



**“EMPRENDIMIENTO, COMPETITIVIDAD Y CREACIÓN DE VALOR:
RETOS DE LA PROFESIÓN CONTABLE”**

**ASOCIACIÓN INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD
XXXII CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD**

**ÁREA 6
ÉTICA Y EJERCICIO PROFESIONAL
Área 6.2. La ética y la calidad en el ejercicio profesional del contador**

**Título del Trabajo Interamericano:
EL CÓDIGO DE ÉTICA DE IFAC Y SU RELACIÓN CON LA ISQC1,
EN UN MUNDO GLOBALIZADO**

**Por:
Dr. Carlos A. Changmarín R¹., PhD
Miembro de la Comisión de Ética y Ejercicio Profesional de la AIC**

Dr. Omar De Jesús Montilla Galviz

Presidente de la Comisión de Ética y Ejercicio Profesional

**Del 22 al 24 de octubre, 2017
Lima, Perú**

¹ Carlos A. Changmarín R., es Doctor PhD en Ciencias Empresariales, con Especialización en Contabilidad, Magíster Administración de Empresas, Licenciado en Administración de Empresas, Licenciado en Contabilidad, por la Universidad de Panamá; Analista Programador, por la Universidad Tecnológica de Panamá; Contador Público, Socio Vitalicio del Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Panamá, Socio de la Asociación de Contadores Públicos Autorizados de Panamá, Adherente Individual de la AIC; Evaluador internacional de investigaciones doctorales; Socio Director de Changmarín & Asociados, firma Adherente Institucional de la AIC y miembro del Foro de Firmas Interamericanas AIC.

RESUMEN

Se presenta esta investigación para conocer si existe relación entre el Código de IFAC y la norma ISQC 1, en momentos en que es necesario que se mejore la imagen deteriorada del contador público en este mundo globalizado. Esta es una investigación cualitativa, documental y descriptiva. Se exploraron documentos y se describieron para generar perspectivas teóricas. Se utilizó la lógica o razonamiento inductivo y no se realizaron análisis estadísticos. La propiedad de las variables el Código y la norma ISQC 1, son dos constructos o construcciones hipotéticas que guardan una relación positiva o causal, o se puede decir que es una asociación bivariable en esta investigación; lo que quiere decir, es que cuando se aplican los pronunciamientos del Código deben contemplarse los requerimientos de la norma ISQC 1. Para apartar a los administradores de empresas en sus ofrecimientos de corrupción, el contador público debe actuar con *prudencia e independencia* de criterio, mantener una buena *formación ética profesional* actualizada, bajo un buen sistema de *control de calidad*, para poder dar *fe pública* sin ningún problema, en este mundo globalizado. Esta es la estrategia para evitar que las empresas dejen a las PYMFA y prefieran a las firmas Grandes porque se piensa que están mejor preparadas, ya que con la globalización de los mercados las empresas pequeñas, con buena estrategia crecen, sólo hay que dar la batalla.

Palabras claves: Código de Ética, ISQC 1, Independencia, PYMFA, Valor, Globalización.

ABSTRACT

This research is presented to know if there is a relationship between the IFAC Code and ISQC 1, at a time when it is necessary to improve the deteriorating image of the public accountant in this globalized world. This is a qualitative, documentary and descriptive research. Documents were explored and described to generate theoretical perspectives. Inductive logic or reasoning was used and statistical analyzes were not performed. The property of the variables the Code and the ISQC 1 standard are two constructs or hypothetical constructions that maintain a positive or causal relation, or it can be said that it is a bivariate association in this investigation; What is meant is that when applying the pronouncements of the Code must comply with the requirements of the ISQC 1 rule. To remove business managers in their offer of corruption, the public accountant must act with prudence and independence of criteria, maintain a good up-to-date professional ethics training, under a good quality control system, to be able to give public faith without any problem, in this globalized world. This is the strategy to prevent companies from leaving SMEs and prefer big firms because they are thought to be better prepared, because with the globalization of markets small companies with good strategy grow, you just have to fight.

Key words: Code of Ethics, ISQC 1, Independence, SMEs, Value, Globalization.

CONTENIDO

	Páginas
RESUMEN.....	ii
ABSTRACT.....	ii
1. INTRODUCCIÓN.....	1
1.2. Antecedentes.....	1
1.3. Planteamiento del problema	3
1.4. Justificación	4
1.5. Objetivos	4
1.5.1. Objetivo general.....	4
1.5.2. Objetivos específicos	4
2. MARCO TEÓRICO.....	5
2.1. Conceptos.....	5
2.1.1. Ética	5
2.1.2. Ética profesional	5
2.1.3. Fe pública.....	6
2.1.4. Independencia.....	6
2.1.5. Control de calidad.....	7
2.1.6. Formación profesional	7
2.1.7. Prudencia	7
2.2. Código de Ética de IFAC	8
2.3. Norma Internacional de Control de Calidad número uno	9
3. MARCO METODOLÓGICO.....	17
4. RESULTADOS Y DISCUSIÓN.....	18
4.1. Conceptos de ética, ética profesional, fe pública, independencia, control de calidad, formación profesional y prudencia:.....	18
4.2. Requerimientos de ética internacional:	20
4.3. Requerimientos del control de calidad:	20
4.4. Relación del Código y la ISQC 1:.....	22
CONCLUSIONES.....	24
GUÍA DE DISCUSIÓN, CON LOS ASPECTOS BÁSICOS A DELIVERAR.....	26
BIBLIOGRAFÍA.....	27
CURRICULUM VITAE DEL AUTOR.....	30

1. INTRODUCCIÓN

1.2. Antecedentes

La utilización de prácticas fraudulentas, que causó descalabros financieros en muchas partes del mundo, siendo sus protagonistas los contadores públicos, internos y externo, de empresas que cotizan en bolsas de valores y que actúan en un mundo globalizado, es algo sin precedentes.

En los siguientes párrafos se incluyen datos de los diez descalabros financieros, más importantes, cometidos por personas y empresas, según Moreno (2008):

1. Jerome Kerviel, el broker del banco francés Societe Générale, que produjo pérdidas por un monto de 7,000 millones de dólares.
2. Bernard Madoff, la leyenda de Wall Street, fue durante décadas sinónimo de fortuna y del que el FBI habla de un fraude de 50,000 millones de dólares.
3. Enron, la mayor empresa distribuidora de energía, ocultó durante años pérdidas millonarias por los 63,400 millones de dólares hasta que quebró en diciembre de 2001.
4. El laboratorio Merck, a mediados de 2002 infló su facturación en 14,000 millones de dólares.
5. La telefónica Worldcom, segunda más importante de su tipo en EEUU, falsificó cuentas de utilidades por un total de 3,850 millones de dólares.
6. Yasuo Hamanaka era el principal inversionista en cobre de la corporación japonesa Sumitomo. Era conocido como "Sr. 5%" porque controlaba anualmente cerca del 5% del suministro mundial de cobre. En 1996, la compañía anunció pérdidas de 2,600 millones de dólares.
7. En 1995 el corredor de bolsa Nick Leeson provocó el colapso del banco británico Barings al perder más de 1,300 millones de dólares invirtiendo en el índice Nikkei de Japón.
8. En el año 2005, Liu Qibing, un operador en la Bolsa de Metales de Londres que trabajaba supuestamente en representación del gobierno chino, apostó erróneamente a que el precio del cobre iba a caer, acumulando pérdidas por más de 800 millones de dólares.
9. En 2002, el operador de divisas estadounidense John Rusnak, empleado del banco Allied Irish Bank, fue acusado de falsificar documentos para encubrir malas inversiones. El banco dijo que, como resultado, perdió 750 millones de dólares.
10. Peter Young, un gestor de fondos del banco británico Morgan Grenfell, luego adquirido por el Deutsche Bank, fue acusado en 1998 de haber causado pérdidas por más de 220 millones de libras esterlinas, en inversiones no autorizadas.

Una interesante encuesta realizada por The Wall Street Journal en el año 2005, demostró que gran parte de los escándalos financieros han sido protagonizados por

egresados de la Universidad de Harvard. La mala reputación de esta escuela de negocios le ha marcado un estigma: genera la obsesión (eje del capitalismo) de hacer dinero pasando por encima de todo principio ético, sin más ley que el enriquecimiento rápido y la avaricia. (Moreno, 2008).

El 11 de noviembre del 2003, Parmalat, Francia, se desplomó en bolsa más de un ocho por ciento, hasta 2.37 euros, después de que su auditor, Deloitte & Touche, se negara a aprobar las cuentas del primer semestre. Deloitte expresó serias dudas sobre la transparencia y la corrección de las cuentas de su cliente. Parmalat ha utilizado durante años la colocación de acciones y bonos convertibles en paraísos fiscales para financiar docenas de adquisiciones en todo el mundo. (Anónimo, 2012).

En enero de 2002, el Grupo Fotokina comenzó un proceso de reestructuración de compromisos financieros por 45 millones de dólares con 15 bancos locales, que acordaron desembolsar una línea de crédito de 5 millones de dólares. Para garantizarla, los bancos tomaron el control del 100% de las acciones de Fotokina. (Anónimo, 2012).

En junio de 2001, la Comisión Nacional de Valores de Panamá multó a representantes de un grupo empresarial con 300 mil dólares, por haber hecho "ajustes" por 51 millones de dólares a sus estados financieros. (Anónimo, 2012).

Por algunos de estos escándalos fue cerrada la firma de contadores Arthur Andersen y la credibilidad el Contador Público se vio afectada.

Pero, en la revista La Vanguardia (2015), se menciona que:

Fundada de cenizas de Andersen, recuperará parte de aquella marca al registrar la firma AndersenTax a partir de hoy, según ha informado la agencia Bloomberg. Mientras que la nueva firma AndersenTax recién bautizada está contando con el cambio de nombre para establecer la empresa aparte, ya que se expande en los EE.UU. y en el extranjero. Lynn Turner, un ex jefe de contabilidad en la Securities and Exchange Commission de los Estados Unidos que ayudó a escribir la ley SOX, dijo que es "increíble" que una compañía intentaría revivir el nombre Andersen. Arthur Andersen llegó a ser un mito, un símbolo de la excelencia en el campo de los servicios. Sus profesionales eran admirados, y sus clientes reconocían sus actuaciones como ejemplo de la máxima calidad a la que se podía aspirar en los ámbitos de la auditoría y la consultoría. (p. 1)

En un anuncio publicado en la WWW.DIARIOLIBRE.COM, el 24 de diciembre de 2015, aparece la siguiente publicación de Financial Times:

La Agencia de Servicios Financieros de Japón (FSA, por sus siglas en inglés) impondrá una multa de 17.4 millones de dólares a la firma Ernst & Young ShinNihon: "La FSA identificó siete contadores envueltos en la auditoría de Toshiba y los acusó de fracasar al usar la debida diligencia y aprobar documentos falsificados como veraces. "Las operaciones de la firma auditora fueron impropias", dijo el regulador". (p. 1).

