

**UNIVERSIDAD INTERNACIONAL DE LAS AMÉRICAS**  
**VICERRECTORÍA ACADÉMICA**

**FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ECONOMÍA**

**PROPUESTA PARA LA APLICACIÓN DE UN SISTEMA DE  
CONTROL DE CALIDAD PARA LA PRÁCTICA  
PROFESIONAL DE LA CONTADURÍA PÚBLICA DE LOS  
PROFESIONALES QUE EJERCEN EN FORMA  
INDEPENDIENTE**

**MODALIDAD DE TESIS PARA OPTAR POR EL GRADO DE LICENCIATURA EN CONTADURÍA  
PÚBLICA**

**ESTUDIANTE: MELVIN BOLAÑOS BALTODANO**

**TUTOR: ERROL SOLÍS MATA**

**SEDE ARANJUEZ**

**NOVIEMBRE, 2018**

## Contenido

|  |           |
|--|-----------|
| Dedicatoria y Agradecimientos .....                            | 7         |
| Resumen .....  | 8         |
| <b>CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN .....</b>                          | <b>9</b>  |
| Planteamiento del Problema .....                               | 9         |
| Objetivos .....  | 11        |
| Objetivo general.....  | 11        |
| Justificación.....   | 12        |
| Antecedentes .....   | 14        |
| Proyecciones.....  | 20        |
| <b>CAPÍTULO II: MARCO DE REFERENCIA .....</b>                  | <b>22</b> |
| Contadores Públicos .....                                      | 22        |
| Definición de contadores públicos.....                         | 22        |
| Principales organizaciones internacionales de contadores ..... | 24        |
| Organización de la profesión a nivel de países.....            | 30        |
| Educación y formación profesional .....                        | 36        |
| Ética en la contaduría pública.....                            | 38        |
| Tipos de servicios .....                                       | 42        |
| Normativa Internacional .....                                  | 44        |
| Definición .....   | 44        |
| Alcances.....  | 45        |
| Elementos de un sistema de control de calidad .....            | 46        |
| Documentación del sistema de control de calidad.....           | 51        |

|   |           |
|---|-----------|
| Control de Calidad.....   | 51        |
| El Control.....   | 51        |
| Calidad.....  | 54        |
| Control de calidad sobre la auditoría.....                                | 56        |
| Políticas y Procedimientos .....  | 59        |
| Políticas.....  | 59        |
| Procedimientos .....  | 61        |
| Manuales.....   | 61        |
| Ámbito de la Contaduría en Costa Rica .....                               | 62        |
| Entorno legal y regulatorio .....   | 62        |
| Regulación de la profesión contable.....                                  | 64        |
| Organizaciones profesionales de contabilidad.....                         | 65        |
| Ética en Costa Rica .....   | 67        |
| Formación académica .....   | 68        |
| Experiencia práctica.....   | 68        |
| Áreas de competencia y servicio .....                                     | 69        |
| Adopción de las normas internacionales .....                              | 71        |
| <b>CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO .....</b>                             | <b>75</b> |
| Enfoque de la Investigación .....   | 75        |
| Método de la Investigación .....  | 76        |
| Fuentes de Información.....   | 77        |
| Unidades de Análisis .....  | 79        |
| Categoría 1: La Norma Internacional de Control de Calidad [NICCC] 1 ..... | 79        |
| Categoría 2: Los elementos de un sistema de control de calidad .....      | 80        |

|  |    |
|--|----|
| Categoría 3: Las políticas y los procedimientos de un sistema de control de calidad                  | 80 |
| Instrumentos .....   | 80 |
| Entrevistas.....   | 80 |
| Proceso para la Recolección y Análisis de Datos.....   | 81 |
| Proceso de recolección de datos .....  | 81 |
| Proceso de análisis de datos.....  | 82 |
| CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE RESULTADOS .....  | 84 |
| Responsabilidades de liderazgo en la calidad de la firma de auditoría .....                          | 85 |
| Requisitos de la Norma.....  | 85 |
| Políticas y procedimientos de los entrevistados .....  | 85 |
| Relación entre requisitos de la Norma y las políticas y procedimientos de los<br>entrevistados ..... | 86 |
| Requerimientos de ética aplicables .....   | 87 |
| Requisitos de la Norma.....  | 87 |
| Políticas y procedimientos de los entrevistados .....  | 89 |
| Relación entre requisitos de la Norma y las políticas y procedimientos de los<br>entrevistados ..... | 91 |
| Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y trabajos específicos .....                 | 92 |
| Requisitos de la Norma.....  | 92 |
| Políticas y procedimientos de los entrevistados .....  | 93 |
| Relación entre requisitos de la Norma y las políticas y procedimientos de los<br>entrevistados ..... | 94 |
| Recursos humanos.....  | 95 |
| Requisitos de la Norma.....  | 95 |
| Políticas y procedimientos de los entrevistados .....  | 95 |

|   |            |
|---|------------|
| Relación entre requisitos de la Norma y las políticas y procedimientos de los entrevistados .....           | 96         |
| Realización de los trabajos .....   | 97         |
| Requisitos de la Norma.....   | 97         |
| Políticas y procedimientos de los entrevistados .....   | 100        |
| Relación entre requisitos de la Norma y las políticas y procedimientos de los entrevistados .....           | 101        |
| Monitoreo .....   | 103        |
| Requisitos de la Norma.....   | 103        |
| Políticas y procedimientos de los entrevistados .....   | 106        |
| Relación entre requisitos de la Norma y las políticas y procedimientos de los entrevistados .....           | 106        |
| <b>CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....</b>   | <b>108</b> |
| Responsabilidades de liderazgo en la calidad de la firma de auditoría .....                                 | 110        |
| Requerimientos de ética aplicables .....  | 111        |
| Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y trabajos específicos .....                        | 113        |
| Recursos humanos .....  | 114        |
| Realización de los trabajos .....   | 114        |
| Monitoreo .....   | 117        |
| <b>CAPÍTULO VI: PROPUESTA DE MANUAL DE CONTROL DE CALIDAD PARA CONTADORES PÚBLICOS INDEPENDIENTES .....</b> | <b>119</b> |
| Instrucciones.....  | 119        |
| Declaración de la Política General .....  | 122        |
| 1. Responsabilidades de Liderazgo en la Calidad del Contador Público Independiente .....                    | 124        |

|   |     |
|---|-----|
| 1.1 Nivel de Compromiso del Contador Público Independiente .....                    | 124 |
| 1.2 Puestos de Liderazgo .....  | 125 |
| 2. Requerimientos de Ética Aplicables.....  | 125 |
| 2.1 Independencia .....   | 126 |
| 3. Aceptación y Continuidad de Relaciones con Clientes y Trabajos Específicos ..... | 129 |
| 3.1 Aceptación y Continuidad .....  | 129 |
| 3.2 Renuncia a un Trabajo o a la Relación con un Cliente .....                      | 132 |
| 4. Recursos Humanos .....   | 132 |
| 4.1 Selección y Retención del Personal .....  | 133 |
| 4.2 Entrenamiento y Desarrollo Profesional Continuo.....                            | 135 |
| 4.3 Asignación del Personal a los Trabajos .....                                    | 135 |
| 4.4 Cumplimiento con las Políticas de Control de Calidad (Disciplina).....          | 136 |
| 4.5 Premio al Cumplimiento.....   | 137 |
| 5. Realización de los Trabajos.....   | 137 |
| 5.1 Función del Contador Público Independiente como Líder del Trabajo.....          | 139 |
| 5.2 Consultas.....  | 140 |
| 5.3 Diferencias de Opinión .....  | 141 |
| 5.4 Revisión de Control de Calidad de los Trabajos .....                            | 142 |
| 6. Monitoreo .....  | 146 |
| 6.1 Programa de Monitoreo .....   | 147 |
| 6.2 Procedimientos de Inspección .....  | 148 |
| 6.3 Evaluación, Comunicación y Corrección de Deficiencias .....                     | 149 |
| 6.4 Informe de los Resultados del Monitoreo.....                                    | 150 |
| 6.5 Quejas y Denuncias .....  | 152 |

|   |     |
|---|-----|
| 7. Documentación.....   | 153 |
| 7.1 Documentación de las Políticas y Procedimientos del Contador Público Independiente..... | 153 |
| 7.2 Documentación de los trabajos .....   | 154 |
| 7.3 Documentación de la Revisión de Control de Calidad de los Trabajos .....                | 155 |
| 7.4 Acceso a los Archivos y su Conservación.....  | 156 |
| 7.5 Quejas y Denuncias .....  | 157 |
| Apéndices .....   | 157 |
| Apéndice 1 – Declaración Anual de Independencia.....  | 157 |
| Apéndice 2 - Declaración Anual de Confidencialidad .....                                    | 158 |
| Apéndice 3 – Listado de Verificación para la Aceptación de Clientes .....                   | 159 |
| Apéndice 4 – Listado de Verificación para la Asignación de Personal a los Trabajos .....    | 167 |
| Apéndice 5 – Evaluación de Desempeño del Personal.....                                      | 168 |
| Apéndice 6 - Consultas .....  | 171 |
| Apéndice 7 – Revisión de Control de Calidad de los Trabajos .....                           | 172 |
| Apéndice 8 – Proceso de Monitoreo del Sistema de Control de Calidad .....                   | 174 |
| Apéndice 9 – Informe del Inspector de Monitoreo.....  | 177 |
| REFERENCIAS .....   | 183 |
| APÉNDICES.....  | 190 |
| Apéndice A: Guía de entrevista sobre el sistema de control de calidad:.....                 | 190 |

## **Dedicatoria y Agradecimientos**

Primeramente gracias a Dios por ayudarme cada día y demostrarme que nunca me ha dejado solo. También dedico estas palabras a todas y cada una de las personas que han estado a mi lado en este periplo de investigación y redacción de la Tesis. Aunque sabía que me enfrentaba a un reto difícil e importante en mi vida profesional, nunca pensé en lo duro que podría llegar a resultar el camino para culminar este trabajo. Reconozco haber dudado después de tantos años. Al final, la estabilidad y el cariño de mi familia y principalmente de mi madre han hecho posible que llegue este día, en que cumpla una meta más en mi vida y carrera.

Agradezco la motivación y el apoyo de mis amigos. Cuando las cosas no iban todo lo bien que deseaba no dudaron en mostrarme el camino, el sentido de este esfuerzo, haciendo que me levantara para seguir metiéndole tiempo y dedicación.

Y por supuesto, gracias también a mi tutor de Tesis Errol y a mi profesora de Taller de investigación Adriana, que han encontrado tiempo para ofrecerme la dirección adecuada en este proyecto y por revisar las redacciones parciales y finales. Lo mejor de esta Tesis tiene su alto nivel de exigencia.

“El futuro tiene muchos nombres. Para los débiles es lo inalcanzable. Para los temerosos, lo desconocido. Para los valientes es la oportunidad”.

Víctor Hugo (1802-1885)

## Resumen

El tema de esta investigación y objetivo general del trabajo es plantear una herramienta para la aplicación de un sistema de control de calidad, basado en la Norma Internacional de Control de Calidad [NICC] 1 vigente al 31 de diciembre de 2017, específicamente para contadores públicos que ejercen en forma independiente en Costa Rica.

Se utilizó un enfoque cualitativo aplicando como método, el diseño narrativo y como instrumento de recolección de los datos, entrevistas semiestructuradas a una muestra de contadores públicos que ejercen de forma independiente en Costa Rica. Otra fuente de datos fue el texto de la NICC 1, como marco base en la delimitación de la problemática que motivó el estudio.

La principal conclusión alcanzada es que la naturaleza, alcance y documentación de las políticas y procedimientos de control de calidad variará y dependerá de muchos factores, incluyendo el tamaño y naturaleza de la práctica profesional, sus características operativas y los servicios que se prestan. Unas políticas y procedimientos efectivos no necesitan que lleven mucho tiempo o sean complejos. Un contador público independiente debería poder llevar a cabo la mayoría de las funciones necesarias para implementar un sistema de control de calidad. Sin embargo, en el caso de los elementos de revisión de control de calidad y de monitoreo de los trabajos, resultará necesario obtener los servicios de un tercero debidamente calificado.

La recomendación más significativa es establecer alianzas entre varios contadores públicos independientes, como mínimo tres, para implementar un programa colaborativo en el que cada contador público independiente se convierta en el inspector de monitoreo del otro contador público independiente, estableciendo una rotación entre los contadores donde la inspección de monitoreo no sea directamente recíproca, para no comprometer la objetividad de los inspectores.

## **CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN**

Para abordar la presente investigación se ha estructurado este trabajo en seis capítulos que pretenden abarcar los elementos que se atañen al control de la calidad y a la normativa internacional que propone un sistema el manejo de la misma, específicamente en el ámbito de la profesión de contaduría pública, y de los profesionales que la ejercen actuando de forma independiente o individual. El capítulo primero sirve para introducir hacia la problematización y contexto que da origen al estudio.

### **Planteamiento del Problema**

La globalización e integración a una economía mundial, obliga a los profesionales que ejercen la contaduría pública en Costa Rica, ya sea en forma colectiva o de manera independiente, a nivelarse a los estándares internacionales de servicio; tanto para auditorías como revisiones de información financiera histórica; trabajos de aseguramiento u otros servicios relacionados; utilizados en la mayor parte de los países del mundo. De manera que el ejercicio de la profesión debe realizarse tomando en cuenta las normas y lineamientos definidos por los organismos internacionales emisores de normativa (Colegio de Contadores Públicos de México AC, 2011, p. 1).

El control de calidad es esencial para las operaciones exitosas de los negocios. En el ámbito de los servicios profesionales, no solo significa brindar un buen servicio a los clientes, sino elevar la competitividad y crecimiento de los profesionales. En relación con la contaduría pública, el control de calidad busca la aplicación y el cumplimiento de las normas profesionales pertinentes para proporcionar seguridad razonable de que el contador público realiza y emite informes de la más alta calidad, que son adecuados en función de las circunstancias. Los clientes, entes

reguladores, organismos internacionales y otros usuarios de dichos informes, son cada vez más exigentes con los servicios que se brindan en la contaduría pública (Rodríguez, 2009, p. 1).

En el desarrollo de la práctica profesional de la contaduría pública en Costa Rica, son obligatorios la utilización de todos los pronunciamientos de control de calidad, auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados que emite el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento [IAASB] (Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, 2014, p. 2). Entre estos pronunciamientos, específicamente, los relacionados con el control de calidad, tienen como fin asegurar a los usuarios de los trabajos que realizan los contadores públicos, que los mismos fueron llevados a cabo bajo requerimientos internacionales de calidad y en apego a toda la normativa y legislación aplicable a cada uno de los distintos trabajos.

El Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica [CCPA] es el ente que regula en Costa Rica la práctica profesional de la contaduría pública, y es miembro de la Federación Internacional de Contadores [IFAC], entidad a la cual pertenece el IAASB. El CCPA tiene la obligación de velar por el ejercicio pleno de la profesión y fiscalizar una adecuada implementación y operación efectiva de un sistema de control de calidad en todos sus miembros colegiados, para el desarrollo y enriquecimiento de la profesión con la finalidad de brindar servicios uniformes de alta calidad en aras del interés público (Board of the International Federation of Accountants, 2012, pp. 10-11). En cumplimiento de dicho fin, el CCPA inició durante el año 2018 un proceso de inspección para verificar que los profesionales que ejercen en forma independiente tengan implementado un sistema de control de calidad que cumpla con los pronunciamientos de control de calidad del IAASB. (Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, 2017, p. 1).

El IAASB como organismo internacional que emite normativa, enfoca todos sus pronunciamientos en términos en que estos puedan ser implementados a nivel global, tanto en firmas de profesionales de la contabilidad de cierto tamaño y debidamente estructuradas, como en firmas de una dimensión pequeña e incluso profesionales que ejercen en forma individual. Aunque

los pronunciamientos sobre control de calidad no tienen un enfoque particular, su aplicación a nivel práctico, puede resultar más alineada para firmas de auditoría de cierto tamaño y complejidad (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 47).

A lo largo de los últimos años el CCPA ha trabajado en la comunicación y difusión de la necesidad, y más recientemente, de la obligatoriedad, de contar con un sistema de control de calidad. También ha elaborado guías y orientaciones con el fin de ayudar a las firmas medianas y pequeñas a lograr el objetivo fijado. Estas guías y orientaciones están diseñadas para cumplir con los requerimientos mínimos de la Norma Internacional de Control de Calidad [NICCC] 1 emitida por el IAASB, en lugar de brindar un instrumento que vaya más allá de lo mínimamente requerido, y que por lo tanto refuercen aún más una cultura de calidad a nivel organizacional, sobre lo que puede percibirse solo como un tema de cumplimiento (Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, 2015, p. 3). Otro aspecto que no se profundiza lo suficiente es la ausencia de herramientas que estén diseñadas de manera específica para los contadores públicos que ejercen de manera independiente. En este contexto, el presente estudio plantea la siguiente pregunta:

¿Cuál es la aplicación de un sistema de control de calidad basado en la Norma Internacional de Control de Calidad [NICCC] 1 vigente al 31 de diciembre de 2017, que sea específicamente para contadores públicos que ejercen de forma independiente en Costa Rica?

## **Objetivos**

### **Objetivo general**

Plantear una herramienta para la aplicación de un sistema de control de calidad, basado en la Norma Internacional de Control de Calidad [NICCC] 1 vigente al 31 de diciembre de 2017, específicamente para contadores públicos que ejercen en forma independiente en Costa Rica.

### **Objetivos específicos.**

1. Identificar los elementos requeridos en la Norma Internacional de Control de Calidad [NICCC] 1 vigente al 31 de diciembre de 2017, para un contador público que ejerce en forma independiente.
2. Establecer las políticas internas y los procedimientos aplicables a un contador público que ejerce de forma independiente, para el establecimiento de un sistema de control de calidad.
3. Relacionar los elementos de la Norma Internacional de Control de Calidad [NICCC] 1, con las políticas internas y los procedimientos aplicables a un contador público para proponer un manual de implantación.

### **Justificación**

La presente investigación sirve para proponer una herramienta que facilite la aplicación de un sistema de control de calidad, que esté basada en la Norma Internacional de Control de Calidad [NICCC] 1 y que sea, específicamente, para los contadores públicos que ejercen en forma independiente en Costa Rica. Para el gremio de profesionales en la contaduría resultará muy importante y conveniente contar con una herramienta de este tipo, puesto que durante el año 2018, el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica [CCPA] inició un proceso de fiscalización a los profesionales que ejercen de forma independiente, con el fin de monitorear que apliquen un sistema de control de calidad acorde con la NICCC 1 (Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, 2017, p. 1 párr 2).

El establecimiento de un sistema de control de calidad basado en una normativa internacional que ha sido emitida y promovida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento [IAASB], no solamente beneficiará a los contadores públicos que ejercen de manera individual, sino que impactará positivamente la sociedad y a todos los stakeholders que confían y toman sus decisiones con base en los informes producidos por los profesionales contables, ya que se eleva la confianza de los usuarios, sean estos inversionistas, acreedores, clientes, reguladores e inclusive las autoridades fiscales y legales del país; quienes tendrán algún nivel de garantía de que un profesional independiente utilizó procedimientos de control de calidad practicados a nivel internacional, que alcanzan los objetivos de calidad que se esperaría de ellos en cualquier país donde se aplique la normativa del IAASB.

