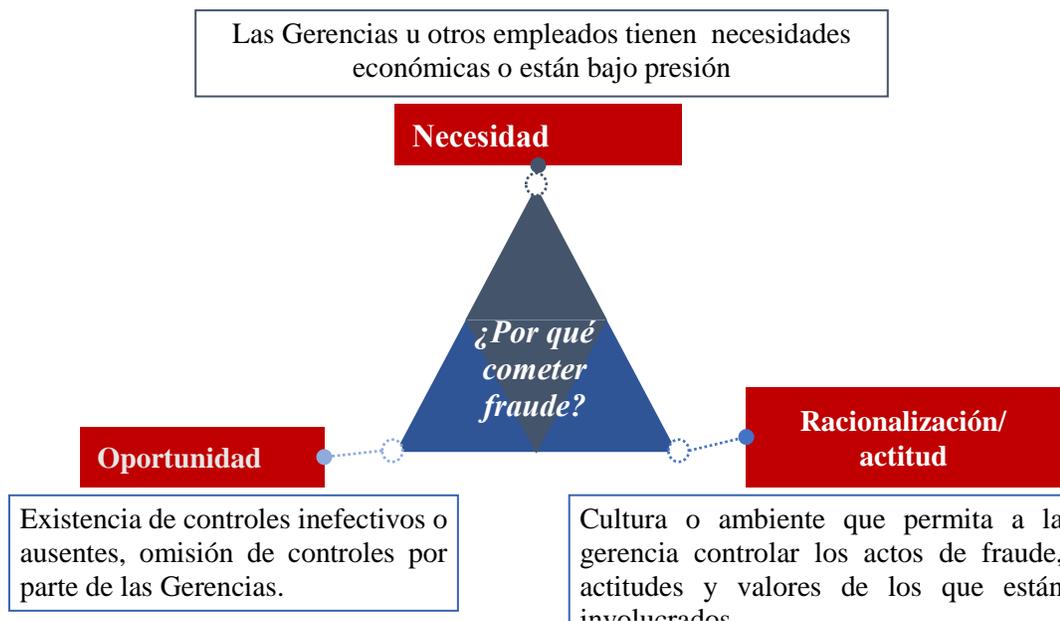
Un error consiste en equivocaciones no intencionales en los estados financieros, tales como: errores aritméticos en los registros e información contable, descuido o interpretación equivocada de los hechos, o la aplicación errónea no intencional de la normatividad contable. El término actos ilegales es definido como un acto u omisión que viola una ley, norma o reglamento que puede o no, resultar en una aseveración errónea en los estados financieros.

Características del fraude

Para la existencia de un fraude, ya sea que provoque información financiera fraudulenta o la apropiación indebida de activos, inciden los siguientes factores:

Figura N° 3:

Características del fraude



Fuente: Elaboración propia

Necesidad/Presión

Los directivos, empleados o terceros, tienen una necesidad, incentivo o están bajo presión, lo cual les da una razón para cometer fraudes. Esto incluye¹⁸:

- Presiones excesivas a los directivos y/o empleados operativos para alcanzar objetivos financieros o expectativas de terceros.
- Estabilidad económica amenazada por condiciones económicas de la industria o por condiciones operativas de la compañía.

¹⁸ Red global de conocimientos en auditoría y control interno, (2016) fraude y efectos en la auditoría de estados financieros. Recuperado de: <http://auditoool.org/blog/auditoria-externa/3597-fraude-efectos-en-la-auditoria-de-estados-financieros>

- Compensaciones económicas para los directivos y empleados amenazadas por los resultados financieros de la entidad.

Oportunidad

Existencias de circunstancias (ausencia de controles, controles ineficaces o la habilidad de la administración para superar los controles) que facilitan la oportunidad de perpetrar un fraude. En alguna medida este factor también depende de la naturaleza de la industria, la complejidad de las operaciones que desarrolla la compañía, el monitoreo inefectivo o inexistente y el grado de complejidad o inestabilidad de las estructuras organizacionales complejas.¹⁹

Racionalización/Actitud

Los involucrados son capaces de racionalizar un acto fraudulento en total congruencia con su ética personal o poseen una actitud, carácter o conjunto de valores que les permite, consiente e intencionalmente, cometer un acto deshonesto. No obstante lo anterior, es posible que individuos honestos, lleguen a cometer fraudes en un medio que les impone demasiada presión. Mientras mayor sea el incentivo o la presión, mayor será la probabilidad de que un directivo o empleado operativo sea capaz de racionalizar la aceptación de cometer o participar en un fraude¹⁹.