En un boletín enviado por el Foro de Firmas Interamericanas el 30 de junio de 2016, se indica que dos socios de PwC son encontrados penalmente culpables, según lo describe el International Accounting Bulletin (IAB):

Antoine Deltour y Raphael Halet, exPwC, han sido encontrados en una serie de documentos desaparecidos en el juicio de Luxleaks y condenados a una pena de prisión de 12 meses y 9 meses, respectivamente.

También han sido multados con €1,500 para Deltour y €1,000 para Halet. Según informes locales de noticias que ambos dicen que apelan al veredicto.

Deltour y Halet hicieron sonar la alarma sobre el papel de PwC en intermediar los tratos de impuestos entre sus clientes y el entonces gobierno de Luxemburgo, dirigido por Jean-Claude Juncker. Juncker es actualmente el presidente de la Comisión Europea. (p. 3)

El 21 de septiembre de 2016, aparece en el sitio El País, los siguientes dos casos catalogados como relación amorosa o estrecha amistad:

El primero: La firma Ernst & Young (EY), una de las cuatro grandes del sector, ha aceptado pagar 9,3 millones de dólares (unos 8,3 millones de euros) debido a que dos de sus socios trabaron relaciones con directivos de las firmas auditadas, comprometiendo con ello su independencia.

El segundo: ...el auditor Gregory S. Bednar, también de EY, violó la regla de independencia por su relación con la persona a cargo de las finanzas de la empresa que auditaba, ... La firma ha aceptado pagar por este caso una multa de 4,975 millones, mientras que Bednar, apartado también de E&Y, pagará 45,000 dólares.

Todo lo indicado hasta aquí ha sido tan alarmante, que la credibilidad en el contador público se ha visto afectada en grado sumo, por lo que muchos países y sus instituciones de control, del sector de la contabilidad, inicien medidas drásticas para mejorar la situación profesional del contador público, en su deber de dar una opinión sobre los estados financieros de las empresas que audita, en beneficio de sus usuarios.

Por lo que se hace necesario, en momentos en que se necesita que el servicio de los contadores públicos, en calidad dependiente o independiente, se ofrezca con ética, con un control de calidad eficiente y eficaz; tomando en cuenta, que la información que manejan de las empresas es utilizada por otras entidades, en el financiamiento, en el pago de impuestos y en el control del lavado de dinero, entre otras; con ello, se considera que el contador público *crea valor* para sus usuarios.

1.3. Planteamiento del problema

Pensando que existe esperanza que los escándalos financieros desaparezcan y que la imagen del contador público mejore, a pesar de que se castigan a los culpables de empeorarla, pero se les permite, en poco tiempo, que vuelvan a ejercer; por lo que es importante que se cuente con recursos adecuados para lograr que los contadores públicos aseguren que su servicio se preste con *ética* y sea considerado de alta *calidad*, para la *creación de valor* de sus usuarios.

Para ello, es necesario hacerse la siguiente pregunta: *¿Cómo se relaciona el Código de Ética de IFAC con la Norma de Control de Calidad No. 1?*

A este respecto, y desde un enfoque institucional, ya en los años ochenta y principios de los noventa se desarrolló un elevado número de iniciativas internacionales desde diferentes organismos de contabilidad, los cuales han tratado de impulsar la integración de contenidos éticos y de calidad como parte fundamental de servir al interés público mediante la emisión de normas para profesionales de la contabilidad.

El principio de *independencia* que es un requisito de *ética profesional* relevante para toda firma de contadores públicos y, por ende, para todo contador público, ha sido exigido hace muchos años, ya que al contador público se le ha dado el acto de dar *fe pública* de las operaciones financieras de las empresas.

Según Gironella (1978):

La responsabilidad profesional asumida por los auditores independientes viene determinada por el adecuado cumplimiento con las normas de auditoría generalmente aceptadas; es decir, por la normativa existente impuesta por los mismos auditores a fin de intentar que los trabajos se realicen con el grado de profesionalidad pertinente y el cuidado profesional que se espera de ello como corporación en conjunto. (p. 177)

El pensamiento del autor Gironella sobre la actuación del contador público era ese; en 40 años, su actuación ha sufrido cambios tan drásticos, que la situación es altamente alarmante.

1.4. Justificación

Luego de lo enunciado en el planteamiento del problema de esta investigación, se considera que:

Es conveniente: Porque se necesitan herramientas que ayuden a los profesionales de la contaduría a incrementar su competitividad y, por otro lado, a incrementar su valor en beneficio de las empresas y del país.

Cuenta con relevancia social: Puesto que se beneficiarán los profesionales de la contaduría de todos los países del mundo.

En sus implicaciones prácticas: Porque ayudará a solucionar muchos de los problemas que sufren los profesionales de la contaduría en un mundo globalizado.

En cuanto a su valor teórico: Puede servir de apoyo a las teorías existentes sobre la actuación de los profesionales de la contaduría y conocer en mayor medida el comportamiento entre las variables: ética, ética profesional, fe pública, independencia, control de calidad, prudencia y formación profesional.

En la utilidad metodológica: La investigación puede ayudar a crear un documento que reúna conceptos importantes relacionados con la ética y la norma internacional de control de calidad 1.

1.5. Objetivos

1.5.1. Objetivo general

Determinar la relación entre el Código de Ética de la IFAC y la Norma Internacional de Control de Calidad número 1, en un mundo globalizado.

1.5.2. Objetivos específicos

- Abarcar los conceptos de ética, ética profesional, fe pública, independencia, control de calidad, formación profesional y prudencia.
- Determinar los requerimientos de ética internacional.
- Determinar los requerimientos de control de calidad internacional.

2. MARCO TEÓRICO

De acuerdo con lo indicado en el punto anterior, se incluyen conceptos sobre términos y opiniones de autores de reconocido prestigio internacional, en el ámbito de la contaduría.

2.1. Conceptos

Para iniciar, se presenta el significado de: ética, ética profesional, fe pública independencia, control de calidad, formación profesional y prudencia en el campo de la contaduría.

2.1.1. Ética

La Real Academia Española (2001), en el volumen 5 de su Diccionario, indica textualmente: “Ético, ca: Conjunto de normas morales que rigen la conducta humana. ...”. (p. 683)

Changmarín (2017) nos dice que:

Se explica que la ética es la disciplina a seguir, la moral es la conducta humana de acuerdo con las enseñanzas recibidas en el ambiente de cada cual y deontología es la ética aplicada a los profesionales, que lo lleva a ejercer de acuerdo con las reglas, de forma vertical y justa. (p. 712)

De acuerdo con lo indicado por Changmarín, todo ser humano inicia su aprendizaje con las enseñanzas recibidas de sus padres y sus maestros, que lo van llevando por el buen camino, en su propio ambiente donde se está desarrollando, esto toma años de enseñanza de normas morales justas para que se pueda desenvolver dentro de su comunidad.

2.1.2. Ética profesional

Aditiona Changmarín (2017) que:

La ética y el ejercicio profesional del contador, son dos variables que se relacionan en forma positiva, se le puede denominar el código de conducta profesional. La ética por sí sola, se puede aplicar a todas las actuaciones de los seres humanos, pero en actuación profesional del contador aplican normas específicas de cumplimiento que no se aplican en actuaciones que no son del contador. (p.713)

Este concepto advierte, que cuando ese ser humano llega a ejercer profesionalmente, entran en juego los aspectos deontológicos, donde la educación se hace más profunda, puesto que es necesario que conozca todas las normas que aplican en la profesión que ha elegido, que lo ayuda a actuar por el camino correcto y evitar problemas, de todo tipo, sobre todo los calificados como irregulares o delitos. Esas normas se han reunido en un documento conocido como código. Código que dice cómo se deben realizar las actuaciones de forma correcta, en el bienestar de la comunidad.

Pensando si es necesario una ética profesional, al respecto el autor Polo (2003), manifiesta: “... este aspecto económico de la profesión no sólo significa que los profesionales accedan al mercado de trabajo, sino que la actividad profesional se ha convertido en el medio económico de subsistencia de los profesionales”. (p. 77) Agrega que: “... una ética profesional requiere reconocer el bien interno que busca realizar determinada profesión; de lo contrario la actividad no tendrá sentido y legitimidad social”. (p. 72)

Por lo que, tomando en cuenta lo manifestado por el autor Polo, se hace necesario un código de ética profesional específico para los profesionales de la contaduría, para mitigar todas las acciones de:

- Corrupción – Recibir honorarios en la reducción de impuestos. Están prohibido los honorarios contingentes, del contador público debe ofrecer honorarios por su trabajo, pero no deberá cobrar honorarios por la disminución en los alcances impositivos, por poner un ejemplo
- Difamación – Expresarse mal de colegas para obtener clientes. Cuando se hable de algún colega se debe evitar hablar de asuntos personales, el que desea saber aspectos de algún contador público que lo averigüe en las instituciones que tienen que ver con la profesión de la contaduría.
- Falsos conocimientos – Manifestar que se cuenta con el dominio de algún tema cuando no es cierto. Al mencionar que se domina algún procedimiento de contabilidad o de auditoría, se debe contar con una debida *pericia profesional*.
- Cobrar sin trabajar – Cobrar honorarios altos por el solo hecho de que se consideran profesionales de alto nivel (o como dijo alguien: *auditores de primera línea*), ya que entre profesionales no existen niveles, lo que existe es un tiempo para realizar un encargo, la medida utilizada es por hora.
- Entre otros.

2.1.3. Fe pública

De acuerdo con Franco R., R. en Montilla & Herrera (2005):

...la fe pública va orientada a sustituir el patrimonio social conocido como confianza, elemento determinante en la calidad de las relaciones sociales y dentro de ellas las de producción, requerimiento fundamental para la existencia de un adecuado clima de negocios que inyecte dinamismo a la actividad económica, haciéndola motor del desarrollo social. (p. 10)

En la profesión de la contaduría, ese profesional que ha sido educado de acuerdo con normas morales de conducta, con normas de aplicación a su profesión, ya está preparado para reconocer lo que es bueno y lo que es malo en todo momento en que realice actuaciones profesionales. Si eso es así, la comunidad confiará en él cuando, en un encargo, dé un dictamen de los hechos, cumpliendo con su derecho de dar *fe pública*, que no habrá terceras personas que logren dar algo en contrario.