De acuerdo con el Profesor Arnold Schilder (2014, p. 1), presidente del IAASB:

La calidad de la auditoría es, y continuará siendo, un área de atención principal del IAASB y de otros. El nuevo Marco de Referencia contribuye al avance en el tema dejando en claro que, si bien la responsabilidad de realizar auditorías de calidad de estados financieros recae en los auditores, la calidad de la auditoría se logra mejor en un entorno donde hay respaldo de, e interacciones apropiadas entre, los participantes en la cadena de suministros de la información financiera.

Siguiendo esta línea de pensamiento la firma internacional Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2015) publicó lo siguiente:

La estabilidad financiera está respaldada mediante la presentación de reportes de alta calidad. Las auditorías pueden ayudar a fomentar la confianza en la calidad de presentación de reportes. Esto resalta la importancia de la calidad de la auditoría, un tema de relevancia para todos los stakeholders en la cadena de suministro de la información financiera (p. 12).

Este estudio busca dotar de un modelo que contenga ejemplos de políticas, con sus respectivos procedimientos de implantación que sean aplicables a la dimensión de un contador público que ejerza de forma independiente, ya sea que cuente o no con personal asistente que le ayude en la prestación de sus servicios. El objetivo de la investigación atiende una problemática real en la comunidad de contadores públicos, quienes desean por un lado dar valor agregado a sus servicios, e inculcar en sus clientes un entorno de calidad y preferencia por la misma, y por otro lado, cumplir con sus obligaciones como miembros colegiados del CCPA (Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, 2015, p. 10).

En cumplimiento de sus obligaciones como integrante de la Federación Internacional de Contadores [IFAC], el CCPA no solo se ha limitado a programar procesos de fiscalización del cumplimiento de la implantación de la NICC 1, sino que previamente se ha dedicado a concientizar e informar a los contadores públicos de esta obligatoriedad, y esto la ha hecho sugiriendo un manual modelo que tendrían que adecuar los interesados en su uso, tanto firmas de cierto tamaño, como profesionales independientes. Sin embargo, dicha orientación está diseñada principalmente para firmas de profesionales contables donde ejercen más de un contador público (Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, 2015, p. 4). Esta investigación propondrá un manual específicamente diseñado para los ejercientes en forma individual, dando una solución, que no se encuentra disponible al momento de este estudio.

En el desarrollo de este trabajo de investigación se obtendrá información de parte de los contadores públicos independientes, que podrá ser utilizada para el análisis o futuras investigaciones sobre dicho sector de profesionales, principalmente donde no parece haber muchos estudios previos que abarquen dicha población en particular.

### **Antecedentes**

El control de calidad es fundamental para mejorar la confianza de los usuarios en los servicios prestados por los contadores públicos (Salvador, 2015, p. 1). Un sistema de control de calidad robusto se ocupa de los aspectos asociados con la realización de los trabajos, así como de las responsabilidades de liderazgo en la calidad de la firma de auditoría, del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, de la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y trabajos específicos, de los recursos humanos y del seguimiento de todo el sistema (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 49).

Es así como el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento [IAASB] emitió inicialmente en el 2004 la Norma Internacional de Control de Calidad [NICCC] 1, la cual fue modificada posteriormente para que entrara en vigencia a partir del 15 de diciembre de 2009. La NICC 1 se aplica a las firmas de auditoría de todos los tamaños que proporcionan servicios comprendidos en las normas internacionales del IAASB, incluyendo a los profesionales que ejercen individualmente. Los servicios regulados en las normas internacionales del IAASB son los siguientes (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, pp. 8-9):

1. Auditorías de estados financieros históricos (Normas Internacionales de Auditoría, NIA)
2. Revisión de estados financieros históricos (Normas Internacionales de Encargos de Revisión, NIER)
3. Trabajos que proporcionan un grado de seguridad y no son auditorías ni revisiones de estados financieros históricos (Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento, NIEA)
4. Trabajo de compilación y trabajos de procedimientos acordados (Normas Internacionales de Servicios Relacionados, NISR).

En Costa Rica, tanto la práctica profesional de los contadores públicos, como las expectativas de calidad que tienen los usuarios de los informes que estos emiten, se encuentran en sintonía con las normativas internacionales; y por ello el Colegio de Contadores Públicos de Costa

Rica [CCPA] es quien está velando y fiscalizando por la existencia de sistemas de control de calidad que operen efectivamente. Por este motivo se buscan y analizan investigaciones a nivel internacional y nacional, relacionadas con el tema de estudio. En la búsqueda de artículos, se logró obtener estudios de España, Colombia y Costa Rica, para un total de nueve investigaciones consultadas, las cuales se describen a continuación, iniciando por las investigaciones internacionales.

Duréndez y Sanchez (2012), en su estudio ‘El factor geográfico en la determinación de la calidad de la auditoría’, publicado en la Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review, plantearon la hipótesis que la calidad de la auditoría se ve afectada por la ubicación y por la existencia de efectos indirectos generados por dos factores: (1) la especialización y la reputación de las firmas de auditoría y (2) el desarrollo económico e institucional de la provincia donde se localiza la firma de auditoría. El enfoque del estudio fue cuantitativo. Los resultados confirmaron la existencia de un efecto localización que identifica que los valores más altos de calidad se encuentran en las zonas de España más desarrolladas. Además, encontraron un efecto espacial indirecto entre las distintas provincias que también influye en la calidad de la auditoría, de forma que la calidad que alcanza una firma de auditoría en cierta localización se extiende a las zonas colindantes.

Fernández, Gisbert, y Salazar (2013), en su investigación en España titulada ‘Influencia del capital humano en la calidad de la auditoría contable’, y publicada en la revista Capital Intangible, por medio de un enfoque cualitativo concluyeron que la calidad del factor humano es un activo intangible determinante en las organizaciones, especialmente en las que prestan servicios que requieren una alta capacitación profesional como ocurre en el sector de auditoría. Los resultados ponen de manifiesto que determinadas capacidades del capital humano inciden de forma relevante en factores asociados a la calidad del servicio de auditoría. El análisis realizado sugiere que una buena gestión e inversión en el capital humano de las empresas de auditoría, incide en la calidad del servicio prestado al cliente. Políticas de buena gestión del capital humano pueden

fomentar una cultura donde el objetivo de ética y transparencia, contribuyan a mejorar los servicios prestados.

González, García y López (2015), en su investigación ‘Permanencia del auditor y calidad de la auditoría en las fundaciones públicas estatales’ efectuada en España, y publicada en la Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review, analizaron el impacto de la permanencia del auditor sobre la calidad de la auditoría en las entidades no lucrativas. Esta investigación está motivada por la ausencia de consenso en la literatura sobre esta cuestión y la escasez de estudios realizados en el sector de las entidades no lucrativas. Los investigadores observaron que, si bien la calidad de la auditoría de las fundaciones disminuye a medida que la permanencia del auditor aumenta, esta pérdida de calidad no se manifiesta hasta el sexto año de la relación fundación-auditor, ya que en los cinco primeros años la calidad aumenta. La evidencia empírica de esta relación tiene importantes implicaciones para los legisladores y los usuarios ya que sugiere la necesidad de introducir medidas que limiten la duración de la misma y, al mismo tiempo, aseguren una duración mínima.

Espinosa y Barrainkua (2016), en su trabajo titulado ‘Un estudio exploratorio de las presiones y dilemas éticos en el conflicto de auditoría’, y publicado en la Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review, analizaron las presiones percibidas por los auditores en España, en el ejercicio de su actividad profesional. También, exploraron la aceptabilidad ética de ciertas prácticas cuestionables y la forma en que los auditores resuelven los conflictos de interés a los que se enfrentan. Estudiaron la influencia del tamaño de la firma de auditoría y de experiencia de los auditores en la percepción de presiones, su juicio ético y la forma de resolver los conflictos de interés. Los resultados contribuyen a la literatura académica internacional sobre el comportamiento en la auditoría, ya que proporciona nuevos datos empíricos sobre las presiones percibidas, no sólo las provenientes del cliente de auditoría, que han sido ampliamente estudiadas por la literatura, sino que además, pone de relieve las presiones procedentes de la propia firma de auditoría, y su efecto perjudicial para la calidad de la auditoría. Además, avanza en la comprensión del efecto de estas presiones en el comportamiento final de auditor.

Rodríguez, García y Ruiz (2016), en su artículo denominado ‘La auditoría y su control de calidad: una mirada desde las normas de aseguramiento de la información, en Colombia’, y publicado en Contexto: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables 5, repasaron la NICC 1 adoptada por ese país desde el 2009, la cual busca el mejoramiento de las prácticas de la auditoría, dentro de un sistema homogéneo. El artículo abarca el cumplimiento del control de calidad sobre el ejercicio de la auditoría en el contexto colombiano, así como la identificación de los requisitos y la figura que ejerce su vigilancia. Así mismo se incluyen aspectos relevantes a tener en cuenta en la labor de la auditoría, el papel que cumple el auditor y su escenario futuro en el contexto local.

Espinosa y Barrainkua (2017), en su investigación denominada ‘El efecto de los valores profesionales y la cultura organizativa en la respuesta de los auditores a las presiones de tiempo’, y publicada en la Revista Española de Financiación y Contabilidad, estudiaron la respuesta de los auditores a las presiones derivadas de los presupuestos de auditoría ajustados, así como el efecto que los valores profesionales de los auditores y otros factores organizativos tienen en su comportamiento. El estudio, llevado a cabo en España, reveló que las presiones de tiempo y competencia influyen en la falta de dedicación de tiempo suficiente a los procedimientos de auditoría y en la decisión de no revelar la totalidad de las horas dedicadas al encargo, ambos comportamientos considerados disfuncionales. Los resultados mostraron además que la aceptabilidad ética de estas prácticas, la orientación hacia el cliente y la cultura ética organizativa influyen en dichos comportamientos disfuncionales. De esa investigación se derivan implicaciones para las firmas de auditoría, los organismos reguladores y la profesión en su conjunto. En concreto, los resultados apoyan las medidas adoptadas a nivel internacional que promueven la asignación de recursos suficientes, la formación ética y la implantación de criterios de evaluación que reconocen el compromiso con los principios éticos.

Gómez, Biedma y Ruiz (2018), en su investigación ‘El efecto en la rotación del socio en la calidad de la auditoría’, y publicada en la Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review, se centraron en los cambios observables de auditor y de firma en el mercado de auditoría de España, en las grandes compañías con síndrome de deterioro financiero, y analizaron si la calidad de la auditoría, medida como la emisión de incertidumbres por gestión continuada, se veía afectada por dichos cambios y obtuvieron resultados que demuestran que en dichas compañías la rotación de socio no afectó a la calidad de la auditoría, y que tampoco la rotación de firma por sí sola o junto con la rotación de socio afectó a la calidad de la auditoría.

A nivel nacional se encontraron las siguientes dos investigaciones en la base de datos OPAC de la Biblioteca Virtual de la Universidad Internacional de las Américas.

En el estudio elaborado por Fonseca (2011), denominado ‘Implementación de un sistema de control de calidad para los papeles de trabajo de auditorías del despacho Montero y Sáenz Contadores Públicos Autorizados’, se planteó el objetivo de desarrollar una herramienta (sistema de control de calidad) que permita asegurar que los papeles de trabajo de auditorías cumplieran con un nivel de calidad aceptable para los requerimientos del CCPA, utilizando una investigación de tipo exploratoria. La autora de la investigación concluyó que el desarrollo del sistema de control de calidad requiere de tres fases: (1) la elaboración de un manual de calidad; (2) el desarrollo de formularios basados en las normas aplicables y (3) el desarrollo de controles para el cumplimiento del manual. Este estudio se condujo en Costa Rica.

En la investigación efectuada por Montoya (2013), con el título ‘Propuesta de implementación de un sistema de control de calidad para el despacho Herrera y Trejo, cumpliendo lo exigido por la NICC 1 y la Norma Internacional de Auditoría 220’, tiene como objetivo proporcionar una guía de elaboración de un sistema de control de calidad a la medida del despacho para mejorar la calidad de las auditorías que realizan, esto mediante un enfoque cualitativo. El autor del estudio concluyó que el despacho no cumplía con las normas de control de calidad y les

elaboró una propuesta adecuada a sus necesidades. Esta investigación se llevó a cabo en Costa Rica.

### **Proyecciones**

1. Una vez estudiada la Norma Internacional de Control de Calidad [NICCC] 1 vigente al 31 de diciembre de 2017 se espera contar con una clara distinción de cuales son los elementos requeridos en un sistema de control de calidad, que son aplicables a un contador público que ejerce en forma independiente.
2. Con la comprensión de los elementos del sistema de control de calidad, se establecerán una cantidad adecuada de políticas que pueda aplicar un contador público que ejerce de forma independiente, y que le permitan operar un sistema de control de calidad acorde con sus capacidades y con los servicios que presta.
3. Una vez establecidas políticas para cada uno de los elementos de un sistema de control de calidad, se enumerará una lista de procedimientos de aplicación a un contador público independiente, que le permitan cumplir con las políticas de calidad que adopte. Estos procedimientos van a facilitarle, no solo aplicar el control de calidad, sino también documentar su aplicación de manera que exista evidencia que pueda ser monitoreada y fiscalizada por el CCPA.
4. Finalmente, este trabajo de investigación pondrá a disposición de la comunidad profesional un manual que contenga los mecanismos e instrumentos, que sirvan de guía para que un contador público que ejerza de forma independiente en Costa Rica, cuente con políticas internas y con procedimientos que faciliten el cumplimiento de la NICCC 1 vigente al 31 de diciembre de 2017.



## **CAPÍTULO II: MARCO DE REFERENCIA**

El capítulo segundo es una de las fases más importantes del presente trabajo de investigación, ya que es donde se expone la teoría en la que se va a fundamentar el estudio y así intentar ofrecer una mejor comprensión a los usuarios del documento. Acá se incluirán los conceptos buscados en las diversas fuentes documentales que permitieron detectar, extraer y recopilar la información de interés para construir el marco de referencia pertinente al problema de investigación planteado.

### **Contadores Públicos**

#### **Definición de contadores públicos**

En la presente investigación las personas sujetas a la problemática que se plantea, son los profesionales que se dedican a la contaduría pública, los cuales son conocidos en América Latina como contadores públicos y en España como profesionales de la contabilidad (Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento, 2017, p. 40). Ahora bien, estos contadores públicos pueden realizar su práctica profesional ejerciendo en conjunto con otros profesionales o de forma independiente.

Para contextualizar estos aspectos, dentro de las normativas internacionales que rigen la profesión, a continuación, se dan algunas definiciones contenidas en el Glosario de Términos del Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017):

Profesional de la Contabilidad – Una persona que es miembro de un organismo integrante del IFAC.

Profesional de la contabilidad en ejercicio – Un profesional de la contabilidad que trabaja en una firma, con independencia de su adscripción funcional, y presta servicios profesionales (por ejemplo, auditoría, asesoramiento fiscal o consultoría). Este término también se utiliza para referirse a una empresa de profesionales de la contabilidad en ejercicio (p. 33).

Firma – Un contador público independiente, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad (p. 23).

Por otra parte, de acuerdo con Goretzki, Strauss y Weber (2013), citados por Uberetagoyna (2014, p. 1):

Ese nuevo rol del Contador es el de business partner, es decir, un ser capaz de dar más valor agregado al control y a la toma de decisiones, en un papel más orientado a la administración y a la dirección empresarial. El Contador debe asesorar a los dueños o gerentes de las empresas y convertir la información más reciente en una herramienta para la toma de decisiones, participando activamente en la construcción de las estrategias.

El entorno que enmarca el desarrollo de un contador público, se caracteriza por un mundo globalizado que busca marcos uniformes para la preparación de información financiera y la integración de sus operaciones, sin que sea obstáculo la ubicación geográfica de las mismas, con una estrategia de reducción de sus costos operacionales e impositivos que lleva a la deslocalización de sus actividades. Este panorama no solo reclama el conocimiento de los principales marcos del ejercicio profesional reconocidos, como las Normas Internacionales de Información Financiera [NIIF], Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades [NIIF para PYMEs], Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público [NICSP] y

las Normas Internacionales de Auditoría [NIA], sino también el desarrollo de habilidades, destrezas, valores y conocimientos; que tanto los entes rectores a nivel internacional como los stakeholders, reconocen como determinantes para lograr esa inserción exitosa en la sociedad más allá de una formación meramente tecnicista y normativa, como lo expone López (2013):

De allí que no solo se requiere de un elevado nivel de competencias, sino también de una considerable responsabilidad ciudadana frente al mutante entorno, todo lo cual exige una sólida formación en principios, valores e instrumentos que se validan en el cotidiano desempeño profesional (p. 242).

### **Principales organizaciones internacionales de contadores**

Los profesionales en contaduría a nivel global se han organizado en diversas agrupaciones, entre las que se destacan por su relevancia las siguientes:

#### **Federación Internacional de Contadores [IFAC].**

La Federación Internacional de Contadores [IFAC] es la organización mundial de la profesión contable dedicada a servir al interés público mediante el fortalecimiento de la profesión y contribuyendo al desarrollo de economías internacionales fuertes. IFAC está compuesta por más de 175 miembros y asociados en más de 130 países y jurisdicciones, lo que representa casi 3 millones de contadores en la práctica pública, la educación, el servicio del gobierno, la industria y el comercio. La visión de la IFAC es que la profesión contable mundial se reconozca como esencial para las organizaciones fuertes y sostenibles, los mercados financieros y las economías. La misión de la IFAC es servir al interés público y fortalecer la profesión contable por medio de los siguientes objetivos (International Federation of Accountants, s.f, p. 1):

- Apoyar el desarrollo de estándares internacionales de alta calidad
- La promoción de la adopción y aplicación de estas normas
- La construcción de la capacidad de las organizaciones profesionales de contabilidad y
- Expresando temas de interés público.

La IFAC se fundó el 7 de octubre de 1977 en Munich, Alemania, en el 11° Congreso Mundial de Contadores. IFAC se estableció para fortalecer la profesión contable en todo el mundo, en el interés público por (International Federation of Accountants, s.f, p. 1):

- El desarrollo de estándares internacionales de alta calidad en auditoría y aseguramiento, la contabilidad del sector público, la ética y la educación para los contadores profesionales y apoyando su adopción y uso
- Facilitar la colaboración y la cooperación entre sus organismos miembros
- Colaborar y cooperar con otras organizaciones internacionales y
- Servir como el portavoz internacional de la profesión contable.