¹⁹ Red global de conocimientos en auditoría y control interno, (2016) fraude y efectos en la auditoría de estados financieros. Recuperado de: <http://auditool.org/blog/auditoria-externa/3597-fraude-efectos-en-la-auditoria-de-estados-financieros>

Indicios de la posible existencia de fraude

El enfoque para detectar riesgos de fraude y actos indebidos es tener presente qué tipos de indicios debe identificar el auditor durante el proceso de la auditoría, por ejemplo: las transacciones registradas incorrectamente o no registradas de manera íntegra y oportuna, los saldos o transacciones sin justificación documental o autorización, los ajustes de última hora que impactan significativamente los resultados, la evidencia de acceso a los sistemas y registros por parte de los empleados, incongruentes con los accesos que requieren para desempeñar sus tareas, las confidencias o quejas ante el auditor relativas a un presunto fraude, la ausencia de documentos y/o posible alteración de documentos, la inexistencia de documentos originales y las partidas de conciliación significativas no explicadas²⁰.

El proceso de auditoría en relación con los riesgos de fraudes

En el proceso de auditoría de estados financieros, el auditor deberá desarrollar el siguiente trabajo, a fin de mitigar el riesgo de que un fraude no sea detectado:

- Aplicar procedimientos de valoración de riesgo y actividades relacionadas.
- Identificar y evaluar los riesgos de error material debido a fraude.
- Aplicar procedimientos encaminados a descartar o detectar la materialización de riesgos de error material debido a fraude.

²⁰ Red global de conocimientos en auditoría y control interno, (2016) fraude y efectos en la auditoría de estados financieros. Recuperado de: <http://auditool.org/blog/auditoria-externa/3597-fraude-efectos-en-la-auditoria-de-estados-financieros>

- Realizar una evaluación de la evidencia de la auditoría obtenida.
- Obtener manifestaciones escritas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, cuando proceda, sobre su responsabilidad en el diseño, implementación y monitoreo del control interno para prevenir y detectar el fraude.
- Documentar de manera adecuada y suficiente la evidencia de auditoría:
 - Valorando riesgos.
 - Identificando y evaluando riesgos.
 - Probando riesgos.
 - Evaluando evidencia.

En adición a lo señalado, en caso de detección de fraude o de la posible existencia de fraude, el auditor deberá:

- Evaluar su continuidad en el encargo de auditoría.
- Obtener manifestaciones escritas por parte de los directivos y de los responsables de los órganos de gobierno de la entidad, sobre su conocimiento de un fraude o de los indicios de fraude que afecten a la entidad, o sobre su conocimiento de cualquier denuncia de fraude o de los indicios de fraude que afecten a los estados financieros.
- Comunicar el fraude o posible existencia de fraude a la dirección y a los órganos de gobierno.

- Informar, en su caso, los hallazgos detectados a las autoridades reguladoras o supervisoras.
- En caso de detección de fraudes:
 - Obtener la manifestación escrita.
 - Comunicar a directivos y a órganos de gobierno.
 - Informar a reguladores y supervisores.
 - Evaluar continuidad en el cargo.

BIBLIOGRAFIA

- AICPA, (2009) Norma Internacional de Auditoria 200, Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoria.
- AICPA, Norma Internacional del Control de Calidad 1, (2009) Control de calidad para firmas que desempeñan auditorias y revisiones de estados financieros y otros trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados.
- Colegio de auditores o contadores públicos de Bolivia - CAUB, (2011) Código de Ética para contadores profesionales, Bolivia.
- Decreto Supremo 23318A/1992, del 3 de noviembre de 1992, Reglamento de la responsabilidad por función pública, Gaceta oficial del Estado Plurinacional de Bolivia.
- Ley 1178 (1990), Administración y Control Gubernamental, Gaceta oficial del Estado Plurinacional de Bolivia.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2012) Guía para el uso de las Normas Internacionales de Auditoria en auditorias de Pequeñas y Medianas Empresas, Volumen 1, 2° ed., México.
- Kelsen, (1953) Teoría pura del Derecho, Buenos Aires, Eudeba.
- O. Ray Whittington y kurt pany, (2007) Principios de auditoria, 14° ed. México.
- Red global de conocimientos en auditoría y control interno, (2016) fraude y efectos en la auditoria de estados financieros. Recuperado de: <http://auditool.org/blog/auditoria-externa/3597-fraude-efectos-en-la-auditoria-de-estados-financieros>