2.1.4. Independencia

Según el IESBA (2014) se indica lo siguiente:

- 120.12 A1 Los contadores profesionales en prácticas públicas deben ser independientes al realizar auditorías, revisiones u otros compromisos de aseguramiento. La independencia está ligada a los principios fundamentales de objetividad e integridad. Comprende:
 - (A) Independencia de la mente - el estado de ánimo que permite expresar una conclusión sin verse afectado por influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo así que un individuo actúe con integridad y ejerza objetividad y escepticismo profesional.
 - (B) La independencia en la apariencia - la evitación de hechos y circunstancias tan importantes que un tercero razonable e informado podría concluir que la integridad, objetividad o escepticismo profesional de una empresa o de un equipo de auditoría o de aseguramiento ha sido comprometida. (p. 169)

La *independencia* es otro concepto que ha tenido relevancia por muchos años; de aplicarse esta norma, el profesional de la contaduría está libre de cometer irregularidades, porque no permitirá que otros influyan en sus decisiones, siempre hablará con la verdad y no de acuerdo con suposiciones, no dará nada por sentado si no ha revisado antes.

En el *principio de la independencia*, es importante que se comprenda su significado, se pudo observar en los antecedentes de esta investigación, casos en los que se vieron involucrados ejecutivos de empresas que eran sujeto de auditoría, con auditores de la firma que auditaba, es probable que en muchas de esas relaciones, sean personales o sexuales se mantenga la independencia, pero no existe nadie que lo corrobore, por lo que es conveniente que se evite este tipo de relaciones y es por ello, que el Código las prohíbe.

2.1.5. Control de calidad

De acuerdo con la Guía de Implementación de la IFAC (2009), control de calidad son:

Políticas y procedimientos adoptados por una firma, diseñados para dar seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen las normas profesionales, así como los requisitos legales y reglamentarios, y de que los informes que emite la firma o los Socios de los Compromisos son apropiados a las circunstancias. (p. 11)

En relación con el control de calidad, la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés), se dio a la tarea de crear estándares de ética y de control de calidad, en beneficio del interés público, en vista de que al contador público le corresponde dar *fe pública* de los actos financieros que realizan las empresas.

2.1.6. Formación profesional

La Real Academia Española (2001), da como definición de formación: “Adquirir una persona desarrollo o aptitud en lo físico o en lo moral”. (p. 6298). Y como profesional: “Persona que ejerce su profesión con relevante capacidad y aplicación”. (p. 1249).

En términos generales se denomina de esta manera, a todos aquellos estudios y aprendizajes que buscan la inserción, reinserción y actualización laboral, con el objetivo de aumentar el conocimiento y habilidades de los trabajadores actuales y futuros a lo largo de su vida, con el deseo de actuar con bases *éticas y morales*.

2.1.7. Prudencia

Según Aristóteles en el autor San Martín (2003), dice que:

“El bien supremo no aparece bueno sino al hombre bueno, pues la maldad trastorna el juicio y hace incurrir en error en lo tocante a los principios de la acción. Claro está, por ende, que es cosa imposible ser uno prudente sin ser bueno”, es decir, éticamente virtuoso. El sentido de esta importante conclusión es aclarado por el mismo filósofo: “La obra del hombre se consume en conformidad con la prudencia y la virtud ética, porque la virtud hace recto el fin propuesto, y la prudencia, los medios para este fin”. Esta es, por consiguiente, la rectitud del pensamiento. (p. 35)

Ser *prudente* es pensar bien lo que vamos a atestiguar sin antes reflexionar sobre los hechos tratados.

Luego que se han aclarado estos siete conceptos importantes, se incluyen algunos aspectos del Código de Ética de la IFAC y la Norma Internacional de Control de Calidad número 1 (ISQC 1, por sus siglas en inglés).

2.2. Código de Ética de IFAC

Según los autores Ramírez & Reyes (2013):

Los códigos de ética son un conjunto de normas y parámetros que establecen el comportamiento de los individuos de un determinado grupo social. La sociedad ha puesto la confianza en la conducta de los contadores públicos, bajo el compromiso de aplicar a cabalidad los principios del código de ética de su profesión a favor del interés público y de un trabajo de alta calidad. (p. 183)

Es cierto lo que afirman los autores Ramírez y Reyes, las empresas privadas y estatales ponen en manos de los contadores públicos internos y externos sus operaciones económicas y financieras, esperando que los resultados sean correctos para la debida toma de decisiones, para el desarrollo positivo a través de los años y poder repartir equitativamente sus resultados a los inversionistas.

Agregan los autores Ramírez & Reyes (2013):

Un contador público no solo se mide por sus capacidades profesionales, sino también por sus condiciones éticas y morales, bases primordiales para una excelente armonía en los ámbitos laboral y personal. En este orden de ideas, un contador debe estar al margen de cualquier irregularidad que atente contra el buen funcionamiento de la entidad. (p. 192)

También es cierto lo que advierten los autores Ramírez & Reyes, porque de qué sirve un contador público bien capacitado si le da lo mismo hacer el bien o el mal o si es corrupto.

Tomando en cuenta que los países ya contaban con su propio Código de Ética, la IFAC, que es una organización que representa a nivel mundial a los contadores profesionales, propone estandarizar el código de ética para orientar la calidad del ejercicio de la profesión de la contaduría.

En la internacionalización de la contabilidad queda la presunción de tener en cuenta los estándares del código de ética de la IFAC, como base normativa mundial para presentación de la información financiera.

Como indican los autores Larrán & Andrades (2015): *“En la actualidad, se podría señalar que la International Federation of Accountants (2003) (IFAC) es la organización internacional que en mayor medida está fomentando la inclusión de valores éticos y sociales en la formación de los futuros contables”*. (p. 2)

Es por ello, que la IFAC (2009), publicó el Código de Ética para profesionales de la Contabilidad (el Código), con el fin de unificar criterios, el que inició con el siguiente mensaje:

El presente Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad ha sido elaborado por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (International Ethics Standards Board of Accountants (—IESBA)), un organismo independiente cuya finalidad es el establecimiento de normas en el seno de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants (IFAC)). El IESBA desarrolla y emite, en interés público, normas de ética de alta calidad y otros pronunciamientos para que sean utilizados por los profesionales de la contabilidad en todo el mundo. Anima a los organismos miembros de la IFAC a que fijen niveles elevados de ética para sus miembros y promueve las buenas prácticas de ética a nivel global. El IESBA también fomenta que se debatan internacionalmente las cuestiones de ética con las que se enfrentan los profesionales de la contabilidad. (p. 2)

El Código, exige que el contador público o la firma deben cumplir con los siguientes principios fundamentales:

- (a) Integridad – ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y empresariales.
- (b) Objetividad – no permitir que prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros prevalezcan sobre los juicios profesionales o empresariales.
- (c) Competencia y diligencia profesionales – mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben servicios profesionales competentes basados en los últimos avances de la práctica, de la legislación y de las técnicas y actuar con diligencia y de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables.
- (d) Confidencialidad – respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales y, en consecuencia, no revelar dicha información a terceros sin autorización adecuada y específica, salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla, ni hacer uso de la información en provecho propio o de terceros.
- (e) Comportamiento profesional – cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar a la profesión.

Se presentan cinco (5) normas fundamentales, que son de cumplimiento obligatorio para los contadores públicos como para las firmas que son de propiedad de ellos; se debe tomar en cuenta, que un contador público puede ejercer en forma individual o constituyendo una firma de uno o más contadores públicos.

El Código ha sido actualizando por el IESBA a través de los años, el del 2014 cambia su nombre por *Manual del código de ética para profesionales de la contabilidad*, el que incluye algunos cambios, pero los principios fundamentales se mantienen iguales.

El problema de faltas a la ética no es sólo del contador público, también es de los ejecutivos que dirigen las empresas: Según una encuesta de fraude realizada en 2017 por la firma de la auditoría internacional, Ernest & Young, en Europa, Oriente Medio, India y África a 4100 empleados de grandes empresas en 41 países, según la autora Gesiotto (2017):

El informe señala que la actitud ante una conducta poco ética es más laxa en la generación joven. La generación Y también tiene estándares bajos en cuanto a la dirección de los compañeros de trabajo. Estos datos sugieren que los ejecutivos y consejeros de las empresas no están dando la imagen ética adecuada. Las pruebas muestran una preocupante falta de liderazgo por parte de la dirección y lo ejecutivos sénior para lidiar con los sobornos y la corrupción. (p. 13)

Es por ello, que se hace énfasis en la independencia que debe practicar el contador público, para no caer en la tentación.

2.3. Norma Internacional de Control de Calidad número uno

La misión de la IFAC es servir al interés público, fortalecer mundialmente la profesión de la contaduría pública y contribuir al desarrollo de economías internacionales sólidas, estableciendo y promoviendo la adhesión a normas profesionales de alta calidad, favoreciendo la convergencia internacional de esas normas y haciendo declaraciones explícitas sobre asuntos de interés público en los que sea significativa la pericia profesional.

En relación con el control de calidad, la IFAC (2006) publicó las DOMs y se manifiesta que:

La Declaración sobre las Obligaciones de los Miembros DOMs (Statements of Membership Obligations (SMOs, por sus siglas en inglés) ofrecen claros marcos de referencia para ayudar a los organismos miembros, actuales y potenciales, de la IFAC, a asegurar un desempeño de alta calidad por parte de los contadores públicos profesionales. Las Declaraciones cubren las obligaciones que tienen los organismos miembros de apoyar las actividades de IFAC, las de la Junta Internacional de Normas de Contabilidad y las obligaciones que tienen con respecto a la seguridad sobre la calidad y la investigación y disciplina de la profesión. La emisión de las DOMs fue aprobada por el Directorio de IFAC en marzo de 2004 y ratificada por la Asamblea de IFAC en noviembre de 2004. (p. 4)

La declaración sobre las Obligaciones de los miembros (DOMs) es emitida por el Directorio de IFAC. Deberá ser utilizada por los organismos miembros de IFAC en los programas de revisión de calidad para aquellos de sus miembros que estén llevando a cabo ciertos trabajos de auditoría de estados financieros.