La IFAC ha establecido varios consejos para el desarrollo de normas internacionales, guías, así como para enfocarse en sectores específicos de la profesión (International Federation of Accountants, s.f, p. 1). Para efectos de esta investigación a continuación se mencionan los consejos que tienen relación con aspectos que se desarrollan en el presente marco de referencia:

- Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores [IESBA]
- Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento [IAASB]
- Consejo de Normas Internacionales de Educación en Contaduría [IAESB]
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público [IPSASB]

## **La Fundación IFRS.**

La Fundación IFRS es una organización sin fines de lucro, de interés público, establecida para desarrollar un conjunto de normas de contabilidad de alta calidad, comprensibles, exigibles y aceptadas a nivel mundial, y para promover y facilitar la adopción de dichas normas. Esas normas se denominan Normas Internacionales de Información Financiera [NIIF] y son emitidas por el organismo de establecimiento de normas de la Fundación IFRS, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad [IASB].

La misión de la Fundación consiste en desarrollar estándares NIIF que brinden transparencia, responsabilidad y eficiencia a los mercados financieros de todo el mundo. Su labor sirve al interés público al fomentar la confianza, el crecimiento y la estabilidad financiera a largo plazo en la economía global, por lo que es respaldado por las organizaciones internacionales responsables del bienestar de la economía global, incluyendo el G20, el Consejo de Estabilidad Financiera y el Banco Mundial.

Las NIIF actualmente se requieren en más de 140 jurisdicciones y muchos países permiten su uso. Los estándares contables son un conjunto de principios que las empresas siguen cuando preparan y publican sus estados financieros, proporcionando una forma estandarizada de describir el desempeño financiero de la entidad. Las empresas públicamente responsables (aquellas que cotizan en bolsas de valores públicas) y las instituciones financieras están legalmente obligadas a publicar sus informes financieros de acuerdo con las normas contables acordadas. Las NIIF (IFRS Foundation, s.f, p. 1):

- Brindan transparencia mejorando la comparabilidad internacional y la calidad de la información financiera, permitiendo a los inversores y otros participantes del mercado tomar decisiones económicas informadas

- Fortalecen la rendición de cuentas al reducir la brecha de información entre los proveedores de capital y las personas a quienes les han confiado su dinero. Las NIIF proporcionan la información necesaria para responsabilizar a la administración. Como fuente de información comparable a nivel mundial, las NIIF también son de vital importancia para los reguladores de todo el mundo
- Contribuyen a la eficiencia económica al ayudar a los inversores a identificar oportunidades y riesgos en todo el mundo, mejorando así la asignación de capital. El uso de un lenguaje de contabilidad único y confiable reduce el costo del capital y reduce los costos de presentación de informes internacionales para las empresas.

El IASB es un grupo independiente de expertos con una combinación adecuada de experiencia práctica reciente en el establecimiento de normas de contabilidad, en la preparación, auditoría o uso de informes financieros, y en educación contable. También está integrado por una amplia diversidad geográfica. Los miembros del IASB son responsables del desarrollo y publicación de las NIIF, incluyendo las NIIF para las PYMES. El IASB también es responsable de aprobar las Interpretaciones de las NIIF [CINIIF] desarrolladas por el Comité de Interpretaciones NIIF.

### **Asociación Interamericana de Contabilidad [AIC].**

La Asociación Interamericana de Contabilidad [AIC] se constituyó en 1949 con el objetivo principal de unir a los contadores del continente americano, asumir el compromiso de su representación en el hemisferio y promover la elevación constante de su calidad profesional, de sus conocimientos y de sus deberes sociales. La AIC ha contribuido a fortalecer las organizaciones profesionales de contadores en los países americanos que la patrocinan y participan activamente en el desenvolvimiento armónico de sus conceptualizaciones y de su práctica.

La AIC tiene como misión primordial la integración de todos los contadores de América, para buscar su superación, apoyo y desarrollo profesional, científico y académico, mediante una formación integral y humanista. Constituye por lo tanto su objetivo principal, el propender por alcanzar una profesión fuerte y coherente en todo el continente americano, que cumpla con su responsabilidad ante la sociedad, a través de un ejercicio ético, idóneo y transparente; garante de la confianza pública, dentro de un intercambio de convivencia.

Para lograr su misión la AIC ha adoptado los siguientes objetivos (Asociación Interamericana de Contabilidad, s.f, p. 1):

- Impulsar una profesión fuerte y coherente en el continente americano, que le permita proveer servicios de la más alta calidad a la sociedad y a los usuarios
- Fomentar el desarrollo profesional integral de los contadores dentro de su marco de confraternidad interamericana
- Estimular la superación del nivel académico en la formación del contador
- Elevar constantemente la formación profesional a base de calidad y mantenimiento de las más altas normas de conductas y de los conocimientos propios de la profesión, y
- Difundir ante la sociedad los principios y valores éticos de la profesión: infundir sus valores en las nuevas generaciones de profesionales y repetir constantemente a las actuales los valores de aquella, para que éstos sirvan de premisa a todas sus acciones y den significado a la vida profesional.

**Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera [GLENIF].**

El Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera [GLENIF] se estableció el 28 de junio de 2011. El cuerpo está integrado por los organismos emisores de

normas contables de 17 países de América Latina. El GLENIF tiene como fin trabajar en relación con el International Accounting Standards Board [IASB], en aspectos técnicos, respetando la soberanía nacional de cada país miembro; promover la adopción y/o convergencia de las NIIF; cooperar con gobiernos, reguladores y otras organizaciones regionales, nacionales e internacionales que contribuyan para el mejoramiento de la calidad financiera de los estados financieros de la región; y colaborar con la difusión de las normas emitidas por el IASB, para lo cual cabe indicar que el objetivo del IASB es desarrollar un conjunto único de estándares de informes financieros comprensibles, exigibles y globalmente aceptados de alta calidad basados en principios claramente articulados.

La misión del GLENIF es interactuar con el IASB, para presentar la opinión unificada de América Latina en relación con sus proyectos técnicos y hacer conocer los problemas específicos de la región relacionados con la adopción, implementación y aspectos técnicos de las NIIF y la NIIF para las PYMES. Para el logro de esta misión el GLENIF tiene los siguientes objetivos (Pocetti, 2018, pp. 5-6):

- Interactuar con el IASB en los aspectos técnicos, opinando sobre papeles para discusión, borradores de normas, revisión de las normas existentes y presentación de propuestas de cambios y/o mejoras que contemplen las situaciones específicas de la región
- Promover la adopción y/o convergencia con las normas emitidas por el IASB en las jurisdicciones de la región y su aplicación consistente
- Cooperar con gobiernos, reguladores y otras organizaciones regionales, nacionales e internacionales para contribuir con la mejora de la calidad de los estados financieros en la región
- Ofrecer propuestas a la agenda del IASB y promover el alineamiento con la agenda de la región
- Actuar en las reuniones técnicas internacionales e

- Interactuar con otros organismos de América Latina en temas relacionados con las normas contables.

### **Organización de la profesión a nivel de países**

La organización de la profesión contable en cada país está directamente relacionada con la legislación vigente y relevante de cada jurisdicción; de esta forma de conformidad con el marco jurídico establecido, en algunas naciones las organizaciones que regulan la profesión están conformadas por federaciones, mientras que en otros países dicha función le corresponde a una sola organización profesional. Por otra parte, en algunos países la pertenencia de los contadores públicos a dichas organizaciones es voluntaria y por el contrario, en otros países es obligatoria y constituye un requisito primordial para poder realizar el ejercicio profesional de la contaduría pública. Existen modelos donde la acreditación como contador público recae en manos de las instituciones de educación superior universitaria, y en otros, el grado académico otorgado por la universidad pasa a ser solo uno más de los requisitos para poder desempeñarse como contador público.

Así como estos aspectos enumerados, existen otros variables que cambian de país en país, como por ejemplo si es requerido o no contar con experiencia profesional supervisada previa al ejercicio de la contaduría pública o si se requiere una constante actualización profesional durante el desarrollo de la misma. A continuación se reseña brevemente el modelo de organización adoptado por algunos países de América Latina, de acuerdo con los datos declarados por dichos países al IFAC (International Federation of Accountants, s.f, p. 1):

#### **México.**

El único requisito para ejercer la profesión contable es llevar obtener una licenciatura en contabilidad de una institución de educación superior. El Ministerio de Educación de México [MoE] establece los requisitos de precalificación para los profesionales en contabilidad y es el ente que otorga la licencia profesional para ejercer la contaduría pública. No se requiere un examen o experiencia profesional.

Existe el Instituto Mexicano de Contadores Públicos [IMCP] que es una federación compuesta por 60 asociaciones profesionales que agrupan a contadores públicos de todo ese país. El IMCP tiene una gran gama de responsabilidades legales que incluye la regulación de la profesión contable, establecimiento de normas, y la promoción de la profesión contable. La membresía en el IMCP es voluntaria y los miembros pueden ser certificados y no certificados. La licencia del MoE es el único requisito para aplicar en la membresía del IMCP.

En dicho país no existe una obligación legal para la implementación de todas las IES. Sin embargo, el IMCP ha hecho esfuerzos para implementar los requisitos de postcalificación para sus miembros a través de un programa de certificación voluntaria que está alineado con los requisitos del IFAC, para lo cual ha estado trabajando con la Asociación Nacional de Universidades y Escuelas de Contaduría y Administración [ANFECA], una organización que representa a más de 400 instituciones de educación superior en México. El IMCP está promoviendo los requisitos IES para las universidades que son miembros de ANFECA.

En 1999, el IMCP introdujo la certificación voluntaria de Contador Público Certificado [CPC]. Sólo los CPC del IMCP pueden llevar a cabo auditorías de empresas de interés público registradas en la Comisión Nacional Bancaria y Valores, y en la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas.

En México no existe una regulación jurídica para el establecimiento de un sistema de revisión de control de calidad obligatorio para todas las auditorías de estados financieros; sin embargo, en el 2012, el IMCP introdujo un sistema de control de calidad obligatorio para sus

firmas miembro y continúa revisando el sistema con el fin de mejorar continuamente. El IMCP ha planificado y desarrollado formación y orientación para apoyar el proceso de implementación.

### **Brasil.**

Para calificar como un contador profesional, una persona necesita obtener el grado de licenciatura en contabilidad, emitido por una institución reconocida por el Ministerio de Educación de ese país, y luego debe completar satisfactoriamente un examen profesional y estar registrado en un Consejo Regional de Contabilidad [CRC]. Estos requisitos están definidos en la legislación que da origen al Consejo Federal de Contabilidad [CFC], una entidad independiente al gobierno; asimismo en dicha legislación se definen las competencias de los profesionales en contabilidad.

El CFC y los CRCs son responsables del monitoreo de la práctica contable. Los CRCs actúan como extensiones del CFC. Las responsabilidades del CFC incluyen el establecimiento de normas contables, la regulación del examen profesional, el establecimiento de los requisitos de calificaciones técnicas, y el mantenimiento de programas de desarrollo profesional continuo. Las actividades de contabilidad y auditoría in Brasil solo las pueden llevar a cabo profesionales independientes y firmas registradas bajo el sistema CFC/CRC.

En Brasil no existe un requisito de experiencia profesional o práctica supervisada antes de la certificación y el registro en un CRC; sin embargo, en dicho país la mayoría de los programas universitarios requieren prácticas supervisadas antes de la graduación. Brasil es el país que más ha avanzado en la región de América Latina en la adopción de las IESs, es el único país que requiere un examen uniforme para todos los profesionales en contabilidad para calificarse para ejercer la práctica profesional.

En dicho país existe un sistema obligatorio de control de calidad para las firmas de auditoría que auditan compañías en mercados de capitales, mercados financieros y compañías de seguros. La responsabilidad de las revisiones de control de calidad es compartida entre el CFC y la Comisión de Comercio de Valores [CVM].

### **Argentina.**

El Ministerio de Educación, Ciencia y Tecnología de ese país establece los requisitos de educación de contabilidad para la profesión contable. Un grado universitario de contabilidad es el único requisito para inscribirse como contador público. Así mismo dicho Ministerio y las universidades controlan el plan de estudios y las calificaciones de los contadores profesionales. Para ejercer la profesión contable, incluida la auditoría, los profesionales graduados de la universidad deben registrarse y obtener licencias con la asociación profesional contable de su jurisdicción. La regulación de la profesión contable en Argentina está fragmentada y descentralizada, la legislación autoriza a cada asociación provincial para regular sus propios miembros. Cada asociación provincial es responsable de supervisar y hacer cumplir las normas profesionales de sus miembros y el mantenimiento de sistemas de investigación y mecanismos disciplinarios.

La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas [FACPCE] es la organización profesional voluntaria a nivel nacional de todo el sistema federado, con representantes de las 24 jurisdicciones provinciales que se sientan en el consejo. La FACPCE representa no sólo contadores, sino también economistas, administradores de empresas, y actuarios. La FACPCE tiene un gran número de responsabilidades que van desde el establecimiento de normas de contabilidad y auditoría hasta la promoción de la profesión contable en Argentina. La FACPCE administra el Centro de Estudios Científicos y Técnicos, el cuerpo técnico y normativo, donde los voluntarios profesionales trabajan a través de las comisiones

técnicas para desarrollar propuestas de acuerdos técnicos y pronunciamientos que se adopten en las provincias y por los reguladores.

Además, el Banco Central [BCRA], la Comisión de Valores [CNV] y la Superintendencia de Seguros tienen su propio conjunto de normas aplicables a las auditorías externas, así como sus propios registros de auditores externos autorizados y los requisitos adicionales de competencias. Todos exigen a los auditores tener experiencia profesional si quieren auditar empresas bajo competencia de su regulación. Por otra parte, el BCRA y la CNV están facultadas para llevar a cabo los controles de calidad de los auditores que prestan servicios de auditoría a las entidades bajo su supervisión respectiva.

En Argentina no hay requerimientos legales para programas de desarrollo profesional continuo, por lo que la FACPCE tiene desarrollado un programa voluntario de actualización profesional para sus miembros. También, aunque no se ha adoptado un sistema de control de calidad para todas las auditorías de estados financieros, tanto la CNV como el BCRA han introducido la revisión de control de calidad para los auditores que prestan servicios de auditoría a las entidades bajo su respectiva supervisión.

### **Guatemala.**

La profesión contable en Guatemala es autorregulada. Hay dos organizaciones de contabilidad, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala [CCPAG] y el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores [IGCPA]. El CCPAG se estableció por medio de ley, pero esta no establece el desarrollo profesional inicial o requisitos para el desarrollo profesional continuo; sin embargo, sí establece que todos los contadores profesionales deben ser miembros de CCPAG para poder ejercer la profesión. Los candidatos que aspiran a convertirse en miembros de CCPAG, están obligados a obtener el grado de licenciatura en contabilidad y contar con un mínimo de dos años de experiencia en la práctica profesional. Algunas universidades

requieren que la práctica profesional se complete antes de graduarse. Las universidades establecen el plan de estudios para la carrera de contabilidad, así como los requisitos para completar la experiencia profesional antes de la graduación y aunque en el país se adoptaron las IES, debido a la falta de sustento legal en esa área, las IES solo son vistas como guías por parte de las universidades.

Las responsabilidades del CCPAG incluyen el establecimiento de normas de contabilidad y auditoría para sus miembros; el establecimiento de requisitos de afiliación; el establecimiento de requisitos éticos; llevar a cabo los procedimientos de investigación y la aplicación de medidas disciplinarias; mantener un registro de los profesionales de la contabilidad; proporcionar programas de capacitación para sus miembros; y la promoción de la mejora de la profesión. Por otra parte, el CCPAG ha creado un Consejo Nacional de Control de Calidad, que es responsable de la creación e implementación de un sistema de control de calidad. Además, aunque el CCPAG está facultado para establecer los requisitos de desarrollo profesional continuo como obligatorios para sus miembros, la organización ha adoptado un sistema de actualización profesional voluntario.

Además, las personas que voluntariamente se unen a la IGCPA, deben cumplir sus regulaciones. Los candidatos que deseen unirse a la IGCPA están obligados a ser miembros del CCPAG. El IGCPA establece normas éticas e investiga y disciplina a sus miembros, además de promover la adopción y aplicación de las normativas profesionales internacionales.

Por último, la Administración Tributaria, la Superintendencia de Bancos, y el Mercado de Valores y Commodities mantienen registros de los contadores públicos, auditores y sociedades de auditoría que prestan servicios a las empresas bajo su supervisión. Estos reguladores requieren que estos profesionales cuenten con experiencia práctica relevante y que sean miembros del CCPAG.

En Guatemala no es requerido a nivel legal el establecimiento de un sistema de revisión de control de calidad para todas las auditorías de estados financieros; sin embargo, el CCPAG como ente regulador de la profesión creó una junta nacional para que sea responsable de la adopción y posterior implementación de un sistema de control de calidad, con la meta de completar dicha iniciativa en 2021.

### **Educación y formación profesional**

La Federación Internacional de Contadores [IFAC] prescribe tanto los referentes de perfil como los aspectos de formación en educación, la educación continua, aspectos de valores y principios éticos, destrezas y capacidades, a través de las Normas Internacionales de Educación [NIE]. Estas normas abarcan los aspectos de las características personales, como conocimientos y habilidades; desde su precalificación como la calificación para el ingreso a las organizaciones de profesionales, que son miembros activos y adherentes de la IFAC.

La NIE 2 ‘Desarrollo Profesional Inicial – Competencia Técnica’ tiene como objetivo prescribir los resultados del aprendizaje requerido a los aspirantes a contadores profesionales para demostrar que su desarrollo profesional inicial (educación y formación universitaria) es apto. Asegurando que los candidatos a la adhesión de un organismo miembro de la IFAC tengan suficiente conocimiento profesional avanzado, para que puedan desempeñarse como contadores profesionales competentes, en un cada vez más complejo y cambiante entorno. La NIE 2 agrupa ese conocimiento en 3 grandes áreas: a) la contabilidad, las finanzas y los conocimientos correspondientes; b) el conocimiento organizacional y de negocios; y c) los conocimientos y competencias de tecnología de la información.

La NIE 7 ‘Desarrollo Profesional Continuo’ establece que la actualización perenne es requerida por los contadores profesionales para mantener y desarrollar la competencia técnica necesaria para proveer servicios de alta calidad a clientes, empleadores y otros interesados

contribuyendo de este modo a fortalecer la confianza pública en la profesión, como lo describe en su párrafo 1 (International Accounting Education Standards Board, 2017, p. 88). Pues se entiende que es el aprendizaje y desarrollo que tiene lugar después del ingreso o autorización como contador público, que se desarrolla y mantiene la competencia profesional que permite continuar desarrollando su rol eficazmente. Entendiéndose la competencia profesional como la capacidad de desempeñar una función según los estándares de la profesión.

Adicionalmente, la NIE 8 ‘Competencia Profesional para Socios Encargados Responsables de Auditorías de Estados Financieros’, tiene como objetivo el “establecer la competencia profesional que los contadores deben desarrollar y mantener cuando realizan la función de Socio del Encargo” (International Accounting Education Standards Board, 2017, p. 99).