Estas declaraciones aplican, ya sea que los organismos miembros lleven a cabo esos programas en nombre propio, en nombre de la profesión o en nombre de gobiernos, agencias reguladoras u otras agencias, o aunque sea otro organismo quién lleva a cabo los programas. En los casos en los que el gobierno, agencias normativas u otras autoridades designadas lleven a cabo cualquiera de las funciones amparadas por estas DOMs, los organismos miembros deberán (a) desarrollar sus mejores esfuerzos para alentar a los responsables de estas funciones a seguir estas DOMs en el desarrollo de las mismas, y (b) ayudarles en su implementación.

Estas DOMs exponen las obligaciones de los organismos miembros relativas a los programas de revisión de calidad. Para entender y aplicar las obligaciones (identificadas en negrilla), es necesario considerar el texto completo de las DOMs, incluyendo el material explicativo y de otra naturaleza que aparecen en las DOMs. Los organismos asociados también tienen que completar los cuestionarios de autoevaluación de cumplimiento con las DOMs para demostrar su progreso hacia la membresía de pleno derecho. Al aplicar esa Declaración a los asociados, IFAC deberá reconocer la etapa de desarrollo, disponibilidad de recursos y el alcance de actividades de cada organismo asociado y sus miembros.

Estas DOMs no son de aplicación a miembros afiliados. De manera consistente con las obligaciones de los Estatutos de IFAC relativas a los miembros afiliados, se espera, sin embargo, que ellos mismos respalden el desarrollo e implementación de estas DOMs. A pesar de la aplicación general de las DOMs a los organismos miembros de pleno derecho y a la autoevaluación requerida a los asociados, IFAC tomará en consideración la relevancia de las obligaciones de cada Declaración, para cada organismo miembro y asociado durante la evaluación del nivel de cumplimiento.

IFAC reconoce el hecho de que algunos organismos miembros y sus miembros integrantes operan en diferentes sectores profesionales y algunas de las DOMs podrían no serles aplicables en su totalidad. Bajo circunstancias excepcionales, un organismo miembro, o un asociado, puede desviarse de las obligaciones incluidas en estas Declaraciones, solo si de esa manera cumple con más efectividad con sus obligaciones respecto al interés público.

El organismo miembro y el asociado deberán estar preparados para justificar la desviación. Todo organismo miembro y asociado que no cumpla con las obligaciones de estas Declaraciones, o que no justifique de manera satisfactoria una desviación de las mismas, podría ser objeto de una suspensión o cancelación de su membresía. Un organismo miembro es responsable de los programas de revisión de calidad relativos a sus miembros, solamente cuando ellos desarrollen trabajos en el país o países de su domicilio (de acuerdo con su solicitud de admisión como miembro de IFAC).

Las DOMs son siete, a saber:

DOM 1: Seguridad de la Calidad.

DOM 2: Normas Internacionales de Formación (IES) y Otras Guías del IAESB.

DOM 3: Normas Internacionales, Declaraciones de Prácticas Relacionadas y Otros Documentos Emitidos por el IAASB.

DOM 4: Código de Ética IFAC para Contadores Públicos Profesionales.

DOM 5: Normas Contables Internacionales para el Sector Público (IPSAS) y otras Guías del IPSASB.

DOM 6: Investigación y Disciplina.

DOM 7: Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, por sus siglas en inglés).

En relación con la DOM 1 que es la que tiene que ver directamente con esta investigación, la IFAC (2006) dice lo siguiente:

Contenido de la DOM DOM 1 – Seguridad de la calidad:

Tema

Los organismos miembros de IFAC deberán aplicar la DOM 1 para los programas de revisión de calidad respecto de sus miembros que realizan ciertos compromisos de auditoría de estados financieros. La obligación aplica tanto si los organismos miembros llevan a cabo esos programas en su propio nombre, en nombre de la profesión, o en nombre de gobiernos, agencias reguladoras u otras agencias, o aunque sea otro organismo quien lleva a cabo los programas.

Normas Internacionales de Control de Calidad

La DOM 1 requiere que los organismos miembros establezcan y publiquen normas de control de calidad, y orientación sobre las mismas, que exijan que las firmas implementen un sistema de control de calidad de acuerdo con la Norma Internacional de Control de Calidad (International Standard on Quality Control/ISQC 1). (p. 5)

El Código obliga a todo contador público y a su firma, que debe implementar un sistema de control de calidad.

El IAASB (2013), en relación con la Norma de Control de Calidad número 1 (ISQC 1, por sus siglas en inglés), indica lo siguiente:

Esta Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) trata de las responsabilidades que tiene la firma de auditoría en relación con su sistema de control de calidad de las auditorías y revisiones de estados financieros, así como de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados. Esta NICC debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables. (p. 38)

En relación con la ISQC 1, el IAASB, ordena cumplir con una serie de responsabilidades en relación con su control de calidad, de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables.

Según el NZICA (2010) (New Zealand Institute of Chartered Accountants):

la aplicación de la norma ISQC 1 para pequeñas y medianas firmas de auditoría (PYMFA), advierte que la naturaleza y extensión de la documentación de las políticas y

procedimientos de control de calidad que las empresas desarrollan variará y dependerá de muchos factores, incluyendo el tamaño de la empresa. Se ha expresado la preocupación de que sus requisitos planteen desafíos particulares para las PYMFA. En respuesta, el Comité de Pequeñas y Medianas Prácticas (SMP, por sus siglas en inglés) de la IFAC ha elaborado una Guía de Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Prácticas. Además, la Oficina del Auditor General ha facilitado material que puede ser de ayuda en el desarrollo de un Manual de Control de Calidad para profesionales y empresas individuales con dos o más socios de auditoría. (p. 1)

Hay preocupación por el tamaño de las PYMFA y se tiene la percepción de que se hace difícil la aplicación de la norma ISQC 1 para estas firmas.

Pero según la opinión del autor Pichón (s.f.):

..., la globalización de los negocios no es buena ni mala por si misma, es un fenómeno mundial aparentemente irreversible y que no se trata de controlar sino de enfrentar y capitalizar. No existen recetas milagrosas ni para las grandes ni para las medianas ni para las pequeñas empresas, pero lo peor que puede hacer es no hacer nada, dese una oportunidad de mantener y hacer crecer su negocio aun en medio de la vorágine globalizadora. Hay oportunidades, pero hay que salir a buscarlas, abrazarlas y dar la gran batalla, sus probabilidades de éxito pueden ser mayores de lo que piensa. (p. 4)

En su apoyo nos indica las autoras Aguilar & Martínez (2013):

El papel de las PYMES se centra en examinar el lado de las oportunidades porque solo aprovechándolas las empresas no solo permanecerán, sino que además crecerán. Para que las PYMES puedan tener éxito en el mercado globalizado que se está presentando será necesario que estén muy bien preparadas para afrontarlo y esto solo será posible si los emprendedores siguen las estrategias que antes se mencionaron. (p. 15)

Es cierto lo indicado, las regulaciones son molestosas, pero cuando se comprenden y se aplican producen beneficios, la globalización ayuda a todas las empresas, sólo hay que elegir la mejor estrategia.

Por otro lado, en un artículo publicado en la revista ACCOUNTANCY (2009):

la Guía tiene la intención de ayudar a los profesionales en la aplicación de la nueva ISQC 1, que requiere que las empresas establezcan sistemas de control de calidad de conformidad con la norma antes del 15 de diciembre de 2009. También ayudará con la implementación consistente de la norma dentro de las firmas cuando se desarrolle un sistema de control de calidad para auditorías y revisiones de información financiera y otros compromisos de aseguramiento y servicios relacionados. (p. 1)

Aquí se dice que la Guía va a ayudar a las PYMFA a la implementación de la norma ISQC 1, porque existen muchos procedimientos que no aplican para ellas.

Ratificando lo indicado, la IFAC (2011) en la Guía de Control de Calidad para Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría, indica:

La naturaleza, alcance y documentación de las políticas y procedimientos de control de calidad que las firmas desarrollen, variará y dependerá de muchos factores, incluyendo el tamaño y naturaleza de la firma y sus características operativas. No es necesario que los textos de las políticas y procedimientos efectivos lleven mucho tiempo o sean complejos. En una firma pequeña, una persona tendría que llevar a cabo la mayoría de las funciones necesarias para implantar un sistema de control de calidad; por otro lado, la firma puede optar por contratar los servicios de un tercero calificado para que preste este servicio. La Guía incluye un estudio de caso que puede usarse como base para la capacitación y material de discusión. (p. 8)

Se vuelve a presentar, que se piensa que existen diferencias entre los contadores públicos de PYMFA y los contadores públicos de firmas Grandes, al desear implantar un sistema de control de calidad, por lo que ha sido necesario que se desarrolle una Guía especial; ya está hecho y se la adopta.

Se debe tener presente, que no se miden los contadores públicos por sus ingresos, se les debe medir por su *formación profesional*.

En la Guía la IFAC incluye, lo siguiente:

16. La firma de auditoría establecerá y mantendrá un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que contemplen cada uno de los siguientes elementos:
- Responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma de auditoría.
 - Requerimientos de ética aplicables.
 - Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos.
 - Recursos humanos.
 - Realización de los encargos.
 - Seguimiento. (p. 23)

Por otro lado, la IFAC indica: *“La ética implica saber cuándo decir “no” y cuándo cortar la relación con un cliente, miembro del personal profesional o incluso un socio”*. (p. 31)

Cuando se habla de ética aplicables, se están tomando en cuenta las normas de: el Código de la IFAC.

En el nuevo dictamen de auditoría, que se obliga a utilizarse desde el 15 de diciembre de 2016, del IAASB (2015), conocido por: Informe de auditoría sobre los estados financieros, se incluye un párrafo titulado: Fundamento de la opinión, que corresponde a una declaración de que los auditores, que han realizado la auditoría, que han cumplido con los requerimientos de ética aplicables en relación con la *independencia*. Éste es el párrafo:

Fundamento de la opinión:

- (c) Incluya una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría y de que ha cumplido las restantes responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos. La declaración identificará la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables o se referirá al Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de ética para contadores (Código de Ética del IESBA). (p. 10)

De acuerdo con lo indicado por el IAASB, sólo, de la Opinión y el Fundamento de la opinión. Véase el cuadro. No. 1

CUADRO No. 1: OPINIÓN SIN SALVEDADES Y SU FUNDAMENTO

Opinión sin salvedades:

Hemos auditado los estados financieros consolidados de GUPO XYZ, en adelante (XYZ), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X2 y 20X1, el estado de resultado integral y de utilidades acumuladas, estado de cambios en el patrimonio de los accionistas y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dichas fechas, así como las notas a los estados financieros consolidados que incluyen un resumen de las políticas de contabilidad significativas (en adelante estados financieros).