De acuerdo con la NIE 3 ‘Desarrollo Profesional Inicial – Habilidades Profesionales’, el contador público debe poseer habilidades intelectuales, personales, interpersonales y de comunicación, y organizacionales que pueden no formar parte de la educación general, y que están relacionadas con las actitudes y comportamiento, que incluyen entre otros (International Accounting Education Standards Board, 2017, pp. 45-46):

- evaluar información de una variedad de fuentes y perspectivas mediante investigación, análisis e integración
- aplicar el juicio profesional, incluida la identificación y evaluación de alternativas, para llegar a conclusiones bien razonadas basadas en todos los hechos y circunstancias relevantes
- identificar cuándo es apropiado consultar con especialistas para resolver problemas y llegar a conclusiones
- aplicar razonamiento, análisis crítico y pensamiento innovador para resolver problemas
- recomendar soluciones a problemas no estructurados y multifacéticos
- mostrar cooperación y trabajo en equipo cuando se trabaja para lograr los objetivos de la organización

- comunicarse clara y concisamente al presentar, debatir e informar en situaciones formales e informales, tanto por escrito como oralmente
- demostrar conciencia de las diferencias culturales y de lenguaje en todas las comunicaciones
- aplicar escucha activa y técnicas efectivas de entrevista
- aplicar habilidades de negociación para llegar a soluciones y acuerdos
- aplicar habilidades de consulta para minimizar o resolver conflictos, resolver problemas y maximizar oportunidades
- presente ideas e influya en los demás para proporcionar apoyo y compromiso
- demostrar un compromiso con el aprendizaje permanente
- aplica el escepticismo profesional a través del cuestionamiento y la evaluación crítica de toda la información
- establezca altos estándares personales de entrega y monitoree el desempeño personal, a través de los comentarios de los demás y a través de la reflexión
- administre tiempo y recursos para lograr compromisos profesionales
- anticipe desafíos y planee soluciones potenciales
- aplicar una mente abierta a nuevas oportunidades
- emprender asignaciones de acuerdo con las prácticas establecidas para cumplir con los plazos establecidos
- revise el trabajo propio y el de los demás para determinar si cumple con los estándares de calidad de la organización
- aplicar las habilidades de gestión de personas para motivar y desarrollar a los demás
- aplicar habilidades de delegación para entregar tareas
- aplicar las habilidades de liderazgo para influir en los demás para trabajar hacia los objetivos de la organización
- aplicar herramientas y tecnología apropiadas para aumentar la eficiencia y la efectividad y mejorar la toma de decisiones

### **Ética en la contaduría pública**

La ética es un conjunto de valores y reglas que define las conductas como correctas o incorrectas (Oliveira, 2002, p. 67); otros autores mencionan que es “la disciplina que trata de lo que es bueno y malo desde el punto de vista del deber y la obligación moral” (Koontz, Heinz, & Cannice, 2012, p. 49). La ética es la forma en la que se debe actuar, es saber distinguir entre lo bueno, lo malo y lo justo, es importante mencionar que aunque haya situaciones que sean legales no quieren decir que las mismas sean éticas. En fin, la ética es un término que puede ser considerado subjetivo, ya que esto puede variar dependiendo del punto de vista de cada persona u organización.

Uno de los autores consultados menciona que la ética empresarial:

Se refiere a la verdad y justicia relacionadas con varios aspectos como las expectativas de la sociedad, la competencia equitativa, la publicidad, las relaciones públicas, la responsabilidad social, la autonomía del consumidor y el comportamiento corporativo en el país de origen y el extranjero (Koontz, Heinz, & Cannice, 2012, p. 49).

En cada una de las organizaciones existen valores. Entre los mismos usualmente se habla de la ética, y la ética empresarial va relacionada con las actitudes de la empresa, es decir, la empresa será una de las grandes responsables de cuán tan éticos serán sus colaboradores.

Como parte de su obligación de interés público, IFAC contribuye al desarrollo, adopción e implementación de normas internacionales de ética de alta calidad principalmente mediante su apoyo al IESBA, que es el organismo independiente emisor de normas que desarrolló un Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad adecuado internacionalmente (International Ethics Standards Board for Accountants, s.f, p. 1).

El propósito del IESBA es servir al interés público mediante la emisión de normas de ética de alta calidad para profesionales de la contabilidad. Su objetivo a largo plazo es la convergencia de las normas de ética para profesionales de la contabilidad contenidas en el Código, incluyendo las normas de independencia del auditor, con aquellas que emiten reguladores y emisores de normas internacionales. La convergencia hacia un conjunto único de normas puede aumentar la calidad y coherencia de los servicios proporcionados por los profesionales de la contaduría en el mundo y mejorar la eficacia de los mercados de capitales globales (International Ethics Standards Board for Accountants, 2016, p. 1).

Los miembros de la IFAC no pueden aplicar normas menos exigentes que las que figuran en el Código. No obstante, si las disposiciones legales y reglamentarias, en alguna jurisdicción, prohíben a un organismo miembro de la IFAC el cumplimiento de determinadas partes del Código, debe cumplir todas las demás partes. En las jurisdicciones donde existan requerimientos y directrices diferentes a las del Código, es necesario que el organismo identifique las diferencias y cumpla las normas que sean más restrictivas, salvo que lo prohíban las disposiciones legales y reglamentarias.

Una característica que identifica a la profesión contable es que asume la responsabilidad de actuar en interés público. En consecuencia, la responsabilidad de un profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja. En aras de cumplir esta responsabilidad el contador público debe aplicar los siguientes principios fundamentales (International Ethics Standards Board for Accountants, 2016, pp. 9-10):

- **Integridad** – ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y empresariales.
- **Objetividad** – no permitir que prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros prevalezcan sobre los juicios profesionales o empresariales.

- **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 un servicio profesional competente basado 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.
- **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.
- **Comportamiento profesional** – cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar a la profesión.

Las circunstancias en las cuales los profesionales de la contabilidad desarrollan su actividad pueden originar amenazas específicas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales que se indicaron anteriormente. Las amenazas se pueden clasificar en una o más de las siguientes categorías (International Ethics Standards Board for Accountants, 2016, pp. 11-12):

- **Amenaza de interés propio** – amenaza de que un interés, financiero u otro, influyan de manera inadecuada en el juicio o en el comportamiento del profesional de la contabilidad.
- **Amenaza de autorrevisión** – amenaza de que el profesional de la contabilidad no evalúe adecuadamente los resultados de un juicio realizado o de una actividad o servicio prestados con anterioridad por el profesional de la contabilidad o por otra persona de la firma a la que pertenece o de la entidad para la que trabaja, que el profesional de la contabilidad va a utilizar como base para llegar a una conclusión como parte de una actividad o de un servicio actuales.

- **Amenaza de abogacía** – amenaza de que un profesional de la contabilidad promueva la posición de un cliente o de la entidad para la que trabaja hasta el punto de poner en peligro su objetividad.
- **Amenaza de familiaridad** – amenaza de que, debido a una relación prolongada o estrecha con un cliente o con la entidad para la que trabaja, el profesional de la contabilidad se muestre demasiado afín a sus intereses o acepte con demasiada facilidad su trabajo, y
- **Amenaza de intimidación** – amenaza de que presiones reales o percibidas, incluidos los intentos de ejercer una influencia indebida sobre el profesional de la contabilidad, le disuadan de actuar con objetividad.

### **Tipos de servicios**

Las áreas básicas de los servicios propios de un contador público, conforme con el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Trabajos para Atestiguar y Servicios Relacionados, usualmente denominado las Normas Internacionales de Auditoría [NIA] emitidas por la IFAC, se clasifican según la estructura de sus pronunciamientos en:

#### 1) Auditorías y revisiones de información financiera:

- *Auditorías*: realizadas para emitir una opinión de los estados financieros en su conjunto están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable.
- *Trabajo de revisión*. El objetivo de un trabajo de revisión es hacer posible al auditor declarar si, con base en procedimientos que no dan toda la evidencia que se requeriría en una auditoría, ha llamado la atención del auditor algo que cause que el auditor crea que los estados financieros

no están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable.

2) Trabajos para atestiguar distintos de auditorías o revisiones históricas de información financiera:

Un trabajo en el que el contador público expresa una conclusión diseñada para aumentar el grado de confianza de los presuntos usuarios, distintos de la parte responsable, sobre el resultado de la evaluación o medición de una aseveración utilizando criterios razonables. El resultado de la evaluación o medición de una aseveración, es la información que resulta de aplicar los criterios (ver también Información de la aseveración). Bajo el Marco Internacional de Referencia de Trabajos para Atestiguar hay dos tipos de trabajo para atestiguar que se permite desempeñar a un profesional: un trabajo de seguridad razonable y un trabajo de seguridad.

3) Servicios relacionados. Comprenden procedimientos convenidos y compilaciones:

- *Trabajo sobre procedimientos convenidos.* Un trabajo en el que se contrata a un contador público para llevar a cabo aquellos procedimientos de auditoría sobre los que han convenido el auditor y la entidad y cualquier tercero apropiado, y para dictaminar sobre resultados objetivos. Los destinatarios del dictamen deben formarse sus propias conclusiones de lo reportado por el auditor. El dictamen está restringido a las partes que han convenido los procedimientos que se han de desarrollar, ya que otros no enterados de las razones para aplicar esos procedimientos pueden interpretar mal los resultados
- *Servicios de compilación.* Trabajo en el que usualmente se utiliza la pericia contable, en oposición a la pericia de auditoría, para reunir, clasificar y resumir información financiera. Esto lo comúnmente llamado servicios de contabilidad, reconstrucciones contables, entre

otros, no siendo los únicos tipos de servicios de compilación que un contador público puede brindar.

## **Normativa Internacional**

### **Definición**

En temas técnicos del ejercicio profesional en la contaduría pública, la IFAC publica el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros de Encargos de Aseguramiento, y Servicios Relacionados, generalmente conocido como las NIA y las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público [NICSP], las cuales se emiten a través de un proceso que parte de necesidades de información de los usuarios. Dicho Manual contiene todas las normas internacionales que emite el IAASB. Por otra parte, las Normas Internacionales de Información Financiera [NIIF] son emitidas por el IASB y a su vez, las NIA son la base de elaboración de la normativa derivada y especializada de gobierno corporativo, auditoría gubernamental, la auditoría interna y afines.

Los procesos de emisión de normativa internacional por parte del IFAC se basan en el principio del interés público y la participación de los países miembros, los cuales incluyen América, Europa y algunos sectores asiáticos, principalmente. El papel de la IFAC es contribuir al desarrollo, adopción e implementación de normas internacionales de auditoría y aseguramiento de alta calidad, mediante su apoyo al IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 3). El IAASB está comprometido con la meta de desarrollar un conjunto de normas internacionales y otros pronunciamientos que sean aceptados generalmente en todo el mundo, actuando en función del interés común del público en gran escala y la profesión contable en todo el mundo (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 8).

## Alcances

Los pronunciamientos del IAASB regulan los trabajos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados que se realizan de conformidad con la normativa internacional. A continuación se desglosa dicha normativa, según el área o servicio que le son aplicables (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, pp. 8-9):

1. Las Normas Internacionales de Auditoría [NIA] se aplican a las auditorías de información financiera histórica
2. Las Normas Internacionales de Encargos de Revisión [NIER] se aplican a la revisión de información financiera histórica
3. Las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento [NIEA] se aplican a los trabajos de aseguramiento, excepto las auditorías y revisiones de información financiera histórica
4. Las Normas Internacionales de Servicios Relacionados [NISR] se aplican a los trabajos de compilación, a los trabajos de procedimientos acordados, y a otros trabajos de servicios relacionados
5. Las Normas Internacionales de Control de Calidad [NICC] se aplican a todos los servicios indicados anteriormente.

Este trabajo de investigación trata sobre la aplicación de la NICC 1 cuando el servicio es prestado por un contador público que ejerce de forma independiente, en lugar de ejercer en una firma conformada por dos o más contadores públicos. La NICC aborda las responsabilidades que tienen los contadores públicos. La naturaleza y extensión de las políticas y de los procedimientos desarrollados por cada contador público para cumplir con la norma dependerá de varios factores, como el tamaño de la firma y sus características de funcionamiento (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 45).

## **Elementos de un sistema de control de calidad**

De acuerdo con la NICC 1 los contadores públicos deben establecer y mantener un sistema de control de calidad que incluya políticas y procedimientos que contemplen los siguientes elementos (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 49 párr 16):

- Responsabilidad del líder en la calidad
- Requisitos de ética aplicables
- Aceptación y continuidad de las relaciones profesionales con los clientes y trabajos específicos
- Recursos humanos
- Ejecución de los trabajos
- Monitoreo.

### **Responsabilidades de liderazgo en la calidad.**

La firma de contadores públicos debe establecer políticas y procedimientos que promuevan una cultura interna en la que se reconozca que la calidad en la prestación de cada uno de los servicios es esencial. Dichas políticas y procedimientos deben requerir que uno de los contadores públicos de la firma asuma la responsabilidad última de todo el sistema de control de la calidad, y que la responsabilidad del funcionamiento del sistema se debe asignar en un contador público, que puede ser el mismo u otro contador público, que tenga la experiencia, capacidad y autoridad suficientes para asumir dicha responsabilidad (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, pp. 49-50 párr 18-19).

### **Requerimientos de ética aplicables.**

La firma de contadores públicos debe establecer políticas y procedimientos que le permitan tener una seguridad razonable que tanto ella como su personal cumplen con los requisitos de ética e independencia aplicables. Dichas políticas y procedimientos deben permitir que se identifiquen y evalúen las circunstancias y relaciones que amenacen la independencia; y que se adopten las medidas adecuadas que eliminen dichas amenazas o que las reduzca a nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas, o inclusive renunciar al trabajo, si las leyes lo permiten (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 50 párr 21).

También las políticas y procedimientos deben incluir mecanismos para que la firme y su personal comuniquen cualquier incumplimiento o situación de amenaza que identifiquen, para cada uno de los trabajos, así como la obtención de una confirmación escrita, al menos anualmente, de los contadores públicos y de su personal, al que le sea aplicable, respecto al cumplimiento con las políticas y procedimientos relativos a la independencia (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 51 párr 23).

### **Aceptación y continuidad de relaciones profesionales con clientes y trabajos específicos.**

La firma de contadores públicos debe establecer políticas y procedimientos que le permitan tener una seguridad razonable de que únicamente iniciará o continuará relaciones y trabajos con clientes, cuando tenga las competencias y capacidades necesarias para ejecutarlos; cuando pueda cumplir con los requerimientos éticos aplicables; y cuando haya revisado la integridad del cliente. Dichas políticas y procedimientos deben incluir la obtención de información necesaria para evaluar la aceptación o continuidad de un trabajo, antes de aceptarlo, así como la identificación de potenciales conflictos de interés o de cuestiones problemáticas en el cliente o en el trabajo (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, pp. 51-52 párr 26-27).

### **Recursos humanos.**

La firma de contadores públicos debe establecer políticas y procedimientos que le proporcionen seguridad razonable de que dispone de suficiente personal con la competencia, capacidad y compromiso con los principios éticos, que sean necesarios para realizar los trabajos de acuerdo con las normas profesionales y legales aplicables; y que permitan la emisión de informes adecuados en función de las circunstancias. Dichas políticas y procedimientos también deben asignar y comunicar la responsabilidad de cada trabajo sobre el contador público a cargo del mismo, y permitir que la asignación del personal a cada trabajo sea la apropiada de acuerdo con sus competencias y capacidades (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, pp. 52-53 párr 29-31).

### **Realización de los trabajos.**

La firma de contadores públicos debe establecer políticas y procedimientos que aborden los asuntos pertinentes para favorecer la congruencia en la calidad del desempeño de los trabajos, así como las responsabilidades de supervisión y revisión, en las que el proceso de revisión del trabajo hecho por personal de menos experiencia sea responsabilidad del personal de mayor experiencia (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 53 párr 32). Otros aspectos que deben abarcar las políticas y procedimientos son:

- Mecanismos que permitan un apropiado sistema de consultas sobre asuntos complejos o controversiales de los trabajos, y que estas se documenten incluyendo las conclusiones resultantes, su aceptación por parte del consultante y la implementación de las respuestas (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, pp. 53-54 párr 34)
- Definición de criterios para determinar en cuales trabajos se debe realizar una revisión de control de calidad que brinde una evaluación objetiva de los juicios significativos que el

personal del trabajo haya formulado, así como de las conclusiones alcanzadas a efectos de la redacción del informe. Los criterios deben establecer la naturaleza, oportunidad y alcance de la revisión, requiriendo que el informe no se feche hasta que se finalice la revisión de control de calidad. La revisión debe incluir (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, pp. 54 párr 35-37):

- Discusión de los asuntos significativos con el contador público a cargo
  - Revisión de los estados financieros o de la información objeto de análisis, y del informe propuesto
  - Revisión de la documentación seleccionada relativa a los juicios significativos que el personal del trabajo haya formulado y a las conclusiones alcanzadas
  - Evaluación de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe y la consideración de si el mismo es adecuado o no
- 
- Criterios para la selección de revisores de control de calidad de los trabajos, teniendo en cuenta las calificaciones técnicas, experiencia y autoridad necesarios, así como su objetividad y formas para que esta no se vea comprometida (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 55 párr 39)
  
  - Documentación de la revisión de control de calidad del trabajo que enfatice que la revisión se completó en la fecha del informe o con anterioridad, y que el revisor no tiene conocimiento de la existencia de cuestiones no resueltas que lo lleven a considerar que los juicios del personal del trabajo, y las conclusiones que alcanzaron, no sean los adecuados (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 55 párr 42)
  
  - Mecanismos para tratar y resolver las diferencias de opinión que surjan en el seno del personal del trabajo, o con las personas consultadas, o bien, entre el contador público a cargo y el revisor de control de calidad del trabajo. En este proceso se deben documentar las conclusiones que se determinaron y no se debe fechar el informe hasta que se resuelva el asunto (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 56 párr 43)

- Documentación del trabajo que incluyan medidas para que se compilen oportunamente todos los archivos finales del trabajo, una vez concluido el informe; y el establecimiento de medidas para garantizar la confidencialidad, custodia, integridad, accesibilidad, recuperación de los documentos de los trabajos, así como su conservación por el periodo requerido por las disposiciones legales (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 56 párr 45).

### **Monitoreo.**

La firma de contadores públicos debe establecer un proceso de seguimiento que le proporcione una seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente. El proceso debe incluir un examen y evaluación continua del sistema, que incluya de forma cíclica, la revisión de al menos un trabajo del contador público a cargo; así como la asignación de la responsabilidad del proceso de seguimiento sobre un contador público con experiencia y autoridad adecuados para asumir la responsabilidad; y la aclaración de que quienes realicen el trabajo o su revisión de control de calidad no pueden participar en la inspección del mismo (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, pp. 56-57 párr 48).

Las políticas y procedimientos de monitoreo deben incluir mecanismos de evaluación, comunicación y corrección de las deficiencias identificadas, identificando si son o no sistémicas, repetitivas o tan significativas que requieran una pronta acción correctiva; así como la comunicación al contador público y a su personal de las deficiencias y de las recomendaciones de medidas correctivas adecuadas, que pueden ser sobre un trabajo o sobre un miembro del personal en concreto; las cuales pueden implicar cambio en las políticas y procedimientos de control de calidad; medidas disciplinarias contra quienes incumplen las políticas y procedimientos; o bien que deban ser comunicadas a los responsables de formación y desarrollo profesional del personal (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 57 párr 49). Las políticas y procedimientos también deben tratar los casos en los que los hallazgos indiquen que el informe

es inadecuado o que se omitieron procedimientos del trabajo, y definir las actuaciones subsiguientes que resulten necesarias para cumplir con las normas profesionales y los requerimientos legales aplicables (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 57 párr 52).

Adicionalmente las políticas y procedimientos deben proporcionar una seguridad razonable de que se documenta y tratan adecuadamente las quejas y las denuncias de que algún trabajo no cumple con las normas profesionales o los requerimientos legales, así como las denuncias de incumplimiento del sistema de control de calidad. Para esto se deben establecer vías claras para que el personal pueda manifestar cualquier reserva de un modo que le permita hacerlo sin temor a represalias (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 58 párr 55). También se deben documentar las respuestas a las quejas y denuncias.

### **Documentación del sistema de control de calidad**

La firma de contadores públicos debe establecer políticas y procedimientos para documentar adecuadamente el funcionamiento de cada elemento de su sistema de control de calidad, que requieran la conservación de la documentación por un periodo suficiente para permitir a quienes efectúan los procedimientos de monitoreo evaluar el cumplimiento por parte de la firma de contadores públicos de su sistema de control de calidad (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 59 párr 58).

## **Control de Calidad**

### **El Control**

El concepto clásico del control se relaciona estrechamente con la autoridad, definido como: “todo acto de poder encaminado a mantener una acción sujeta a ciertos y predeterminados patrones, en forma tal que logremos el resultado deseado”. (Montes, Mejía, & Mora, 2009, p. 27). Es así como a partir de esta definición se aclara que el control propende por el cumplimiento de planes, conforme a esquemas establecidos, más aún cuando se busca garantizar la confiabilidad en la información financiera y efectividad en las operaciones.

Por otra parte, a través de la historia han sido preponderantes dos concepciones del control, presentadas de forma análoga entre sí, la anglosajona y la latina; esta primera tiene su origen en el interés privado, tal como lo describe Franco (2012) “su emergencia corresponde a la sociedad capitalista y a las ideas de la libre empresa. El control evolucionó lo que le permitió adecuarse a los procesos de transformación en el ámbito productivo y las relaciones sociales” (p. 68). De otra parte el enfoque latino se sintetiza en “una actividad de amplia cobertura, protectora simultánea de los intereses estatales, de los propietarios de capital y hoy del interés público sin preocupación por la especialidad del control” (Franco, 2012, p. 67). Es así como la actividad básica del control latino se fundamentaba en la vigilancia y el castigo, no tanto de los individuos sino de los actos derivándose una forma autoritaria de control, a diferencia, la anglosajona dio paso a nuevas estructuras de control reflejadas en la auditoría, basadas en la relación de capital, trabajo y la administración.

Sin embargo, Michel Foucault (1999) plantea cuatro niveles en la concepción del control: el gubernamental es decir el estatal a través de la cual se reconoce la especialidad de la colectividad humana, el de las instituciones que describe la disciplina que se ejerce sobre los individuos para llegar a obtener una docilidad, el de los saberes relacionado con la medición y el registro, y el del sujeto sobre sí mismo, es decir el autocontrol, este último se refiere a:

Todo un dominio de actividades complejas y reguladas. Puede decirse que en toda la filosofía antigua, el cuidado de sí se ha considerado a la vez como un deber y como una

técnica, una obligación fundamental y un conjunto de procedimientos cuidadosamente elaborados (Foucault, 1999, pp. 277-278).

Es así como el control desde una dimensión realista y entendida desde un contexto social, está inmerso en los múltiples cambios y en la necesidad de confianza que emerge de las relaciones de los individuos y su organización social, tal como lo describe Gracia (2004):

En cualquier organización social, la ausencia de controles y de restricciones es simplemente impensable, incluso puede asegurarse que las deficiencias manifiestas en el sistema de controles sociales, simbólicos, técnicos y tecnológicos, forman parte de las múltiples causas que impiden la adecuada producción y reproducción del sistema en conjunto (p. 239).

Por lo tanto, es innegable expresar que el control se pueda desligar de la labor que desempeñan los auditores y menos aún de su contexto, donde es preponderante la confianza pública que representa tanto para el país, la sociedad y las empresas, al generar un equilibrio en su interrelación.

Además, cabe resaltar que el control está robustamente integrado al concepto de la auditoría, tal como lo expresa el modelo clásico del control:

“la función originada por el interés privado para verificar la gestión administrativa y el correcto uso de los recursos a partir de la información que describe la gestión, en este enfoque el objetivo primario del control es la detección mediante el examen de cifras contables para establecer su grado de razonabilidad” (Franco, Evolución Histórica del Control, 2001, p. 203).

Este grado de razonabilidad y la certeza que se pueda expresar, está en la mente del auditor como actor generador de confianza y transparencia.

## **Calidad**

Desde las perspectivas de la calidad, las aportaciones a la definición de este término, se pueden describir en las siguientes concepciones inductivas que parten de características propias del concepto de calidad, a fin de obtener una definición más precisa.

### **Perspectivas de la calidad.**

Philip B. Crosby - La calidad de un bien o servicio es equivalente a la conformidad con los requerimientos. “El no cumplir con los requisitos significa ausencia de calidad. Los problemas de calidad se convierten en problemas de incumplimiento con los requisitos, y entonces podemos ya definir la calidad” (Crosby, 1987, p. 23).

W. Edwards Deming entrelaza la calidad con el cliente y la satisfacción de sus necesidades así como las del mercado. “La dificultad para definir la calidad reside en la traducción de las necesidades futuras del usuario a características conmensurables, de forma que el producto se pueda diseñar y fabricar proporcionando satisfacción por el precio que tenga que pagar el usuario” (Deming, 1989, p. 132).

Armand V. Feigenbaum relaciona estrechamente las características del producto y servicio, con las necesidades del cliente, basadas en la experiencia de los clientes en el marco de un mercado competitivo (Feigenbaum, 1990, p. 37).

Kaoru Ishikawa - La calidad es equivalente a la satisfacción del cliente en los siguientes términos “calidad es calidad de trabajo, calidad del servicio, calidad de información, calidad de proceso, calidad de la gente, calidad del sistema, calidad de la compañía, calidad de objetivos” (Ishikawa, 1986, p. 41).

Joseph M. Juran - “Grado de adecuación al uso” (Juran, 1990, p. 4). El uso está ligado con las necesidades del cliente.

Para agregar a las aportaciones descritas anteriormente, se contempla que “las pérdidas que un producto o servicio infringe a la Sociedad desde su producción hasta su consumo o uso. A menores pérdidas sociales, mayor calidad del producto o servicio” (Rugeles, 2013, p. 19), este planteamiento es algo sugestivo para el desarrollo de cualquier producto o la prestación de un servicio. En tal sentido es significativo considerar, que cualquier carencia de calidad puede generar consecuencias de pérdidas no sólo a nivel empresarial sino también en la sociedad, pues una baja calidad implica generación de riesgos bien en la toma de decisiones como en la misma operabilidad de las empresas, lo cual puede tener efectos negativos sobre las partes interesadas así como el deterioro de la imagen corporativa, costos en exceso, y baja productividad. Es por esto que es indudable el ejercicio responsable de cualquier actividad y más aún cuando el concepto de la calidad ha evolucionado hacia la excelencia en el trabajo y satisfacción del cliente.

También es conveniente destacar que actualmente la calidad se concibe como “el grado en el que un conjunto de características inherentes cumple con los requisitos, en el cual los requisitos son las necesidades o expectativas establecidas, generalmente implícitas u obligatorias” ISO 9000, 2005 citado por Rugeles (2013, p. 16).

Ante los conceptos esbozados es difícil emitir una definición precisa sobre el significado de calidad, sin embargo un acercamiento a su definición sería: “proceso dentro de un sistema, cuyo objetivo es cumplir satisfactoriamente todos los requerimientos establecidos para el adecuado desempeño de un trabajo, con el propósito de darle confiabilidad y efectividad a los resultados que se busca obtener” (Salvador, 2015, p. 1). A partir de esta enunciación, la calidad se configura como un mecanismo que permite dar seguridad sobre el suministro de un bien o la prestación de un servicio, cumpliendo con los requerimientos que para tal fin se hayan establecido en términos de eficacia y eficiencia.

Se observa cómo el concepto de calidad requiere traspasar la subjetividad, pues cada uno tiene sus propios criterios sobre lo que está bien y está mal, por ello surge la necesidad de normar esta subjetividad, a fin de emitir parámetros homogéneos para una gestión adecuada tanto en las empresas como a la satisfacción de las necesidades del cliente. Todo esto, entre otras cosas no es ajeno al servicio de auditoría, el cual debe cumplir una serie de requisitos y procedimientos que permitan evaluar su labor con miras a la consecución de la calidad, en términos de competencia, capacidad, recursos, integridad, alcance de su trabajo así como la consistencia de los informes emitidos.

### **Control de calidad sobre la auditoría**

El control de calidad en el ejercicio de la auditoría busca desarrollar un enfoque efectivo, para ello es importante advertir la relevancia que toma la auditoría no sólo a nivel nacional sino también internacional, y más aún cuando se han iniciado acciones que propenden por homogenizar esta práctica en pro de dar seguridad razonable sobre la información financiera.

De lo antedicho la auditoría recobra importancia a través de la historia, pues la auditoría data de muchos siglos atrás tal como lo expresa Josue (2014) “de acuerdo con los registros públicos, las auditorías financieras existen desde el año 1314. Sin embargo, antes de la década de

1930, ninguna corporación o empresa estaba obligada a llevar a cabo una auditoría” (p. 1). Es así que ante la creciente marcha de los negocios, se hace necesario ser competitivos para entrar en mercados globalizados, donde es ineludible la comparabilidad de los estados financieros a fin de que esta información sea útil para los diferentes usuarios como inversores, socios, trabajadores, acreedores, clientes y demás partes interesadas.

Por tanto la auditoría es garante de la seguridad razonable, mediante la ejecución de su trabajo. Este concepto se desprende del término auditar que “es sinónimo de revisar, inspeccionar, controlar o verificar” (Torres & Alonso, 2008, p. 6). Por tanto la auditoría se define como:

Un acto de control, tan remoto casi como la historia de la humanidad. Internamente constituye en sí una actividad de control y como tal, nace simultáneamente con el movimiento económico y financiero, producto de la desconfianza para unos y de la necesidad de seguridad en el buen uso e información de los recursos para otros, cuando dejaron de ser manejados o administrados directamente por el propietario (Peña, 2002, p. 43)

Un proceso sistemático que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencia sobre las afirmaciones relativas a los actos y eventos de carácter económico; con el fin de determinar el grado de correspondencia entre las afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas (Taylor & Glezen, 1997, p. 30).

No obstante, la auditoría tuvo un marcado afianzamiento en la revolución industrial gracias a la aparición de grandes sociedades que marcaron la separación de la administración y la propiedad, conllevando a que los propietarios buscaran protección de sus bienes mediante el uso

de las prácticas de auditoría, siendo este hecho lo que marca el inicio de su estandarización; sin embargo se carecía de un control de calidad sobre sus prácticas sin la imposición de una normativa.

Bajo este contexto es pertinente indicar, quién ejerce la auditoría y cómo se concibe el término auditor, entendido este como el sujeto y la auditoría como una acción.

Auditor- El término “auditor” se utiliza para referirse a la persona o personas que realizan la auditoría, normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma de auditoría. Cuando una NIA establece expresamente que un requerimiento ha de cumplirse o una responsabilidad ha de asumirse por el socio del encargo, se utiliza el término “socio del encargo” en lugar de “auditor”. En su caso, los términos “socio del encargo” y “firma de auditoría” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público (Federación Internacional de Contadores, 2010, p. 2)

De tal manera el auditor tiene la responsabilidad sobre la calidad de su trabajo, tal como lo expresa Pflugrath (2014, p. 1), al indicar que en el concepto de calidad en la auditoría, existen factores que crean un entorno para su mejora, donde además de sus funciones y responsabilidades está el papel de los reguladores, las juntas, los comités de auditoría y sus usuarios.

Entre tanto se hace imprescindible la existencia de disposiciones que enmarquen la atención del control de calidad sobre la labor del auditor. Para el caso de la auditoría ha sido importante orientar el trabajo del auditor, surgiendo de esta necesidad la Norma Internacional de Control de Calidad [NICCC] 1, la cual hace referencia puntualmente sobre el control de calidad del trabajo de las firmas de auditoría, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados; en esta norma se expresa puntualmente que debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200 “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría” y la NIA 220 “Control de

calidad de la auditoría de estados financieros” (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, pp. 44-45, párr 2).

La calidad del trabajo del auditor se basa en las buenas prácticas de auditoría, a fin de dar certeza de los procedimientos que se apliquen a cualquier trabajo particular proporcionando una seguridad razonable sobre el cumplimiento de las normas profesionales así como los requisitos de regulación. Este control de calidad básicamente está expuesto en la NIA 220, donde se presentan las responsabilidades del auditor y los procedimientos de control que debe llevar para garantizar la calidad de una auditoría de estados financieros, así mismo la NICC 1, hace énfasis sobre la responsabilidad que debe tener la firma de auditoría al momento de dar seguridad razonable, labor auditora que se debe apoyar en un sistema de control de calidad que contemple sus compromisos, sus requisitos éticos y el ejercicio óptimo de su trabajo. Es por ello que al abordar la NICC 1, se hace necesario dar una mirada a partir de aseguramiento.

### **Políticas y Procedimientos**

Antes de establecer el marco de referencia sobre políticas y procedimientos, es conveniente ilustrar la relación entre procedimientos y políticas con un ejemplo: La política de las compañías establece que pueden otorgarse vacaciones a los empleados, los procedimientos establecidos para instrumentar esta política proporcionarán el programa de vacaciones para evitar la interrupción del trabajo, con tarifas para el pago de las vacaciones y métodos para calcularlos; deberán también hacerse los procesos administrativos correspondientes para asegurar las vacaciones de cada empleado como establecerse los medios para solicitar los permisos.

#### **Políticas**

De acuerdo con Koontz et al. (2012), las políticas “son el marco de los planes, la base de los planes operativos e influyen todas las áreas de la administración” (p. 130). Las políticas contribuyen con el logro de las metas, ayudan a evitar procesos repetitivos y permiten a los ejecutivos la delegación de autoridad. Estas se encuentran en todos los niveles de la organización, desde los puestos más importantes hasta los de más bajo nivel. Las políticas en todas las entidades van a ser diferentes y van a depender estrictamente de los objetivos y metas de la organización.

Las políticas se definen de acuerdo con cada una de las actividades por realizar en una entidad, por lo tanto, están íntimamente relacionadas con la toma de decisiones. Las políticas deben ser flexibles, de lo contrario se convierten en reglas o disposiciones, lo cual no es su razón de ser. Y para que estas sean efectivas deben ponerse en práctica mediante planes detallados que permitan llegar a los objetivos y metas trazados (Munch, 2010, pp. 45-46).

Las políticas son declaraciones que orientan las reflexiones de los gerentes para la toma de decisiones y aseguran que éstas se realicen dentro de ciertos límites; casi nunca requieren una acción, sino que tienen el propósito de orientar a los gerentes a comprometerse con la decisión que finalmente tomaron. La esencia de la política es el criterio (Koontz et al., 2012, p. 130).

Para que una política sea operante y cumpla con su finalidad, debe (Munch, 2010, p. 46):

- Establecerse por escrito y redactarse claramente y con precisión
- Difundirse en los niveles en donde se vaya a aplicar
- Actualizarse periódicamente
- Servir de sustento a la filosofía, misión y visión organizacional, y ser flexible.

## **Procedimientos**

Los procedimientos son como un método práctico para realizar una función. La finalidad de los procedimientos es ayudar a la dirección a planificar y obtener las metas de la organización. De esta forma Koontz et al. (2012), indica que “Los procedimientos son planes que establecen un método de actuación necesario para soportar actividades futuras; son secuencias cronológicas de acciones requeridas, lineamientos para actuar —más que para pensar— que detallan la manera precisa en que deben realizarse ciertas actividades” (p. 112).

## **Manuales**

Los manuales son instructivos que se establecen por la administración con el fin de establecer las pautas por seguir en una determinada labor y contienen en forma sistemática, información acerca de la organización (Munch, 2010, p. 71). Se confeccionan para aprovechar al máximo los recursos humanos y técnicos, orientan al funcionario a realizar sus funciones en forma más eficiente y ordenada. El fin primordial de un manual de procedimientos es obtener resultados y proporcionar reglas o guías para llevar a cabo las tareas específicas. A la vez debe haber un compromiso formal de parte del usuario para cumplir con los lineamientos establecidos en el manual para así lograr el objetivo del mismo.

Para Susan Z. Diamond (1983) existen cinco tipos de manuales clasificados como: políticas y normas, procedimientos, políticas y procedimientos, adiestramiento o instructivos y de referencia o consulta. A continuación se menciona el fin de cada uno (p. 3):

- Los manuales de políticas y normas estudian las reglas de la organización
- Los manuales de procedimientos se refieren al “cómo”, también se le conoce como manual de operación.

- Los manuales de políticas y procedimientos es una combinación de los manuales anteriores, se deben colocar en secciones separadas poniendo las normas o políticas primero.
- Los manuales de adiestramiento o instructivos explican cómo hacer las cosas, son más detallados que los de procedimientos.
- Los manuales de referencia o consulta se utilizan como instrumentos de referencia, como por ejemplo listas de materiales, equipos, cuentas, entre otros.

Algunas de las ventajas de los manuales son (Munch, 2010, pp. 71-72):

- Son un medio para lograr que se observen y se respeten la estructura formal y los procesos
- Promueven la eficiencia de los empleados, ya que indican lo que debe hacerse y cómo debe hacerse
- Son una fuente de información y capacitación
- Evitan la duplicidad y las fugas de responsabilidad
- Son una base para el mejoramiento de sistemas, procesos y operaciones.

## **Ámbito de la Contaduría en Costa Rica**

### **Entorno legal y regulatorio**

#### **Descripción general del marco estatutario de contabilidad y auditoría.**

El marco de información financiera en Costa Rica está establecido en la Ley N° 3284 Código de Comercio de 1964. Este código exige que todas las empresas deben llevar contabilidad,

y proporciona el marco jurídico básico para la contabilidad y la auditoría. Aunque en la actualidad hay algunas leyes que requieren la publicación de los estados financieros o la auditoría de los estados financieros; el Código de Comercio establece que ninguna persona o institución puede obligar a una empresa a revelar su información financiera.

El CCPA fue creado por la Ley N° 1038 del 19 de agosto de 1947 como el regulador de los contadores públicos autorizados y el organismo responsable de establecer las normas de contabilidad y auditoría en Costa Rica. Además, el Decreto N° 18455-H Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los sistemas de contabilidad utilizados para generar información tributaria deben aplicar las normas contables emitidas por el CCPA.