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos expresan, en todos los aspectos materiales, la imagen fiel de la situación financiera consolidada de XYZ y sociedades dependientes a 31 de diciembre de 20X2 y 20X1, así como de sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dichas fechas, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) adoptadas por Panamá.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen

más adelante en la sección “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros” de nuestro informe. Somos independientes de XYZ de conformidad con el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para contadores (IESBA, por sus siglas en inglés) en la República de Panamá, y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

Fuente: Elaboración propia

Se observa claramente, que el producto del trabajo de auditoría, *el informe de auditoría sobre los estados financieros*, que debe ser realizado por contadores públicos que vienen cumpliendo con la norma ISQC 1, el usuario debe conocer que se está utilizando el Código y se cumple con las responsabilidades éticas pertinentes, en el apartado distinguido como Fundamento de la Opinión.

Se espera que con este procedimiento se logre mejorar la imagen que se tiene de los contadores públicos luego de los descalabros financieros de los últimos años, porque ya han sido muchos los cambios al dictamen, véase lo indicado por Gironella (1978:160): A partir del año 1880 aproximadamente, de acuerdo con las inversiones de escoceses e ingleses nace el dictamen del auditor financiero como informe corto, en los Estados Unidos de Norte América; en año 1929 se declaró el nefasto Crak Financiero, se modificó el informe de un párrafo a dos párrafos; en 1933, entre las conversaciones con la Securites and Exchange Commission (SEC) y las asociaciones de contadores públicos, debido a lo ocurrido en 1929, se realizaron nuevos cambios; en el año 1939 ocurre el Caso de fraude de McKesson & Robbins, Incorporated; en el año 1941, se mejora la calidad de la auditoría por solicitud de la SEC.

Luego en el año 1991, se vuelve a modificar el informe corto de auditoría a tres párrafos, para mejorar la imagen de los contadores públicos; en el año 2006, se introducen cambios en el informe corto de auditoría por los escándalos de fraude del año 2002 (WorldCom, Enron, Parmalat, entre otros) a siete párrafos y se crea el anexo sobre información financiera condensada.

También se observa en el segundo apartado de la Opinión sin salvedades, la obligación de aplicar las NIIF por parte del contador público y la empresa XYZ que se ha auditado.

Con relación a las NIIF, la autora Wieczynska (2016) advierte lo siguiente:

Investigo cómo la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) afecta los mercados de auditoría. En concreto, examino el efecto de la adopción de las NIIF sobre la probabilidad y la dirección de la conmutación de auditoría en una muestra de empresas de cinco países de la Unión Europea: el Reino Unido, Alemania, España, Italia y Polonia durante el período 1998-2010. Que la adopción de las NIIF crea una ventaja experta para las firmas de auditoría globales (es decir, las cuatro grandes firmas de auditoría, Grant Thornton y BDO) durante un cambio de régimen en las normas de presentación de informes. Encuentro que es más probable que los clientes cambien de firmas de auditoría pequeñas a empresas globales en el año de adopción de las NIIF. También planteo la hipótesis de que la fortaleza del régimen regulatorio de un país afecta la probabilidad de reemplazo del auditor en torno a la adopción de las NIIF. En mi opinión, las empresas que figuran en países con reglamentación y aplicación de alta calidad son significativamente más propensas a cambiar de firmas de auditoría pequeñas a firmas mundiales en el año de adopción de las NIIF (con las probabilidades de que el cambio casi se duplique en comparación con los años de no adopción). En regímenes regulados más débiles, la adopción de las NIIF no está asociada con un aumento en la conmutación de los auditores. Pruebas adicionales proporcionan evidencia de que la ventaja de las firmas de auditoría globales proviene de su percibida experiencia con las NIIF. Por último, los resultados confirman que no sólo Big 4, sino también Grant Thornton y BDO, se benefician de la adopción de las NIIF. (p. 1)

¿Será cierto lo que advierte la autora Wieczynska? Se debe analizar detenidamente, que el artículo que ella ha escrito, de acuerdo con los siguientes puntos:

1. Fue aceptado por la revista *Accounting review*, que forma parte del grupo de revistas científicas de la Asociación Americana de Contadores (AAA, por sus siglas en inglés), asociación integrada por contadores públicos académicos, que por años han publicado principios de contaduría en los Estados Unidos de Norte América, compitiendo, hombro por hombro, con los principios publicados por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, por sus siglas en inglés).
2. Revistas que se reservan el derecho de sólo aceptar artículos arbitrados por pares ciegos de alto prestigio internacional.
3. Que luego son publicadas en bases de datos estrictas, como en este caso es DIALNET, para que sean consultadas por los científicos e instituciones académicas y profesionales, con el interés de citarlas en sus investigaciones científicas, para producir libros, promulgar principios, actualizar documentos, entre otros aspectos.
4. Fue una investigación científica, delimitada a los países: Reino Unido, Alemania, España, Italia y Polonia durante el período 1998-2010, con la utilización de instrumentos de percepción.
5. Cuando la autora habla de conmutación, corresponde a redes de comunicación.

Por lo tanto, queda en manos de los contadores públicos el reto de lograr la *formación profesional* para que no ocurra lo que percibe la autora Wieczynska, poniendo en práctica lo propuesto por la AIC, la IFAC y las instituciones de formación de cada país.

En un artículo del autor Aziz (2017), por violación al principio de *independencia*, dice:

El Consejo de Supervisión de Contabilidad de Empresas Públicas (PCAOB) emitió dos órdenes disciplinarias que censuran a BDO Hungría y un gerente senior de Deloitte México. El PCAOB prohibió al gerente senior de Deloitte México, Juan Edgar Mata Castro, ser una persona asociada de una firma de contabilidad pública registrada, ya que el regulador estadounidense encontró que Mata Castro había violado las normas del PCAOB en relación con una auditoría de estados financieros y no cooperó con una inspección del PCAOB.

En una orden disciplinaria separada, el PCAOB impuso una multa de US\$ 20,000 BDO Hungría. El regulador estadounidense también exigió a la firma que tomara ciertas medidas correctivas, incluyendo medidas para establecer políticas y procedimientos dirigidos a asegurar el cumplimiento de los requisitos de independencia de los auditores. Estas sanciones han llegado después de que el PCAOB encontró que BDO Hungría había violado la regla del PCAOB sobre la independencia del auditor, así como la regla de PCAOB sobre la comunicación con los comités de auditoría con respecto a la independencia. (p. 1)

En otro artículo, el autor Wix (2017), por violación a la NIA 240, sobre la responsabilidad del auditor, que puede verse más abajo:

BT ha reemplazado a PwC por KPMG como su auditor tras un escándalo de fraude en BT Italia en enero, que borró £ 8.000 millones del valor de mercado de la compañía.

KPMG ganó su batalla con EY para la licitación de auditoría, la cual comenzará al final del año financiero actual, sujeto a una votación en la próxima junta de accionistas. BT estaba programado para cambiar de auditor antes de 2020, pero trasladó la licitación después del problema de la sala de juntas sobre PwC no detectando el gran fraude en BT Italia. Deloitte no impugnó el contrato, ya que ya trabaja en consultoría tecnológica para BT.

BT Italia infló beneficios durante varios años a través de arreglos corruptos con clientes e inversionistas. El fraude fue descubierto por un denunciante y ha costado £ 530 millones a través de pagar préstamos y el corte del flujo de caja. La compañía sufrió una caída enorme en

precio de la acción en un día, y perdió el 20% de su valor de mercado de valores. El paquete de pago del director ejecutivo de BT, Gavin Patterson, se redujo en 4 millones de libras y se cortaron 4.000 empleos en todo el mundo.

Bill Michael, socio principal de KPMG en el Reino Unido, dijo: "Estamos encantados de haber sido seleccionados para auditar a BT. La calidad de la auditoría continúa siendo una prioridad clave para los comités de auditoría, la comunidad de inversionistas, los reguladores, la profesión y la sociedad en su conjunto ". (p. 1)

Estos dos últimos casos, publicados en junio de 2017, son ejemplos, el primero de violación al principio de *independencia* y el segundo a la violación de la *responsabilidad del auditor* en la ejecución de la auditoría de estados financieros.

Ya se ha indicado lo que significa el principio de *independencia*, en cuanto a la norma sobre *responsabilidad del auditor*, la IAASB (2013) indica, lo siguiente:

Responsabilidad del auditor

5. El auditor que realiza una auditoría de conformidad con las NIA es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, incluso aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NIA. (p. 138)

Esto es indicativo de que no es fácil cumplir con los principios, normas y procedimientos que persiguen que la profesión de la contaduría ocupe el lugar que le corresponde.

En cuanto a los costos de la aplicación del IQSC 1, para las PYMF, según una investigación realizada por el autor Changmarín (2016), la mayoría de los encuestados concluyó que la certificación de una firma va a impactar en su costo monetario.

Por lo que se hace necesario que se piense en el tipo de sistema que se implante, para que no sea costoso para las PYMFA.

Para ello, existe un organismo creado por la AIC (2015), denominado Foro de Firmas Interamericanas (FFI-AIC) y uno de sus requisitos es: Tener un apropiado sistema de control de calidad, basado en las normas internacionales de IFAC, uno de sus objetivos es el siguiente:

Artículo 14.1 El Foro de Firmas Interamericanas – AIC (FFI-AIC), es la entidad dependiente de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), que aglutina a las empresas o firmas legalmente constituidas que realizan auditorías y otras áreas relacionadas con el aseguramiento, en la región interamericana. Constituida con la finalidad de contribuir al logro de la misión y objetivos de la AIC, de impulsar una profesión fuerte y coherente en el continente americano, fomentando el desarrollo profesional integral de los contadores públicos (auditores), que les permita proveer servicios de la más alta calidad a los usuarios, con responsabilidad ante la sociedad a través de un ejercicio ético, idóneo; garante de la confianza pública dentro de un sincero intercambio de fraternal convivencia. (p. 1)

En el marco metodológico se presenta cómo se utilizó lo que se ha descrito en este apartado.

3. MARCO METODOLÓGICO

Esta es una investigación cualitativa, documental y descriptiva. Se exploraron documentos y se describieron para generar perspectivas teóricas. Se utilizó la lógica o razonamiento inductivo y no se realizaron análisis estadísticos.

En relación con los documentos explorados, se tomaron en cuenta los objetivos específicos de esta investigación y se consultaron documentos, de fuentes primarias y secundarias, en: Libros, códigos, internet, bases de datos que contienen artículos inéditos, arbitrados por evaluadores ciegos de: EBSCO, LATINDEX, ELSEVIER, DIALNET, SCIELO.

De las bases de datos se consultaron artículos de revistas científicas, como: Observatorio de la Economía Latinoamericana, International Accounting Bulletin, SOCIETAS, Internal Auditor, Revista Española de Financiación y Contabilidad, International Accounting Bulletin, Accountancy, Accounting Review, Chartered Accountants Journal, Revista Gestión en el Tercer Milenio, Gestión & Desarrollo, Revista Electrónica Diálogos Educativos.

Los autores de los artículos recuperados de los sitios indicados en el párrafo anterior, en su mayoría, son prominentes investigadores reconocidos mundialmente. Se eligieron las conclusiones necesarias de cada autor consultado que tienen que ver con el tema de esta investigación, para la realización de un análisis crítico y de interpretación, y poder contar con criterios suficientes en el logro de una respuesta contundente a la pregunta de esta investigación, que dice: *¿Cómo se relaciona el Código de Ética de IFAC con la Norma de Control de Calidad No. 1?*

De acuerdo con los criterios de los autores consultados, el Código y la ISQC 1 son dos variables que guardan una estrecha relación.

Luego, se presentan los criterios obtenidos y se analizan y discuten en el siguiente punto resultados y discusión.

4. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

Tomando en cuenta los objetivos de esta investigación y los criterios obtenidos de los autores consultados, se tiene lo siguiente:

4.1. Conceptos de ética, ética profesional, fe pública, independencia, control de calidad, formación profesional y prudencia:

Ética

La *ética* es la parte principal que todo contador público *debe* practicar para comprender lo que es bueno y lo que es malo.

Ética profesional

En la *ética profesional* el contador público en su profesión *debe* conocer la parte de la ética que tiene que ver con la deontología, que trata de las profesiones y sus códigos de conducta profesional; con ello, aprende a conducirse bien y lograr ser un profesional que actúa correctamente y con el conocimiento de los principios que rigen su profesión, actuando en el bien de la comunidad. Evitando: la corrupción, la difamación, falsos conocimientos, cobrar sin trabajar, entre otros.

Fe pública

Luego de ello, en su carácter de dar *fe pública*, la que es otorgada por una Ley, el contador público logrará presentar dictámenes sobre las operaciones financieras de las empresas y *debe* evitar sanciones porque lo hace con ética profesional.

Independencia

La *independencia* es un principio que *debe* comprender todo contador público, para actuar sin prejuicios, sin permitir que sus decisiones correctas sean modificadas por terceras personas; evitando con ello, la corrupción.

Control de calidad

Todo contador público o la firma que dirige *debe* establecer un sistema de control de calidad, que le indique, a él y su grupo, cómo se debe realizar su trabajo, anotando lo que debe saber de sus clientes, sobre lo que revisa, cómo se revisa, entre otras, para poder ofrecer un dictamen fuera de dudas en beneficio del interés público sobre los actos financieros que realizan las empresas.

Formación profesional

Es el contador público que adquiere en lo físico y moral capacitación relevante y la *debe* aplicar con profesionalismo.

Prudencia

Ser *prudente* es el contador público de *debe* dar testimonio de hechos tratados luego de una reflexión anticipada.

La imagen de la profesión del contador público se encuentra en un momento de recuperación inminente, por causas muy graves de faltas: a la *ética* y sus valores morales, al principio fundamental de *independencia*, que es consecuencia de que el contador público actúe, con *ética profesional*, con poca *prudencia*, lo que le permite que cometa actos de corrupción, en perjuicio de la profesión, ya que se considera que él es el que da *fe pública*, o sea, que debe decir la verdad de lo que ha auditado y si no es así, hace que su opinión sea innecesaria para la sociedad a la que sirve.

Esto se puede medir de acuerdo con el siguiente programa, tomando la palabra *debe* de cada uno de los conceptos, véase el Cuadro. No. 2

CUADRO No 2: PROGRAMA DE CUMPLIMIENTO

CONCEPTO	PREGUNTA	SÍ	NO	EXPLIQUE
Ética	¿Practica usted la ética para comprender lo que es bueno y lo que es malo?			
Ética profesional	¿Se conduce usted de acuerdo con su código de conducta profesional para evitar la corrupción, la difamación, falsos conocimientos, cobrar sin trabajar, entre otros?			
Fe pública	La Ley le ha otorgado a usted carácter de dar fe pública, para presentar dictámenes sobre las operaciones financieras de las empresas ¿ha evitado sanciones porque lo hace con ética profesional?			
Independencia	¿Comprende usted el principio de la independencia, para actuar sin prejuicios, sin permitir que sus decisiones correctas sean modificadas por terceras personas; evitando con ello la corrupción?			
Control de calidad	¿Ha establecido un sistema de control de calidad, que le indique a usted y a su grupo, cómo realizar su trabajo, anotando lo que debe saber de sus clientes lo que revisa, cómo se revisa, entre otras, para poder ofrecer un dictamen fuera de dudas, en beneficio del interés público, de los actos financieros que realizan las empresas?			
Formación profesional	¿Ha adquirido, en lo físico y moral, capacitación relevante y la aplica con profesionalismo?			
Prudencia	¿Al usted dar testimonio de hechos tratados, lo hace luego de una reflexión anticipada?			

Fuente: Elaboración propia

4.2. Requerimientos de ética internacional:

Uno de los objetivos específicos de un código de ética, es ofrecer un conjunto de normas y parámetros para establecer el debido comportamiento de los individuos de un determinado grupo social.

La IFAC es la institución internacional que más ha dedicado tiempo, para unificar criterios a nivel global en cuanto a *ética*, para el mejoramiento de la imagen del contador público.

Son cinco los principios fundamentales que son de obligatorio cumplimiento por parte de los contadores públicos y sus firmas, tales como: Integridad, Objetividad, Competencia y diligencia profesionales, Confidencialidad y Comportamiento profesional.

Desde el año 2009, cuando inició el Código el IESBA lo ha mantenido actualizado, para ofrecer una herramienta en el mejoramiento de la actuación del contador público y, por ende, su imagen. Porque no sólo es estar bien capacitado, también es estar convencido de no ser corrupto.

El problema de violación al código de ética no solamente es por parte de los contadores públicos, también es de los administradores de las empresas; lo paradójico es que las empresas también cuentan con un código de conducta empresarial, se percibe que la generación más joven de éstos, la generación Y, es la más propensa al soborno y la corrupción.

Es por ello, que se hace énfasis en la *independencia* que debe tener presente el contador público, para no participar de estos actos peligrosos.

Los tiempos han cambiado, los países vienen realizando el comercio en forma global, de tal manera que las normas de contabilidad NIIF y de auditoría NIA son las que ponen los procedimientos para realizar los registros de contabilidad y de auditoría respectivamente en forma global, con la ayuda directa de, el Código, que es el que pone las normas éticas y morales para que todo marche de una manera prudente y la ISQC 1, que pone los controles para mejorar la calidad del contador público, de una manera igualmente global.

4.3. Requerimientos del control de calidad:

La misión de la IFAC es servir al interés público, fortalecer mundialmente la profesión de la contaduría pública y contribuir al desarrollo de economías internacionales sólidas, estableciendo y promoviendo la adhesión a normas profesionales de alta calidad, favoreciendo la convergencia internacional de esas normas y haciendo declaraciones explícitas sobre asuntos de interés público en los que sea significativa la pericia profesional.

La IFAC obliga a todas las organizaciones que son sus miembros, la creación de un sistema de control de calidad en base a la norma internacional ISQC 1, de lo contrario podría ser objeto de una suspensión o cancelación de su membresía.

Las DOMs son emitidas por el Directorio de IFAC. Deberá ser utilizada por los organismos miembros de IFAC en los programas de revisión de calidad para aquellos de sus miembros que estén llevando a cabo ciertos trabajos de auditoría de estados financieros.

Estas declaraciones aplican, ya sea que los organismos miembros lleven a cabo esos programas en nombre propio, en nombre de la profesión o en nombre de gobiernos, agencias reguladoras u otras agencias, aunque sea otro organismo quién lleva a cabo los programas. En los casos en los que el gobierno, agencias normativas u otras autoridades designadas

lleven a cabo cualquiera de las funciones amparadas por estas DOMs, los organismos miembros deberán: (a) desarrollar sus mejores esfuerzos para alentar a los responsables de estas funciones a seguir estas DOMs en el desarrollo de las mismas, y (b) ayudarles en su implementación.

Estas DOMs exponen las obligaciones de los organismos miembros relativas a los programas de revisión de calidad.

Estas DOMs no son de aplicación a miembros afiliados.

IFAC reconoce el hecho de que algunos organismos miembros y sus miembros integrantes operan en diferentes sectores profesionales y algunas de las DOMs podrían no serles aplicables en su totalidad.

El organismo miembro y el asociado deberán estar preparados para justificar la desviación.

Las DOMs son siete, y la DOM 1 tiene que ver con: Seguridad de la Calidad. En relación con esta DOM, los organismos miembros de IFAC deberán aplicar la DOM 1 para los programas de revisión de calidad respecto de sus miembros que realizan ciertos compromisos de auditoría de estados financieros. La obligación aplica tanto si los organismos miembros llevan a cabo esos programas en su propio nombre, en nombre de la profesión, o en nombre de gobiernos, agencias reguladoras u otras agencias, aunque sea otro organismo quien lleva a cabo los programas.

En relación con la ISQC 1, el IAASB, ordena cumplir con una serie de responsabilidades en relación con su control de calidad, de acuerdo con los requerimientos de *ética* aplicables.

Hay gran preocupación por el tamaño de las PYMFA y se tiene la percepción de que se les hace difícil la aplicación de la norma ISQC 1.

En cuanto a los costos de la aplicación del IQSC 1, para las PYMFA, según una investigación realizada, la mayoría de los encuestados concluyó que la certificación de una firma va a impactar en su costo monetario.

Por lo que se hace necesario que se piense en el tipo de sistema que se implante, para que no sea costoso para las PYMFA.

Es cierto lo indicado, las regulaciones son molestosas, pero cuando se comprenden y se aplican producen beneficios, la globalización ayuda a todas las empresas, sólo hay que elegir la mejor estrategia y mantenerse debidamente preparadas.