El CCPA representa a los practicantes en la contabilidad pública y la profesión de la auditoría. El mandato del CCPA es promover la ciencia contable y sus objetivos; para garantizar el desarrollo de la profesión en todos sus aspectos, desarrollar e implementar actividades profesionales apropiadas, y cultivar el mejor desarrollo de la educación en el campo. Para este fin, el CCPA coopera con la Universidad de Costa Rica y sugiere reformas legislativas o reglamentarias que estime necesarios; y va a dar opiniones, emitir consultas técnicas, y resolver los conflictos entre sus miembros o someterlas a arbitraje para asuntos de su competencia. El CCPA realiza funciones relevantes en el sector público, el académico y el sector privado, que traen la información financiera de calidad para las decisiones empresariales que promueven el desarrollo del país.

Los bancos, compañías de seguros, puestos de bolsa y fondos de pensiones están regulados por organismos independientes bajo un marco de información financiera armonizada global, coordinado por el Consejo Nacional de Supervisión del Sistema Financiero [CONASSIF] de acuerdo con la Ley Reguladora del Mercado de Valores N° 7732 de 1997. Las entidades reguladas deben preparar los estados financieros anuales auditados de acuerdo con las normas de

contabilidad y auditoría establecidos por el CONASSIF. Todas las entidades reguladas deben seleccionar sus auditores del registro oficial de auditores o firmas de auditoría.

### **Regulación de la profesión contable**

En Costa Rica, velar por el ejercicio de la contaduría pública ante las autoridades y la sociedad se ha delegado en dos cuerpos colegiados: el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica [CCPA] y el Colegio de Ciencias Económicas de Costa Rica [CCECR], estableciendo que solo podrá actuar como contador público quien sea Contador Público Autorizado [CPA], según el artículo 4 de la Ley de Creación del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica N° 1038. Usualmente, en la práctica, se suele confundir y pensar a la inversa: primero se es contador público y luego CPA. Esto parece lógico si se parte de la premisa que en el CCECR no es requisito ser CPA, al ser un colegio cuya principal función es registrar y validar a quien ejerce una profesión en ciencias económicas ante la sociedad, procurando el desarrollo del profesional. Por otra parte, en cuanto al ejercicio de la contabilidad privada la regulación le corresponde al Colegio de Contadores Privados de Costa Rica [CCPCR] según se estable en su ley de creación, la N° 1269, Ley Orgánica del Colegio de Contadores Privados de Costa Rica.

Cabe entonces preguntarse cuál es la razón de la diferencia o distinción práctica y legal entre un contador privado y un CPA. La respuesta se regula de formas diferentes en cada país del mundo. En Costa Rica, los legisladores lo definieron en el articulado de la Ley N° 1038, que reza en su Capítulo II, De las funciones del Contador Público, especialmente en los artículos 7 y 8, que inician indicando las funciones de un CPA, como depositarios de la fe pública, así como las actuaciones necesarias para auditar y atestiguar de los actos de terceros ante el Estado y la sociedad en general.

Dentro de la regulación y a semejanza de estándares internacionales, en Costa Rica la legislación establece el requisito de experiencia previa en labores propias de un CPA, más allá de

la formación académica requerida; así como estándares de conducta a observar durante el ejercicio profesional. También se requiere que mantenga actualizadas sus habilidades, tal y como lo requiere el Código de Ética del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, que en su Postulado IV Responsabilidades hacia la Profesión, XII indica “Actualización profesional: El Contador Público Autorizado está obligado a una continua capacitación con el propósito de suministrar al público servicios basados en el desarrollo actualizado de la práctica, legalidad y que sean soluciones para los negocios” (Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, 2017, p. 11).

La Ley N° 1038 en su artículo 2 indica que una persona se dedica al ejercicio de la contaduría pública cuando ofrece sus servicios al público para ejecutar como contador y mediante remuneración, servicios que implican la auditoría o la verificación de libros, cuentas o registros mercantiles o transacciones financieras; o la preparación o certificación de estados contables o financieros destinados a la publicidad o para fines tributarios o de crédito. En este contexto cuando se señala ‘públicos’, se refiere al interés público, lo cual se establece como el fin mismo de la profesión.

### **Organizaciones profesionales de contabilidad**

En forma conjunta la Ley N° 1038 de 1947 y la Ley N° 1269 de 1951, establecen los requisitos para la profesión contable en Costa Rica. Hay dos segmentos diferentes en la profesión de la contabilidad, los contadores públicos autorizados y los contadores privados. El CCPA regula los profesionales que ejercen la contaduría pública y la auditoría, los cuales son conocidos como CPA. Los CPA tienen la responsabilidad legal exclusiva para prestar servicios de auditoría y están obligados a ser miembros del CCPA.

La Ley N° 1038 faculta al CCPA para mantener registros de los CPA y de establecer procedimientos de investigación y de disciplina a sus miembros. Aunque no existe un acuerdo de supervisión independiente sobre las auditorías en Costa Rica; de conformidad con la Ley N° 1038, el CCPA es responsable de la supervisión y seguimiento de la práctica profesional de los CPA, que tienen la responsabilidad legal exclusiva para prestar servicios de auditoría.

El CCPCR regula los contadores y técnicos en contabilidad, comúnmente llamados Contadores privados. Los miembros de la CCPCR tienen la responsabilidad exclusiva en virtud de la ley para la preparación de los registros contables y estados financieros. El CCPCR es una asociación voluntaria que regula sus miembros y proporciona entrenamiento. Su mandato no incluye ninguna obligación de emitir o establecer normas.

Los miembros del CCPA deben tener un título universitario en contabilidad y están obligados a tener dos años de experiencia profesional. Los miembros del CCPCR no están obligados a tener un título universitario o un nivel mínimo de experiencia. Así mismo, de acuerdo con una decisión judicial de Costa Rica, el desarrollo profesional continuo no es un requisito obligatorio para los contadores profesionales.

Los auditores que prestan servicios a las entidades reguladas deben estar registrados en la Superintendencia General de Entidades Financieras [SUGEF], que gestiona el registro en nombre de los otros reguladores. Para ser incluido en el registro, los auditores deben ser miembros del CCPA.

Los contadores profesionales en Costa Rica pueden ser miembros de ambas organizaciones. Si los miembros del CCPA desean prestar servicios en el sector privado, deben ser también miembros del CCPCR, ya que en virtud de la ley, son los miembros del CCPCR quienes

tienen el derecho exclusivo para preparar los registros contables y los estados financieros de las diversas entidades.

## Ética en Costa Rica

La conducta ética es el conjunto de características que todo CPA, al ser depositario de la fe pública en Costa Rica, debe contener. Del Código de Ética Profesional del Contador Público Autorizado y de la Contadora Pública Autorizado, del CCPA, se extraen las siguientes:

- superioridad en una habilidad en particular obtenida por educación y entrenamiento
- aceptación de obligaciones para con la sociedad como un todo
- un punto de vista fundamentalmente objetivo en todas las tareas delegadas y
- rendición de servicios profesionales, con un alto nivel de comportamientos y ejecución.

Así mismo, el CPA debe distinguirse en su ejercicio profesional por orientarse en los siguientes principios establecidos en el Código:

- *Experiencia*: reconocer la necesidad de que el CPA esté debidamente capacitado en el campo en que se desenvuelve, ya sea para brindar sus servicios como profesional independiente o como profesional subordinado, con diligencia y competencia
- *Transparencia*: El CPA debe caracterizarse por la honradez, la objetividad, la franqueza, la responsabilidad, la confidencialidad y la integridad
- *Independencia*: En todas sus actuaciones, el CPA debe ser justo, sin dejarse persuadir o intimidar, tener libre criterio y evitar que la influencia de terceras partes obstaculicen su objetividad

- *Credibilidad:* Velar por que en todas sus actuaciones, ya sea como profesional independiente o subordinado, prevalezcan siempre los más altos valores morales y las normas legales, profesionales y técnicas actuales y reconocidas generalmente. Un CPA debe actuar de manera consistente con la buena reputación de la profesión y abstenerse de cualquier comportamiento que pudiera desacreditar a una persona o profesión. Debe cuidar las relaciones con sus colaboradores, colegas, clientes y con el CCPA, de tal manera que siempre enaltezca la dignidad de la profesión y el espíritu de grupo
- *Actualización profesional:* El CPA está obligado a mantenerse en una continua capacitación, con el propósito de suministrar al público servicios basados en el desarrollo actualizado de la práctica, bajo estándares de legalidad y que sean soluciones para los negocios.

### **Formación académica**

Es requisito indispensable el grado de Licenciatura en Contaduría Pública o su equivalente, en una universidad cuyo plan de estudios esté debidamente avalado por el Consejo Nacional de Educación Superior [CONESUP], o el Consejo Nacional de Rectores [CONARE], según corresponda. Así mismo, para estar incorporado debe observar los requisitos de admisión, que incluyen dos años de práctica profesional dirigida, solicitados por el CCPA.

Esta formación académica debe estar acorde con la NIE 2, y con la Circular 20-2016 'Plan de Contenidos Mínimos para la Carrera de Bachillerato Universitario y Licenciatura de Contaduría Pública, la cual orienta y dispone los contenidos mínimos que se considera deben ser cubiertos para la formación académica del CPA.

### **Experiencia práctica**

El CCPA vela porque sus profesionales posean la experiencia previa que los acredita para dar los servicios previstos en las NIA. Esta práctica profesional debe ser suficiente para garantizar al interés público que el CPA que se incorpora pueda ejercer adecuadamente las funciones previstas en el articulado de la Ley N° 1038 como depositarios de la fe pública, así como para auditar y atestiguar de los actos de terceros ante las autoridades y la sociedad en general.

### **Áreas de competencia y servicio**

Por la formación académica del profesional en contaduría pública y la constante actualización profesional a la que está obligado el CPA, éste está en capacidad de desenvolverse en una o varias de las áreas profesionales que se mencionan a continuación, aunque no las únicas:

- Auditorías financieras siguiendo las normas y procedimientos técnicos vigentes a nivel internacional, las disposiciones del CCPA y los lineamientos de los entes reguladores del Sistema Financiero Nacional
- Auditorías de cumplimiento de acuerdo con las normas técnicas y legales comúnmente aceptadas en ese tipo de trabajo. El CPA emite un informe en el que indica si los procedimientos, políticas, reglamentos y otros, de la entidad auditada, se están cumpliendo y cuantifica el grado de su cumplimiento cuando así sea posible, abarcando los aspectos de prevención y detección de lavado de dinero, conforme a las normas aplicables al trabajo
- Diseño y evaluaciones de los sistemas de control interno con base a la técnica y riesgos, para dictaminar sobre el mismo y hacer las recomendaciones pertinentes para su mejor administración, conforme a las normas aplicables al servicio
- Auditorías de gestión para calificar la eficiencia, eficacia y economía de las entidades económicas, con base en los parámetros técnicos correspondientes para emitir una opinión acerca de la productividad con que la entidad está siendo operada por su administración, conforme a las normas aplicables al servicio

- Auditorías de sistemas para recolectar y evaluar evidencias que determinen si los sistemas de información y recursos relacionados salvaguardan adecuadamente los activos, mantienen la integridad de los datos y del sistema, proveen información fiable, logran efectivamente las metas de la organización, utilizan los recursos de manera eficiente y mantienen actualizados los controles internos
- Actuar como auditor interno en el sector gubernamental, según los lineamientos de la Ley de Control Interno N° 8292, y su Reglamento y demás disposiciones de la Contraloría General de la República y las Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna
- Actuar como auditor interno en empresas del sector privado conforme con la normativa vigente, la experiencia en el sector específico o afines al que la empresa pertenece (industrial, comercial, servicios, financiero), y ser un conocedor principalmente de la auditoría de corte operativo
- Actuar como oficial de cumplimiento o riesgo de una entidad, para la evaluación del riesgo de sus operaciones, así como el cumplimiento de los deberes formales a que son sometidas
- Realizar trabajos para atestiguar (certificaciones y otros) conforme con las NIA y otras normas aplicables al cliente
- Actuar como perito contable y financiero, que consiste en que el CPA, es contratado como un experto, en el área financiera-contable, por un tribunal arbitral o juzgado, para emitir una opinión técnica sobre los criterios y montos financieros o contables que se discuten en un proceso legal que es esté desarrollando
- Realizar otros procedimientos relacionados, como son los procedimientos convenidos, compilación de información financiera o de otro tipo, preparación de declaraciones de impuestos o declaraciones informativas. Es importante hacer la salvedad que en el desempeño de este rol, el CPA no puede emitir una opinión sobre la información que el mismo prepara
- Auditoría y consultoría en la gestión de tributos, mediante un rol que ayude a las organizaciones a determinar los impuestos adecuadamente y minimice la posibilidad de incurrir en un delito fiscal por desconocimiento del tema y su aplicación
- El CPA se puede desempeñar como consultor, asesor o especialista, observando las disposiciones relacionadas al campo en que se desarrolle

- Actuar como gerente financiero de cualquier empresa pública o privada, en cuyo caso su rol es de ejecutor más que de fiscalizador.

## **Adopción de las normas internacionales**

### **Normas Internacionales de Calidad [NICC].**

La Ley N° 1038 le otorga al CCPA la autoridad para regular la calidad de los servicios prestados por los auditores. Para ejercer su mandato, el CCPA ha establecido un sistema de revisiones de aseguramiento de la calidad para todos los contadores públicos que ejerzan la profesión y ha adoptado la NICC 1 y la NIA 220.

### **Normas Internacionales de Educación [NIE].**

El marco regulatorio que define el desarrollo profesional inicial está fragmentado. Las universidades son responsables de establecer los requisitos para la obtención de un título de licenciatura y luego las organizaciones profesionales de contabilidad definen los requisitos para su afiliación. Los requisitos establecidos para el desarrollo profesional inicial por el CCPA son menos estrictos que los de las NIE, y los requisitos del CCPCR no están vinculados a los establecidos en las NIE.

El desarrollo profesional continuo para los profesionales de la contabilidad no es un requisito obligatorio de acuerdo con una decisión judicial que falló en contra de la Ley N° 1038, en las secciones que tienen por objeto la creación de este requisito adicional.

### **Normas Internacionales de Auditoría [NIA].**

De acuerdo con la Ley N° 1038 el CCPA es responsable de establecer las normas de auditoría para las empresas no reguladas en Costa Rica. El CCPA ratificó la adopción de las NIA a finales del 2014. Además, la Ley N° 7732 otorga al CONASSIF la autoridad para establecer normas de contabilidad y auditoría para las entidades reguladas y el CONASSIF en el Acuerdo SUGEF 32-10 estipula que los auditores externos de las entidades reguladas deben utilizar las NIA adoptadas por el CCPA.

### **Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad.**

La Ley N° 1038 confiere al CCPA la autoridad para establecer normas éticas para los CPA. De esta forma el CCPA cuenta con su propio Código de Ética; sin embargo, a través de un proceso de convergencia este busca asegurar la alineación con el Código de Ética del IESBA. Así mismo, en el Acuerdo SUGEF 32-10, CONASSIF exige que los auditores externos de las entidades reguladas deben utilizar el Código de Ética del IESBA.

El CCPCR también tiene implementado un código de ética entre sus miembros, pero este no está relacionado con el Código de Ética del IESBA.

### **Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público [NICSP].**

De acuerdo con la Ley N° 8131 de 2001, Ley de la Administración Financiera de la República y Presupuesto Públicos, la oficina de la Contabilidad Nacional es la encargada de establecer las normas de contabilidad para el sector público. La adopción de las NICSP se contempla de forma general como parte de una iniciativa de gestión financiera de modernización gubernamental que será implementado en fases para el año 2021. Como parte de este proyecto, la

Presidencia y el Ministerio de Hacienda, a través del Decreto N° 36961-H, adoptó las NICSP en enero del 2016.

### **Normas Internacionales de Información Financiera [NIIF].**

De acuerdo con la Ley N° 1038 el CCPA es responsable de establecer las normas de contabilidad para las entidades no reguladas en Costa Rica. El CCPA adoptó las NIIF para las PYMES desde el 2009 y ratificó la adopción de las NIIF completas en el 2014, ambas normativas por referencia y sin modificación. Además, el CONASSIF ha adoptado las NIIF a través del Acuerdo SUGEF 34-02, que requiere que las entidades reguladas de utilicen las normas contables emitidas por el CCPA.

Por otra parte, el Ministerio de Hacienda aprobó las NIIF por medio de la Resolución N° 52-01 y el Decreto N° 18455-H que contiene el Reglamento de la Ley al Impuesto sobre la Renta, que requieren que los sistemas contables utilizados para generar información tributaria, apliquen las normas contables emitidas por el CCPA.

Con el propósito de que el CCPA pueda llevar a cabo un programa destinado a mejorar la calidad de la información financiera, el Banco Interamericano de Desarrollo [BID] a través del Fondo Multilateral de Inversiones, concedió una donación de USD 435,000. Según el presidente del BID, Enrique Iglesias, estos recursos sirven para apoyar a las organizaciones públicas y privadas a preparar un plan de acción con un cronograma definido para aplicar en Costa Rica de manera generalizada y uniforme las NIIF y las NIA.

“La aplicación de dichos estándares mejorará el clima de negocios y de inversión, y aumentará la eficiencia del mercado financiero por el aumento de la transparencia y la homogeneidad de los datos de las empresas”, afirmó Iglesias y agregó que los recursos también

son para el financiamiento de un plan de capacitación y asistencia técnica para la ejecución de un proyecto que mejore el control de calidad de la profesión contable. Con esto, se fortaleció al CCPA para aumentar su capacidad de fiscalizar el cumplimiento de las NIIF y las NIA.

### **CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO**

En el capítulo tercero se formulará la manera de realizar la investigación con todos los elementos que esta requiere y así comprender los criterios para estructurar más formalmente la idea de investigación.

#### **Enfoque de la Investigación**

Para el presente proyecto se utilizará un enfoque cualitativo ya que se utilizará la recolección de datos sin medición numérica para descubrir o afinar preguntas de investigación en el proceso de interpretación (Hernández, Fernández, & Baptista, 2014, pág. 7). Es importante recordar que el objetivo general de este estudio es plantear una herramienta para la aplicación de un sistema de control de calidad, basado en la Norma Internacional de Control de Calidad [NICC] 1 vigente al 31 de diciembre de 2017, específicamente para contadores públicos que ejercen en forma independiente en Costa Rica. Como instrumento de recolección de los datos se utilizarán entrevistas.

Debido a la naturaleza de los objetivos de esta investigación, se considera la aplicación del enfoque cualitativo, en el que es posible completar la revisión de la literatura pertinente en cualquier estadio de la investigación, desde la revisión previa al planteamiento del problema hasta en la etapa de reporte de resultados, ya que en ocasiones se debe estar regresando a fases anteriores del proceso. Otra característica es la necesidad de una sensibilización con el entorno donde se efectúa el estudio, permitiendo la detección de fuentes de datos e informantes que dirijan la investigación en una inmersión hacia el tema de interés, donde prácticamente la muestra, la recolección de datos y su análisis se realizan casi al mismo tiempo (Hernández et al., 2014, pág. 8).