La Guía va a ayudar a las PYMFA a la implementación de la ISQC 1, porque existen muchos procedimientos que no aplican para ellas, y porque existe la percepción por parte de la IFAC que existen diferencias entre los contadores públicos de PYMFA y los contadores públicos de firmas Grandes, al desear implantar un sistema de control de calidad, por lo que ha sido necesario que se desarrolle una Guía especial.

También se puede obtener ayuda de parte del Foro de Firmas Interamericanas – AIC, que aglutina, en estos momentos, a 42 firmas de contaduría de 13 países interamericanos.

La Guía la IFAC incluye, lo siguiente: La firma de auditoría establecerá y mantendrá un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que contemplen cada uno de los siguientes elementos:

- (g) Responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma de auditoría.
- (h) Requerimientos de ética aplicables.
- (i) Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos.
- (j) Recursos humanos.
- (k) Realización de los encargos.
- (l) Seguimiento.

Por otro lado, la IFAC indica que la *ética* implica saber cuándo decir “no” y cuándo cortar la relación con un cliente, miembro del personal profesional o incluso un socio.

El IAASB obliga a utilizar el nuevo dictamen del auditor independiente desde el 15 de diciembre de 2016, conocido por: Informe de auditoría sobre los estados financieros. En su título: Fundamento de la opinión, que corresponde a una declaración de que los auditores, que han realizado la auditoría, que han cumplido con los requerimientos de *ética* aplicables en relación con la *independencia*, del Código de Ética del IESBA. Se espera que con este procedimiento se logre mejorar la imagen que se tiene de los contadores públicos.

También se observa en el segundo apartado de la Opinión sin salvedades, la obligación de aplicar las NIIF por parte del contador público y la empresa que se ha auditado.

Con relación a las NIIF, se advierte que en el país donde se las adopten, las empresas dejarán a las PYMFA por las firmas Grandes porque están mejor preparadas, lo que no es lógico, ya que no es cuestión de tamaño, es más bien por la *formación profesional*.

Entonces, será por el tamaño que las firmas Grandes son propensas a ser demandadas por faltas al principio de *independencia*, en la violación a la NIA 240, sobre la *responsabilidad del auditor*, en la ejecución de la auditoría de estados financieros (sobre datos obtenidos en junio de 2017).

Esto es indicativo de que no es fácil cumplir con los principios, normas y procedimientos que persiguen que la profesión de la contaduría ocupe el lugar que le corresponde.

La práctica de la profesión de la contaduría, en la mayoría de los países, se encuentra en proceso de internacionalización de la normativa relacionada con el Código y la ISQC 1, que debe ser analizado en profundidad a fin de modificar aquellas normas que no se ajusten a las nuevas necesidades.

De acuerdo con las teorías de los autores incluidos en el punto anterior, se puede determinar que el Código guarda una relación positiva con la ISQC 1 y es momento de decidir capacitación y unificar criterios para poder mantenerse competitivo en un mundo, cada vez más, globalizado.

4.4. Relación del Código y la ISQC 1:

En el ejercicio con la profesión de la contaduría la propiedad de la variable Código del IESBA y la norma ISQC 1 del IAASB, son dos constructos o construcciones hipotéticas que guardan una relación positiva o causal, o se puede decir que es una asociación bivariable en esta investigación. Véase el Cuadro No. 3

Lo que quiere decir, es que cuando se aplica la norma ISQC 1 deben contemplarse los pronunciamientos del Código y esa es su relación.

CUADRO No 3: DEFINICIÓN CONCEPTUAL Y OPERACIONAL DE LAS VARIABLES

Definición	El Código	La Norma 1
La definición conceptual	"Estado cognitivo que refleja el grado en que un contador público atribuye la fuerza de su comportamiento en el ejercicio a satisfacciones o beneficios derivados de sus tareas profesionales en sí mismas. Es decir, a sucesos que no están mediatizados por una fuente externa a sus tareas. Este estado de motivación puede ser señalado como una experiencia auto satisfactoria."	"Estado cognitivo que refleja el grado en que un contador público atribuye la fuerza de su comportamiento en el ejercicio a satisfacciones o beneficios derivados de sus tareas profesionales en sí mismas. Es decir, a sucesos que no están mediatizados por una fuente externa a sus tareas. Este estado de motivación puede ser señalado como una experiencia auto satisfactoria."
La definición operacional	"Auto reporte de motivación intrínseca (cuestionario auto administrado) de las exigencias de la normativa del Código."	"Auto reporte de motivación intrínseca (cuestionario auto administrado) de las exigencias de la normativa de la Norma 1."

Fuente: Elaboración propia

Esto es importante en momentos en que el problema de corrupción no sólo es cometido por los contadores públicos, también lo es por parte de los que dirigen las empresas. Una interesante encuesta, demostró que gran parte de los escándalos financieros han sido protagonizados por egresados de la Universidad de Harvard (Moreno, 2008)

También se afirma que serán protagonizados en mayor medida por los miembros de la generación Y, o sea los milenials que nacieron después del año 1995.

CONCLUSIONES

Luego de haber terminado con el punto de resultados y discusión, se concluye en los siguientes puntos:

1. **Se** puede afirmar, que el Código guarda una relación positiva y muy importante con el ISQC 1, para mantener al contador público actualizado en este ambiente de globalización de los mercados. El primero obliga el uso de los principios fundamentales de *ética* y el segundo las normas de *control de calidad*.
2. **Ese** *control de calidad* debe lograr que el contador público sea un profesional que goce de *independencia* al auditar clientes, evitando caer en actos de corrupción y poder dar su opinión, sobre lo auditado, porque se reconoce que es cierto lo que opina, ya que está autorizado a dar *fe pública* en beneficio de la sociedad.
3. Se presume que el contador público cuenta con una buena *formación profesional*, pero los problemas que se vienen presentando de demandas a firmas internacionales pareciera que no se está cumpliendo con los lineamientos del Código ni de la ISQC 1; entonces, la sociedad los castiga, no sólo a esas firmas, también a todas las demás.
4. Se sabe que el ser humano puede lograr una excelente formación *ética* y moral, que puede entender los aspectos deontológicos que le determinan las asociaciones profesionales, pero cae en los delitos, pareciera que es necesario que, por medio de la normativa *ética* y *control de calidad*, se pueda crear en su mente la fuerza de decir no cuando se le presenta una tentación.
5. La actuación de un contador público debe realizarse con *ética profesional* y con un buen sentido de *prudencia*, no dar por sentado, hechos que no haya revisado para evitar problemas. Debe ser una persona *emprendedora*, prepararse siempre para ser *competitiva* y poder *crear valor* a las empresas a quienes ofrece sus servicios profesionales.
6. Con un buen sistema de control de calidad, tanto el contador público como las firmas de contadores públicos, podrán contar con una herramienta que los ayude a protegerse, anticipadamente, de los problemas emergentes, producido por el recurso humano y sus propios clientes. Existen pruebas que determinan que las firmas son frágiles ante las tentaciones, más las Grandes que las PYMFA, porque éstas cuentan con una estructura organizativa más fácil de controlar, por medio de: Responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma de auditoría. Requerimientos de ética aplicables. Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos. Recursos humanos. Realización de los encargos. Seguimiento, que son exigidos por la ISQC 1.
7. **No se** puede creer que las empresas dejen a las PYMFA por las Grandes, porque éstas cuentan con mayor preparación con las NIIF, estamos seguros de que las razones anti éticas son otras, las que han estado ocurriendo hace más de cincuenta años.
8. **Una** de las razones son las técnicas de mercadeo que suelen utilizar las redes de firmas internacionales, que deben ser controladas por el Código; en vista de que, para las PYMFA se les hace difícil de alcanzar. Se debe tomar en cuenta que no se trata de empresas comerciales, hay que tener conciencia que son firmas de profesionales.
9. **En relación** con el informe corto de auditoría, es muy bueno todo lo que viene haciendo la IFAC en el bienestar de la imagen del contador público ante la sociedad, pero la

responsabilidad es de todos, de lo contrario no se logrará, ya han sido muchos los cambios y se observa mayor corrupción.

10. Se puede afirmar, que el Código guarda estrecha relación con la ISQC 1, ambas tienen que tomarse en cuenta como un conjunto.
11. **El problema** de corrupción no sólo es cometido por los contadores públicos, también lo es por parte de los que dirigen las empresas. Una interesante encuesta, demostró que gran parte de los escándalos financieros han sido protagonizados por egresados de la Universidad de Harvard y se afirma que serán protagonizados en mayor medida por los miembros de la generación Y, o sea los milenials que nacieron después del año 1995.
12. Esta investigación puede motivar a otros investigadores a la realización de nuevas investigaciones.

GUÍA DE DISCUSIÓN, CON LOS ASPECTOS BÁSICOS A DELIVERAR

1. ¿Es cierto que el Código guarda relación con la ISQC 1?
2. ¿Las empresas dejarán a las PYMFA por las firmas Grandes en el momento de la adopción de las NIIF porque éstas están mejor preparadas?
3. ¿La participación en un Sistema de Control de Calidad aumentarán los costos de las PYMFA?
4. ¿Con la participación en un Sistema de Control de Calidad disminuirá la corrupción por parte de los contadores públicos?
5. ¿Puede una PYMFA establecer su propio Sistema de Control de Calidad?
6. ¿Será cierto que las pequeñas empresas desaparecerán con la globalización?
7. ¿Es importante pertenecer a una red internacional de firmas de auditoría?
8. ¿Será cierto que aumentará la corrupción?