Los datos se obtienen de las perspectivas y puntos de vista de los sujetos de la muestra, capturando sus aspectos subjetivos como pueden ser las experiencias y prioridades en el desarrollo de su profesión contable, es por esto los datos no son estandarizados ni predeterminados. Esta recolecta de información se hace con preguntas abiertas, revisión documental, observaciones no estructuradas, entrevistas, entre otros, permitiendo que el proceso se mueva entre las preguntas y la teoría desarrollada, construyendo el conocimiento desde la realidad que observan los participantes de la indagación (Hernández et al., 2014, pp. 8-9).

Así mismo, Hernández et al. (2014), citando a Creswell (2013b) y Neuman (1994) indica que una de las actividades principales de la investigación cualitativa se puede resumir en que se “extrae significado de los datos y no necesita reducirlos a números ni debe analizarlos estadísticamente” (pág. 10).

De esta forma, en este trabajo el mecanismo óptimo para la recolección de datos es mediante una entrevista a los participantes, elaborada con preguntas abiertas y que permita construir con base en sus respuestas, la forma en que ellos aplican controles y procedimientos para mantener la calidad requerida en el entorno, en los servicios que brindan.

### **Método de la Investigación**

Esta investigación se abordará con un diseño cualitativo narrativo debido a que la problemática de estudio plantea preguntas o situaciones relacionadas con el control de la calidad sobre el ejercicio profesional de un sector específico, que en este caso son los contadores públicos que ejercen de forma independiente en Costa Rica. Así mismo se pretende brindar una solución aplicativa en la figura de un manual que contenga un sistema de control de calidad, que abarque los requisitos impuestos en la Norma Internacional de Control de Calidad [NICC] 1 y que contenga las políticas internas y los procedimientos de aplicación de las mismas, enfocado específicamente

en la dimensión de un profesional que ejerza de forma independiente, cuente o no con personal asistente.

De acuerdo con Hernández et al. (2014, pág. 492), los diseños narrativos se han utilizado en diversos campos y disciplinas, incluyendo sistemas de calidad, donde el análisis de narrativas respecto a experiencias de profesionales, permiten comprender el cambio empresarial sobre la implantación de nuevos sistemas en una actividad comercial.

El investigador contextualiza la época y lugar donde ocurrieron las experiencias y reconstruye historias individuales, los hechos, la secuencia de eventos y los resultados e identifica categorías y temas en los datos narrativos, para finalmente entretejerlos y armar una historia o narrativa general (Hernández et al., 2014, pág. 487).

### **Fuentes de Información**

Para desarrollar la presente investigación se recolectará la información de una muestra de contadores públicos que ejercen de forma independiente en Costa Rica. Para la selección de las personas participantes en la investigación se obtendrá el listado de la población de contadores públicos que se encuentran activos a la fecha del trabajo de campo de investigación. Este listado se encuentra disponible en la página de internet del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica [CCPA].

La muestra de esta investigación no pretende ser representativa de toda la población y los resultados de la recolección de información no buscan tener una perspectiva probabilística. Así mismo el muestreo se efectuará con el enfoque de 'muestras en cadena o por redes', ya que a los contadores públicos seleccionados se les preguntará si conocen a otros colegas que pueda proporcionar más datos o ampliar la información. De acuerdo con Hernández et al. (2014):

los estudios cualitativos el tamaño de muestra no es importante desde una perspectiva probabilística, pues el interés del investigador no es generalizar los resultados de su estudio a una población más amplia. Lo que se busca en la indagación cualitativa es profundidad (pág. 384).

El tamaño de la muestra ha sido determinado utilizando los tres factores que menciona Hernández et al. (2014):

1. Capacidad operativa de recolección y análisis (el número de casos que podemos manejar de manera realista y de acuerdo con los recursos que tenemos)
2. El entendimiento del fenómeno (el número de casos que nos permitan responder a las preguntas de investigación, que más adelante se denominará “saturación de categorías”)
3. La naturaleza del fenómeno en análisis (si los casos o unidades son frecuentes y accesibles o no, si recolectar la información correspondiente lleva poco o mucho tiempo) (pág. 384).

Otra fuente de datos cualitativos para la presente investigación es el documento de la Norma Internacional de Control de Calidad [NICCC] 1, como marco base en la delimitación de la problemática que motiva el estudio.

A continuación se presenta una tabla para resumir las fuentes de esta investigación:

| Objetivo | Muestra |
|----------|---------|
|          |         |

|   |   |
|---|---|
| <p><b>1. Determinar los elementos requeridos en la Norma Internacional de Control de Calidad [NICC] 1 vigente al 31 de diciembre de 2017, para un contador público que ejerce en forma independiente.</b></p>                 | <p>Texto de la Norma Internacional de Control de Calidad [NICC] 1</p>   |
| <p><b>2. Establecer las políticas internas y los procedimientos aplicables a un contador público que ejerce de forma independiente, para el establecimiento de un sistema de control de calidad.</b></p>                      | <p>5 contadores públicos que ejercen de forma independiente en Costa Rica y también se discutirán los resultados con representantes de la Unidad de Control de Calidad del CCPA</p> |
| <p><b>3. Relacionar los elementos de la Norma Internacional de Control de Calidad [NICC] 1, con las políticas internas y los procedimientos aplicables a un contador público para proponer un manual de implantación.</b></p> | <p>5 contadores públicos que ejercen de forma independiente en Costa Rica y también se realizará por lo identificado en la Norma</p>  |

### Unidades de Análisis

Para efectos de la presente investigación se definen las siguientes tres unidades de análisis:

#### **Categoría 1: La Norma Internacional de Control de Calidad [NICC] 1**

La NICC 1 establece normas y lineamientos sobre las responsabilidades de las firmas de contadores públicos y de los contadores públicos independientes sobre su sistema de control de calidad para auditorías y revisiones de información financiera, trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados.

## **Categoría 2: Los elementos de un sistema de control de calidad**

Los elementos de un sistema de control de calidad para el ejercicio de la contaduría pública son:

- Responsabilidad del líder o contador público independiente sobre el control de calidad en su práctica
- Requisitos de ética aplicables
- Aceptación y continuidad de las relaciones profesionales con los clientes y trabajos específicos
- Recursos humanos
- Desempeño del trabajo
- Monitoreo.

## **Categoría 3: Las políticas y los procedimientos de un sistema de control de calidad**

El sistema de control de calidad consiste en políticas diseñadas para que el contador público independiente y su personal cumplan con las normas profesionales, y con los requisitos regulatorios y legales, de forma que los informes que emiten sean apropiados en las circunstancias; así como los procedimientos necesarios para implementar y monitorear el cumplimiento de dichas políticas.

### **Instrumentos**

#### **Entrevistas**

En el desarrollo de la presente investigación se recolectará la información con el uso de entrevistas para la muestra de contadores públicos participantes del estudio, ya que en el diseño narrativo “regularmente se utilizan como herramienta de recolección de los datos a las entrevistas” (Hernández et al., 2014, p.488).

Las percepciones sobre calidad y la cantidad de recursos utilizables por los contadores públicos para abordar el tema de calidad puede ser variable de un participante a otro, según el tamaño de sus actividades profesionales y el tipo de los servicios que presta; por lo tanto la entrevista a utilizar es de tipo semiestructurado. De acuerdo con Hernández et al. (2014):

Las entrevistas semiestructuradas se basan en una guía de asuntos o preguntas y el entrevistador tiene la libertad de introducir preguntas adicionales para precisar conceptos u obtener mayor información. Las entrevistas abiertas se fundamentan en una guía general de contenido y el entrevistador posee toda la flexibilidad para manejarla (pág. 403).

En el Apéndice A se incluye la guía o protocolo de la entrevista semiestructurada que se empleará en los contadores públicos participantes en el estudio sobre sistema de control de calidad cuando se ejerce individualmente.

## **Proceso para la Recolección y Análisis de Datos**

### **Proceso de recolección de datos**

Para el presente apartado se inicia con la descripción de las fases en las que se llevará a cabo el proceso de recolección de datos:

Fase 1: Contacto con los participantes - Se establece el primer contacto con las fuentes de información, se solicita la colaboración y participación en el estudio. Para la presente investigación se contactó a los contadores públicos que ejercen de forma independiente que formarán parte de la muestra.

Fase 2: Documentos - En esta fase se revisa la NICC 1 para determinar la información relevante respecto a los requisitos establecidos por cada uno de los elementos del sistema de control de calidad.

Fase 3: Entrevista - En esta fase se recolecta la información por medio de entrevistas semiestructuradas, que abordará los aspectos del sistema de control de calidad que aplican en su práctica profesional. Así mismo la guía de entrevista cuenta con un diseño inicial de preguntas orientadas a los elementos indicados.

Fase 4: Segunda entrevista - En caso de ser necesario se aplica una segunda entrevistas a los participantes con el fin de llegar a la saturación de datos.

### **Proceso de análisis de datos**

Para el iniciar el procedimiento de análisis de datos, se transcriben las entrevistas y observaciones obtenidas por medio de la recolección de datos. Al ser el estudio de enfoque cualitativo, el análisis de datos se realizará por medio de las codificaciones de primer y segundo nivel, ya que según Hernández et al. (2014) “Por medio de la codificación en un primer y segundo planos (inicial y central), los datos continúan reduciéndose hasta llegar a los elementos centrales del análisis. En cada paso disminuye el número de códigos” (pág. 443).

Debido al tamaño de la muestra, en la cual los participantes de la investigación no corresponde a una gran cantidad de sujetos, el objeto del análisis de datos se centrará en identificar los aspectos o limitaciones que se presenten en común entre los participantes, respecto a las políticas y procedimientos que tienen implementados dentro de su sistema de control de calidad.

Además, se realizará triangulación de los datos, por medio de la relación entre las entrevistas a los participantes, el marco de referencia y la revisión de la NICC 1, lo cual permite que comprender con mayor profundidad la aplicación de controles de calidad sobre los trabajos que realizan los contadores públicos que ejercen independientemente.

## CAPÍTULO IV: ANÁLISIS DE RESULTADOS

A continuación se procede al desarrollo y análisis de los resultados para cada uno de los objetivos específicos de la investigación.

El primer objetivo es determinar los elementos requeridos en la Norma Internacional de Control de Calidad [NICC] 1 vigente al 31 de diciembre de 2017; para lo cual se procede a la lectura y revisión de la NICC 1 y se extrae cada uno de los requerimientos contenidos en la normativa. De acuerdo con la Norma los requisitos para una firma de auditores también son los mismos para un contador público que ejerce de manera independiente, lo cual queda implícito al incorporar que la definición de ‘firma de auditoría’ incluye a los profesionales que ejercen individualmente. Sin embargo, si no se cuenta con personal, algunos requisitos resultan no ser aplicables.

Queda establecido que las firmas de auditoría deben cumplir cada uno de los requerimientos de la Norma, pero establece una salvedad; que permite que según las circunstancias algunos requerimientos resulten no ser aplicables por la naturaleza de los servicios que presta la firma.

De una manera general se estipula que cada firma debe establecer y mantener un sistema de control de calidad que abarque los seis elementos que se abordan más adelante, y que dicho sistema debe contener políticas y procedimientos para cada uno de esos elementos, los cuales deben estar documentados y haber sido comunicados a todo su personal.

El segundo objetivo específico de esta investigación es establecer las políticas internas y los procedimientos que aplican los contadores públicos que ejercen de forma independiente, en relación con su sistema de control de calidad. Para el análisis de los datos obtenidos por medio de

la aplicación de las entrevistas, se procede a tabular la información obtenida de los entrevistados, después de enlistar los requisitos de la Norma, de conformidad con el primer objetivo.

Para completar el análisis de los datos e incorporar el tercer objetivo específico de mi investigación, se procede a relacionar los elementos de la Norma Internacional de Control de Calidad [NICCC] 1, con las políticas internas y los procedimientos aplicables a un contador público independiente para proponer un manual de implantación.

### **Responsabilidades de liderazgo en la calidad de la firma de auditoría**

#### **Requisitos de la Norma**

Las políticas y procedimientos deben estar diseñados para promover una cultura interna orientada a reconocer que es esencial la calidad en la realización de todos los trabajos. Asimismo, dichas políticas deben requerir expresamente que el presidente ejecutivo (o su equivalente) asuma la responsabilidad última de todo el sistema de control de calidad de la firma.

El funcionamiento del sistema de control de calidad debe estar asignado en una o varias personas, y las políticas y procedimientos deben asegurar que ese o esos responsables tengan la capacidad, la experiencia y la autoridad suficientes, y necesarios para desempeñar esa función.

#### **Políticas y procedimientos de los entrevistados**

Todos los entrevistados coincidieron en la importancia de realizar sus trabajos aplicando la máxima calidad posible; además, al ser contadores públicos que trabajan en forma independiente o que laboran en firmas muy pequeñas integradas como máximo por dos contadores públicos

autorizados, que es el caso de dos de los entrevistados, cada uno ha asumido la responsabilidad última por la calidad en el desarrollo de sus prácticas profesionales.

De los cinco entrevistados solamente uno indicó que para promover y difundir una cultura de calidad, transmite mensajes al personal mediante una capacitación anual o en sesiones particulares cuando surgen situaciones particulares en los trabajos. En los demás casos la tendencia es asumir que la calidad es algo implícito en cada profesional.

En cuanto al perfil de la persona que se designa como responsable de la calidad dentro de una práctica profesional, todos los entrevistados coincidieron en que debe ser un contador público autorizado que cuente con un alto nivel de experiencia y de capacitación en control de calidad, que demuestre responsabilidad y compromiso con la calidad.

### **Relación entre requisitos de la Norma y las políticas y procedimientos de los entrevistados**

Cada uno de los entrevistados tiene una concientización sobre la importancia de prestar servicios que cumplan con estándares de calidad, lo cual está alineado con los requisitos de la Norma relativos a la responsabilidad sobre el liderazgo en la calidad en la práctica profesional. Todos los participantes apuntaron en designarse como responsables de la calidad en sus prácticas profesionales, y luego listaron las características de experiencia y capacitación sobre control de calidad que debe tener el responsable. Aquí nuevamente sus tendencias están alineadas con el requerimiento de la Norma en cuanto a los atributos que debe tener la o las personas que ejerzan dicha función.

Cuando la Norma aborda el tema de las responsabilidades, deja ver que para garantizar el correcto funcionamiento de todo el sistema de control de calidad, es probable que se requieran de varios responsables y no de uno solo. La responsabilidad final sobre todo el sistema recae sobre el

presidente de la firma, pero las responsabilidades del manejo cotidiano de los temas de calidad, o de los temas de independencia y ética, así como del monitoreo del sistema de control de calidad pueden delegarse en otras personas claves dentro de la firma.

En este aspecto cabe analizar por separado a un profesional que ejerce de manera independiente, ya que sobre él recaen todas las responsabilidades del funcionamiento del sistema de control de calidad, no solo como responsable último sino también con la gestión de los aspectos del día a día que van surgiendo. Las únicas excepciones son las responsabilidades de aspectos relacionados con la revisión de control de calidad y con el monitoreo, ya que estas incluyen revisiones cíclicas de trabajos, en las que el revisor de control de calidad o bien el encargado de monitoreo no pueden ser el propio contador público que hizo dicho trabajo. Por lo que esto representa un reto de cumplimiento entre los contadores públicos independientes. Estos aspectos o limitaciones se tomarán en consideración en la propuesta de manual de este trabajo de investigación.

Al analizar el manual que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica emitió como sugerencia para que lo implementaran tanto las firmas como los contadores independientes, se aprecia que efectivamente se asigna la responsabilidad general sobre el control de calidad a cargo del socio líder ejecutivo de la firma, pero no se indica un detalle de cuáles son esas responsabilidades.

### **Requerimientos de ética aplicables**

#### **Requisitos de la Norma**

Es necesario la creación de políticas y procedimientos que estén orientados a proporcionar una seguridad razonable de que, tanto la firma como todo su personal cumplen todos los

requerimientos de ética que sean aplicables, incluyendo mantener la debida independencia cuando sea exigido.

Las políticas y procedimientos deben permitir una adecuada identificación y evaluación de las circunstancias y relaciones que amenazan la independencia; así como la adopción de las medidas necesarias para eliminar o reducir esas amenazas a un nivel aceptable por medio de salvaguardas; o en el caso pertinente, renunciar al trabajo, siempre y cuando el entorno legal lo permita.

Por lo tanto las políticas y procedimientos tienen que requerir:

- Que el socio de cada trabajo provea a la firma de la información relevante de cada cliente, incluyendo el alcance de los servicios, de manera que la firma pueda valorar el impacto global sobre los requisitos de independencia,
- Que el personal informe a la firma lo antes posible sobre cualquier circunstancia o relación que amenace la independencia,
- Que se recopile y comunique al personal la información relevante que permita determinar fácilmente si se cumplen los requisitos de independencia,
- Que la información relacionada con la independencia pueda mantenerse y actualizarse constantemente, y
- Que se adopten acciones adecuadas para gestionar las amenazas que se identifiquen y cuyo nivel no sea aceptable.

La Norma estipula el establecimiento de políticas y procedimientos que le aporten a la firma una seguridad razonable de que cualquier incumplimiento del personal con los requisitos de independencia es notificado a la firma, así como al socio del trabajo u otro personal relevante a cargo de resolver el incumplimiento. Las medidas de remediación adoptadas también deben ser comunicadas a la firma para determinar si fueron suficientes o si se requieren acciones adicionales.

La firma debe obtener de todo el personal por escrito, como mínimo anualmente, una confirmación del cumplimiento de todas las políticas y procedimientos relacionados con la independencia.

Para todos los trabajos donde se proporciona un grado de aseguramiento, cuyo personal de categoría superior sea el mismo asignado por un periodo largo de tiempo, deben determinarse políticas y procedimientos que establezcan criterios para establecer salvaguardas que mitiguen la amenaza de familiaridad.

Las políticas y procedimientos deben requerir la rotación cada cierto tiempo del socio del trabajo, así como del o de los revisores de control de calidad, para los trabajos de auditoría de entidades cotizadas.

### **Políticas y procedimientos de los entrevistados**

De los cinco contadores públicos que participaron en la investigación solamente uno indica que para promover el cumplimiento de los requisitos de ética aplicables a los trabajos, se da una capacitación anual a todo el personal pertinente. Los demás entrevistados, aunque indican que se preocupan por el cumplimiento, utilizan mecanismos informales en los que no se registra alguna documentación comprobatoria.

Con respecto a la detección de las amenazas que puedan surgir o afectar la independencia del profesional en la realización de su trabajo, se observa una tendencia a realizar este proceso desde el primer contacto con el cliente, por medio de entrevistas con la gerencia o personal clave donde se obtiene un conocimiento inicial del cliente. También tres de los participantes indicaron

que siempre están atentos durante el desarrollo del trabajo a cualquier nueva amenaza que surja durante las comunicaciones con el cliente, o bien durante la supervisión de las tareas de auditoría cuando se cuenta con personal asistente.