BIBLIOGRAFÍA (31)

- AGUILAR M., M. & MARTÍNEZ A., K. (2013) Las PYMES ante el proceso de la globalización. EUMED.NET, en Observatorio de la Economía Latinoamericana, N°185, 17 pp. Recuperado el 14 de julio de 2017 de www.eumed.net › *Observatorio de la Economía Latinoamericana*
- AIC (2015) Reglamento de funcionamiento Foro de Firmas Interamericanas – AIC. Puerto Rico, 5 pp.
- ANÓNIMO (2012) El caso de Parmalat. Fraudes Financieros. *Diario La Prensa*, Domingo 22 de julio de 2012. elfraudefinanciero.blogspot.com/2012/07/el-caso-de-parmalat.html
- ANÓNIMO (2012) El triángulo que no pudo cuadrarse. *Diario La Prensa*, 28 de enero de 2012. impresa.prensa.com/.../Triangulo-pudo-cuadrarse_0_3307169307.html
- ANÓNIMO (2012) La foto del descalabro. *Diario La Prensa*, 2 de septiembre de 2012. impresa.prensa.com/.../Escandalo_de_Panamá
- AZIZ, R. (2017) PCAOB censures BDO Hungary and a Deloitte Mexico senior manager. *International Accounting Bulletin*, 7 de junio de 2017. Recuperado el 30 de junio de 2017 de <http://www.internationalaccountingbulletin.com/>
- CHANGMARÍN R., C. A. (2016) Control de calidad para firmas de contadores en Panamá, en el año 2015. *LATINDEX, SOCIETAS – Revista de Ciencias Sociales y Humanísticas*, Universidad de Panamá, Vol. 18, No. 2, 49-72 pp., ISSN: 1560-0408
- CHANGMARÍN R., C. A. (2017) *Contabilidad superior: Fundamentos*. Argentina: Osmar D. Buyatti-Librería Editorial, 820 pp., ISBN: 978-987-716-064-2
- EL PAÍS (2016) Multa y despido para la auditora que se enamoró de su cliente. Madrid: 21 de septiembre de 2016, 1 pp. Recuperado el 14 de noviembre 2016 de: http://economia.elpais.com/economia/2016/09/19/actualidad/1474305828_264250.html?
- FINANCIAL TIME (2016) Japón sanciona firma Ernst & Young por escándalo Toshiba. *Diario Libre*, <http://www.diariolibre.com/m/economia/financial-times/japon-sanciona-firma-ernst-young-por-escandalo-toshiba-LF2250638>
- GESIOTTO, C. (2017) Los líderes dan una imagen ética incorrecta: La inacción de los ejecutivos influye en las prácticas de corrupción. *IIA Internal Auditor*, junio 2017, 72 pp. Recuperado el 10 de julio de 2017 de http://theiia.texterity.com/iaspanish/june_2017_internal_auditor_spanish?pg=1#pg1
- GIRONELLA M., E. (1978) “La auditoría independiente en los Estados Unidos: Evolución de sus objetivos y técnicas”. España: *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. VII, n. 26, octubre-noviembre-diciembre, 155 – 182 pp.
- IAASB (2013) *Manual de pronunciamientos internacionales de control de calidad, auditorías, revisión, otros encargos de aseguramiento, y servicios relacionados*. USA: IFAC, Ed. 2013, Parte I, 747 pp., ISBN: 978-1-60815-262-9

- IAASB (2015) Informes sobre estados financieros auditados – Normas nuevas y revisadas y modificaciones de concordancia. IFAC, 199 pp., Recuperado el 26 de junio de <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Informes-sobre-estados-financieros-auditados-Normas-nuevas-y-revisadas-y-modificaciones-de-concordancia.pdf>
- IAB (2016) Deltour and Halet found guilty in LuxLeaks trial. *International Accounting Bulletin*, 29 de junio de 2016 por IAB y TA editorial, 1 pp. Recuperado el 30 de junio de 2016 del Foro de Firmas Interamericanas.
- IESBA (2014) *Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad*. IFAC (International Federation of Accountants): Edición de 2014, 185 pp., ISBN: 978-1-60815-244-5
- IFAC (2006) *Declaraciones sobre las Obligaciones de los Miembros*. USA: IFAC, fecha e revisión 10 de noviembre de 2006, 52 pp., ISBN: 978-1-934779-79-8
- IFAC (2009) New IFAC guides issued. EBSCO, *Accountancy*, apr2009, vol. 143 issue 1388, p17-17. 1/6p., Recuperado el 20 de mayo de 2017 de <http://www.ifac.org/system/files/publications>
- IFAC (2011) *Guía de control de calidad para pequeñas y medianas firmas de auditoría*. USA: IFAC, 3a. Ed., 190 pp., ISBN: 978-1-60815-226-1
- LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001) *Diccionario de la lengua española*. Colombia: SALVAT, ed. 22, 1596 pp., ISBN: 958-42-0445-9
- LARRÁN, J. M. & ANDRADES P., F. J. (2015) La oferta de asignaturas de responsabilidad social corporativa y ética empresarial en las titulaciones de finanzas y contabilidad: análisis comparativo con el ámbito de la gestión de organizaciones. *ELSEVIER, Accounting Review*, 18(1) (2015) 1-10, recuperado el 20 de mayo de 2017 de <http://elsevier.es.net>
- MONTILLA G., O. & HERRERA M., L. G. (2006) El deber de la auditoría. *SCIELO Estudios Gerenciales*, vol.22 no.98 Cali Jan./Mar. 2006, 26 pp. Recuperado el 11 de junio de 2017 de http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-59232006000100004
- MORENO, M.A. (2008) Los diez mayores escándalos financieros. El blog Salmón. www.elblogsalmon.com/...financieros/los-diez-mayores-escandalos-finan...
- NZICA (2010) Quality congrol revisited. EBSCO, *Chartered Accountants Journal*, jun2010, vol. 89 isue 5, p69-70. 2p.
- PICHÓN A., P. (s.f.) La Pequeña Empresa: ¿Condenada a desaparecer con la globalización? *Paradigm Shift*, 5 pp. Recuperado el 14 de julio de 2017 de www.paradigmshift.com.mx/.../articulos/_pdf/pequena-empresa-globalizacion.pdf
- POLO S., M. A. (2003) Ética profesional. *Revista Gestión en el Tercer Milenio*, de la Facultad de Ciencias Administrativas UNMSM, año 6, No. 12, Lima.
- RAMÍREZ & REYES (2013) La importancia del Código de ética internacional en la profesión contable: Contexto colombiano en el proceso de internacionalización. *Gestión & Desarrollo*, 10 (1), pp. 183-193. www.usbcali.edu.co/sites/default/files/gyd10-cap10.pdf

- REVISTA LA VANGUARDIA (2015) La firma de la auditora Arthur Andersen 'resucita' 12 años después de su desaparición lunes, 6 de julio 2015, Recuperado el 28 de agosto de 2015 de: <http://www.lavanguardia.com/economia/20140902/54414590722/arthur-andersen-resucita-12-anos-despues-de-su-desaparicion.html>
- SAN MARTÍN, J. A. (2003) La ética de Aristóteles y su relación con la ciencia y la técnica. DIALNET, *REVISTA ELECTRÓNICA DIÁLOGOS EDUCATIVOS*, año 3, No. 6, 26 pp., ISSN 0718-1310. Recuperado el 28 de junio 2017 de http://www.umce.cl/~dialogos/n06_2003/araos.swf
- WIECZYNSKA, M. (2016) The "big" consequences of IFRS: How and when does the adoption of IFRS benefit global accounting firms? DIALNET, *Accounting review: A quarterly journal of the American Accounting Association*, Vol. 91, No. 4 (Jul2016), ISSN 0001-4826. Recuperado el 26 de junio de 2017 de <https://dialnet.unirrioja.es/ejemplar/431885>
- WIX, S. (2017) BT abandons PwC after fraud humiliation to appoint KPMG as auditor. *International Accounting Bulletin*, 8 de junio de 2017. Recuperado el 30 de junio de 2017 de <http://www.internationalaccountingbulletin.com/>

CURRICULUM VITAE DEL AUTOR

DR. CARLOS A. CHANGMARÍN R., PhD

Universidad de Panamá:

1. Doctor en Ciencias Empresariales, con Especialización en Contabilidad.
2. Magíster en Administración de Empresas, con Especialización en Mercadeo Internacional.
3. Especialista en Comercio Internacional.
4. Licenciado en Administración de Empresas.
5. Profesor de Segunda Enseñanza, con Especialización en Contabilidad.
6. Licenciado en Contabilidad.
7. Profesor Titular jubilado.

Universidad Tecnológica de Panamá:

1. Analista Programador de Sistemas Computacionales.

Miembro:

1. Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Panamá (CCPAP).
2. Asociación de Contadores Públicos Autorizados de Panamá (ACONTAP).
3. Asociación de Auditores Internos de Panamá (IIA).
4. Contador Público Autorizado, Licencia de CPA No. 1429.

Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC):

1. Adherente Individual
2. Miembro y Ex Vicepresidente de la Comisión de Ética y Ejercicio Profesional.
3. XXIX CIC, Trabajo Nacional, San Juan, Puerto Rico, 2011.
4. XXX CIC, Trabajo Interamericano, Punta del Este, Uruguay, 2013.
5. XXXI CIC, Trabajo Interamericano, Punta Cana, Santo Domingo, 2015.
6. XXXII CIC, Trabajo Interamericano, Perú, 2017, por presentar.
7. Diploma de Honor al Mérito Profesional.
8. Director Nacional.
9. Presidente del XXII Seminario Regional Interamericano de Contabilidad, Panamá – AIC.

Foro de Firmas Interamericanas de la AIC:

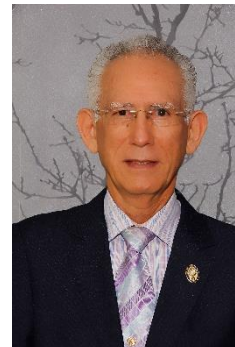
1. Miembro y Presidente del Comité de NIIF para las PYME.

Evaluador:

1. Trabajos Nacionales de la AIC.
2. Proyectos doctorales de ALAFEC
3. Artículos Científicos de la Revista SOCIETAS, de la Vicerrectoría de Investigación y Postgrado, de la Universidad de Panamá.
4. Miembro de la Comisión Arbitral, de la Revista Contabilidad y Auditoría, de la Facultad de Ciencias Económicas, de la Universidad de Buenos Aires, Argentina.
5. Miembro del Jurado de Trabajos e Maestría, de la Facultad de Ciencias Económicas, de la Universidad de Buenos Aires, Argentina.
6. Proyectos de Investigación en Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de El Salvador, Argentina.
7. Miembro del Consejo Editorial de la Revista Electrónica “Diálogo Universitario”, de la Escuela de Administración Comercial y Contaduría Pública, de la Facultad Económica y Sociales, de la Universidad de Carabobo, Núcleo Aragua, Venezuela.

Libros y Artículos:

1. Contabilidad Superior – Fundamentos. Capítulo XIV, La influencia de la ética y los Códigos de Conducta Empresarial. Argentina: Osmar D. Buyatti-Librería Editorial, 2017.
2. Contabilidad Bancaria, Universidad de Panamá.
3. Contabilidad Agrícola – Ganadera, Universidad de Panamá.
4. Control de calidad para firmas de contadores en Panamá, año 2015. LATINDEX, *Revista SOCIETAS*, Universidad de Panamá.



5. Percepción y uso del outsourcing de contabilidad de las MiPyMEs: evidencia empírica en Panamá, *Revista Praxis@Fae*, 2013, Universidad de Ríos Piedra, Puerto Rico.