Para el establecimiento de salvaguardas con la finalidad de reducir el riesgo de las amenazas identificadas, solamente uno de los entrevistados indica que utiliza como ayuda las salvaguardas que se proponen en el Código de Ética del IESBA, y que tiene como procedimiento aplicar una rotación del personal para mitigar el surgimiento de cierto tipo de amenazas como por ejemplo la familiaridad. Otros dos de los participantes indicaron que en lugar de gestionar el riesgo prefieren renunciar a los trabajos donde consideren que existe un riesgo de amenaza importante.

Entre los participantes que realizan trabajos utilizando la asistencia de personal, ya sea permanente o temporal, ninguno de los contadores públicos cuenta con políticas y procedimientos para que dicho personal reporte las amenazas que ellos mismos identifican durante el desempeño del trabajo que se les asignó.

En cuanto al requisito de obtener una confirmación por escrito de los contadores públicos independientes y de su personal, sobre el cumplimiento de las políticas y procedimientos de independencia, cuatro de los entrevistados indican que efectúan dicha confirmación de manera anual, mientras que uno de los entrevistados indica que no cumple con ese requisito. La aplicación de este procedimiento varía de profesional en profesional, ya que tres indicaron que la hacen por cliente, y solamente uno indicó que la hace anual pero por cada colaborador utilizando un listado de los clientes vigentes a la fecha del procedimiento de confirmación, de forma que cuando se contrata algún nuevo cliente se le solicita a cada colaborador que actualice su estatus confirmando su independencia con respecto a ese nuevo cliente.

## **Relación entre requisitos de la Norma y las políticas y procedimientos de los entrevistados**

Los profesionales que participaron en esta investigación están conscientes de la importancia de anteponer el cumplimiento de los requerimientos que permitan mantener una conducta ética y una relación de independencia con sus clientes. Cada uno de los contadores públicos independientes fueron entrenados en estos temas de ética e independencia como parte de su formación profesional y al incorporarse al Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. La Norma requiere que exista una actualización constante en estos temas, debido a los cambios que van surgiendo en las disposiciones periódicas no solo a nivel local, sino a nivel internacional.

Las políticas y procedimientos mencionados por los entrevistados no enfatizan el tema de que la actualización en temas de ética e independencia debe ser una piedra angular en este elemento de un sistema de control de calidad. Incluso la lectura periódica de las normas vigentes en estos temas tales como los Códigos de Ética del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y del IESBA ayudan al proceso de identificación de amenazas y a la formulación de salvaguardas para reducir su impacto a nivel aceptable.

Sobre el procedimiento de confirmación por parte del personal sobre su conocimiento, actualización y apego a las políticas y procedimientos de ética e independencia de la práctica profesional, la investigación determinó que existen diferentes criterios de interpretación sobre los objetivos de la NICC 1, ya que algunos de los entrevistados aplican la confirmación del personal solo a nivel de cada trabajo específico y otros solo hacen la confirmación anual de cada colaborador. Aunque ambos procedimientos son adecuados, para cumplir el requerimiento de la Norma puede ser necesario aplicar ambos procedimientos de confirmación.

Al analizar el manual que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica emitió como sugerencia para que lo implementaran tanto las firmas como los contadores independientes, se observa que se proponen procedimientos apropiados que enfatizan la capacitación periódica en

temas de ética e independencia, y se diseñan procedimientos de confirmación anual eficientes para el personal. Un tema que no tiene procedimientos es el de las amenazas y las salvaguardas.

### **Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y trabajos específicos**

#### **Requisitos de la Norma**

Deben diseñarse políticas y procedimientos que brinden a la firma una seguridad razonable de que solamente iniciará o continuará relaciones y trabajos con clientes cuando:

- Cuenten con el tiempo, los recursos, las competencias y capacidades para hacerlo,
- Cumpla con los requerimientos aplicables sobre ética, y
- Haya evaluado la integridad del cliente y no cuente con información indicativa de falta de la misma.

Las políticas y los procedimientos deben requerir que se obtenga toda la información relevante que considere necesaria antes de aceptar un trabajo de un cliente nuevo, o bien antes de decidir si continuar con un trabajo recurrente, o incluso previo a la aceptación de un trabajo nuevo de un cliente existente.

También debe ser un requisito en las políticas y procedimientos, la identificación de posibles conflictos de intereses para la aceptación de un trabajo de un cliente nuevo o recurrente, con el fin de concluir si es adecuado o no aceptar el trabajo.

Otro aspecto es que las políticas y procedimientos deben requerir que se documente la forma en que se resolvieron todas las cuestiones problemáticas que se identificaron en el proceso de aceptación o continuidad de la relación con un cliente.

La Norma indica que es necesario el establecimiento de políticas y procedimientos, que tomen en cuenta las responsabilidades profesionales y legales del responsable del nombramiento de los trabajos, y la posibilidad de renunciar a un trabajo o a un cliente, en los casos en que se obtenga nueva información que de haber estado disponible con anterioridad, hubiese llevado a rechazar dicho trabajo.

### **Políticas y procedimientos de los entrevistados**

De los cinco contadores públicos entrevistados, cuatro indicaron que únicamente inician una relación de prestación de servicios a un cliente cuando están completamente seguros de que cuentan de manera propia con los conocimientos, la experiencia, la capacidad y los recursos necesarios para poder atender y concluir el trabajo requerido. Solamente uno de los participantes indicó que si no cuenta con alguno de esos elementos, buscaría asociarse con otro profesional calificado que reúna la experiencia y demás requisitos, para poder contratar y prestar el servicio de manera responsable y adecuada.

Con respecto a la revisión de los requisitos éticos, conflictos de independencia y conflictos de interés en forma previa a la aceptación de un cliente nuevo, o la continuación de una relación con un cliente recurrente, solamente dos de los contadores públicos participantes indicaron que documentan este proceso de manera formal utilizando un formulario de evaluación.

Solamente uno de los participantes de la investigación indicó que realiza una revisión de la integridad de los clientes potenciales, antes de aceptarlos y contratar algún trabajo. Para esto busca y analiza la información disponible que sea de dominio público, como por ejemplo la existencia de litigios o el cumplimiento al día de las obligaciones fiscales y de las obligaciones con la seguridad social. Todos los participantes indicaron que en el caso de los clientes recurrentes, con

base en el conocimiento del trabajo anterior y la trayectoria del cliente, se procede a evaluar la continuidad de la relación comercial.

### **Relación entre requisitos de la Norma y las políticas y procedimientos de los entrevistados**

Las políticas y procedimientos que aplican los entrevistados para evaluar si se cuenta con el tiempo, los recursos, las competencias y capacidades necesarios para prestar un servicio antes de elaborar una propuesta, están alineados con los requerimientos de la Norma.

En lo referente a la revisión del cumplimiento con los requerimientos aplicables de ética, y la revisión de la independencia y de cualquier conflicto de intereses con el cliente potencial, los procedimientos implementados por los contadores públicos que ejercen de forma independiente tienden a carecer de formalidad; aunque se busca el cumplimiento, hay una ausencia de documentación suficiente.

La evaluación de la integridad de los clientes potenciales no está siendo cubierta por los contadores públicos independientes, e incluso por las firmas pequeñas. Algunos procedimientos que no son complejos pueden incluir la revisión de la información disponible en internet sobre el cliente potencial, revisar los informes de los auditores anteriores, contactarlos e indagar con el cliente potencial el motivo por el cual cambió de contador público o de firma.

Al analizar el manual que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica emitió como sugerencia para que lo implementaran tanto las firmas como los contadores independientes, se observa que se proponen procedimientos diseñados para obtener una seguridad razonable de que solo se aceptan trabajos para los que se tienen los recursos y competencias pertinentes, se cumplen con los requisitos éticos y se le ha evaluado la integridad; sin embargo, no se abordan procedimientos para el caso en el que se deba renunciar a un trabajo y a la relación con un cliente.

## **Recursos humanos**

### **Requisitos de la Norma**

La firma debe elaborar políticas y procedimientos que le proporcionen una seguridad razonable de que cuenta con el personal suficiente, y que éste posee las competencias, capacidades y compromiso con los principios éticos, necesarios para prestar servicios de acuerdo con las normas profesionales y requisitos legales aplicables, así como para permitir la emisión de reportes adecuados según las circunstancias.

Para cada trabajo se debe asignar un socio responsable de ese encargo, y las políticas y procedimientos deben requerir que a los miembros clave de la gerencia del cliente, y a los responsables de su gobierno corporativo se les informe la identidad y la función de dicho socio.

Se debe enfatizar en las políticas y procedimientos que el socio de cada trabajo debe contar con las competencias, capacidades y autoridad necesarias para ejercer su rol; y con claridad se le deben definir y comunicar todas sus responsabilidades.

Las políticas y procedimientos también deben incorporar que el personal asignado a cada trabajo sea el más apropiado, porque cuenta con las capacidades y competencias necesarias para desempeñar ese trabajo de acuerdo con las normas profesionales y con los requisitos legales del entorno, permitiendo que el socio pueda emitir reportes acordes con las circunstancias.

### **Políticas y procedimientos de los entrevistados**

Entre los entrevistados solamente dos de ellos cuentan con subalternos y como consecuencia tienen políticas y procedimientos en temas de recursos humanos. Los otros tres participantes indicaron que no consideran que este elemento del sistema de control de calidad les sea aplicable, a menos que se vean en la necesidad de contratar personal asistente, en cuyo caso obtienen referencias sobre las capacitaciones y currículo profesional de esas personas.

Los dos participantes que se indican anteriormente indicaron que para garantizar que el personal ha adquirido las capacidades técnicas y las competencias necesarias para prestar los servicios que presta la firma, se les brindan capacitaciones continuas por medio del personal de mayor experiencia o buscando especialistas externos cuando el tema lo amerita. Por medio de esta capacitación constante se identifican las personas apropiadas o idóneas para asignarlas a determinados trabajos.

Aunque los dos participantes indicaron que se mantiene un expediente de cada colaborador para mantener el registro de las capacitaciones y de las horas de desarrollo profesional continuo, ninguno de estos dos, realiza evaluaciones formales y periódicas de desempeño de los colaboradores.

### **Relación entre requisitos de la Norma y las políticas y procedimientos de los entrevistados**

En general, debido a que tres de los entrevistados no cuentan con ningún personal asistente y prestan sus servicios completamente solos, los requisitos sobre recursos humanos dentro de su sistema de control de calidad resultan no ser aplicables. Sin embargo, estos profesionales que ejercen de forma independiente no son conscientes de que deben mantener procedimientos para documentar el control personal de sus horas anuales de desarrollo profesional continuo.

Ninguno de los entrevistados indicó tener procedimientos de evaluación de desempeño de algún tipo. Estos procedimientos buscan que se asocie la calidad con una recompensa al cumplimiento, que puede ser en la forma de bonos o incrementos en la remuneración del personal. El procedimiento de evaluación de desempeño tiene mucha utilidad en el logro de esta asociación entre calidad y retribución. Por otra parte un procedimiento apropiadamente diseñado puede permitir que las evaluaciones de desempeño se utilicen para detectar las áreas en que el personal de apoyo requiere de capacitación.

Al analizar el manual que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica emitió como sugerencia para que lo implementaran tanto las firmas como los contadores independientes, se observan suficientes procedimientos diseñados para obtener una seguridad razonable de que se cuenta con personal suficiente y competente para prestar los servicios de acuerdo con las normas profesionales y legales aplicables. Dicho manual incorpora las evaluaciones de desempeño, así como la necesidad de aplicación de medidas disciplinarias en casos de incumplimiento de las obligaciones que se le asignan a cada persona, no obstante, no hay ejemplos o guías sobre las posibles acciones disciplinarias.

## **Realización de los trabajos**

### **Requisitos de la Norma**

En las políticas y procedimientos de la firma se deben adicionar todos los aspectos que permitan favorecer la congruencia en la calidad de la realización de los trabajos, así como las responsabilidades de la supervisión y revisión de los mismos. En cuanto a la revisión, las responsabilidades deben seguir el principio de que el trabajo del personal menos experimentando debe ser revisado por el personal de mayor experiencia.

Todo lo relacionado con la gestión de consultas debe abordarse en las políticas y procedimientos, de forma que exista una seguridad razonable de que existen recursos suficientes para poder realizar consultas sobre temas complejos o controversiales; y que se documenta todo el flujo de las consultas, incluyendo su naturaleza, alcance, las conclusiones resultantes, la aceptación por parte del consultante y del consultor, así como la implementación de las conclusiones.

Las políticas y procedimientos deben requerir que en todas las auditorías de entidades cotizadas, y en los demás trabajos que resulte adecuado, se efectúe una revisión de control de calidad que brinde una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo de trabajo, así como de las conclusiones formuladas que tienen efecto en los informes. Con este fin, la firma debe establecer los criterios para clasificar los demás trabajos de auditoría, revisiones de información financiera histórica y trabajos que proporcionen cierto grado de aseguramiento, y definir cuales requieren de dicha revisión de control de calidad.

La naturaleza, el momento de aplicación y la extensión de la revisión de control de calidad de los trabajos deben establecerse en las políticas y procedimientos de la firma, requiriendo que en ningún caso se feche el informe del trabajo hasta que no se haya finalizado completamente su revisión de control de calidad.

La revisión de control de calidad debe abarcar por lo menos: la discusión de los temas significativos con el socio del trabajo, la revisión de la información sujeta al análisis, la revisión del informe propuesto, la revisión de la documentación relacionada con los juicios significativos que hizo el equipo del trabajo y de las conclusiones efectuadas; para finalmente evaluar dichas conclusiones a la luz del informe para determinar si este resulta ser apropiado.

Cuando el trabajo en cuestión es una auditoría de una entidad cotizada, la revisión de control de calidad, adicionalmente debe incluir la revisión del proceso de evaluación de

independencia que hizo la firma, la revisión de las consultas sobre temas complejos, controversiales, o sobre diferencias de opinión, y las conclusiones alcanzadas; y considerar si la documentación seleccionada refleja el trabajo hecho sobre juicios significativos y si sustenta las conclusiones alcanzadas.

Las políticas y procedimientos deben incorporar criterios para el nombramiento y selección del revisor de control calidad, considerando que su experiencia, calificación técnica y autoridad sean los necesarios para cumplir su función.

Otro aspecto que debe quedar establecido en políticas y procedimientos es que éstas deben estar diseñadas para preservar la objetividad del revisor, incluyendo procesos para que se le pueda hacer consultas sobre un trabajo sin comprometer su objetividad. También debe preverse la sustitución del revisor de control de calidad, si resulta que su capacidad para hacer una revisión objetiva se ve disminuida.

En las políticas y procedimientos se debe establecer la documentación necesaria para demostrar el proceso de revisión de control de calidad. La documentación debe corroborar que se siguieron todos los procedimientos y políticas de la firma relacionados con la revisión, que la revisión del trabajo se completó en la fecha del informe o antes, y que el revisor no tiene conocimiento de que existan asuntos pendientes que lo lleven a considerar que las conclusiones alcanzadas y los juicios significativos hechos por el equipo no son adecuados.

Es requerido que existan políticas y procedimientos para gestionar las diferencias de opinión, dando lineamientos para su tratamiento y resolución dentro del seno del equipo de trabajo, o con las personas consultas, o bien entre el socio del trabajo y el revisor de control de calidad asignado a ese mismo trabajo. Las conclusiones deben documentarse y el informe no debe fecharse hasta que se resuelvan todas las diferencias de opinión.

Deben establecerse políticas y procedimientos para que el equipo de cada trabajo termine de forma oportuna la compilación de todos los archivos y papeles de trabajo finales, en el momento en que se haya finalizado el informe del trabajo.

Adicionalmente, las políticas y procedimientos de la firma deben estar diseñados para garantizar la custodia, integridad, accesibilidad, confidencialidad y recuperación de todos los archivos, papeles de trabajo y evidencia de los trabajos; incluyendo su conservación por el periodo de tiempo que sea necesario para la firma, o por lo menos por el periodo establecido en la legislación donde opera la firma.

### **Políticas y procedimientos de los entrevistados**

Entre los entrevistados solamente dos de ellos cuentan con personal asistente y como consecuencia tienen políticas y procedimientos en temas de revisión y supervisión de los trabajos, donde el personal más experimentado revisa el trabajo del personal de menor experiencia. Los otros tres participantes indicaron que no consideran que este elemento del sistema de control de calidad les sea aplicable, a menos que lleguen a incurrir en la contratación de subalternos, en cuyo caso ellos mismos realizarían una supervisión constante del trabajo hecho.

Los cinco contadores públicos participantes en la investigación coincidieron que el procedimiento de consultas que realizan con terceros, queda documentado por escrito mediante el uso de correos electrónicos. Dicho medio les garantiza que las respuestas obtenidas también quedarán documentadas de la misma manera.

Solamente uno de los participantes indicó que ha implementado el requisito de la Norma respecto a la revisión de control de calidad, para lo cual cuenta con una persona con más de diez años de experiencia profesional, que se encuentra certificada en las normativas contables y de aseguramiento vigentes en el país (NIIF, NIIF Pymes, NICSP y NIA). Este profesional estableció criterios generales para la asignación de una revisión de control de calidad, como por ejemplo que fueran auditorías grandes en cuanto a presupuesto de horas o bien la relevancia del cliente dentro del tipo de industria o actividad en la que opera.

Ninguno de los contadores públicos entrevistados indica tener procedimientos formales para el tratamiento y documentación de la diferencias de opinión que surgen durante la realización de los trabajos. Para los que ejercen de manera completamente independiente, este requisito de la Norma no resulta aplicable.

En cuanto a los papeles de trabajo e información de los clientes, todos los entrevistados indicaron que los custodian de manera indefinida o al menos por diez años, especialmente si son documentos y papeles de trabajo electrónicos. Dos de los participantes indicaron que la información la respaldan en medios externos tales como un servidor o un disco duro portátil, y que para asegurarse aún más de su protección crean respaldos redundantes utilizando servicios de almacenamiento de datos en la nube.

### **Relación entre requisitos de la Norma y las políticas y procedimientos de los entrevistados**

Los requisitos respecto a llevar una adecuada revisión y supervisión de los trabajos que permita cumplir con las normas profesionales, se encuentran cubiertos por los procedimientos indicados por los entrevistados, donde cada uno tiene muy claro que este procedimiento es de suma importancia para poder emitir informes adecuados con las circunstancias, por lo que la revisión y supervisión tienen que ser efectuados por ellos mismos de manera oportuna. Esto permite asegurarse que en cada caso el trabajo de los asistentes es revisado por profesionales de mayor

experiencia. Particularmente en los casos donde no se cuenta con personal y el trabajo es completamente elaborado por el profesional independiente, estos requerimientos de la Norma no son de aplicabilidad.

En relación con los requisitos referidos a las consultas, todos los profesionales indicaron que para ellos el procedimiento de realizar consultas de los temas complejos o controversiales es de suma importancia y que el trabajo no se concluye hasta que cada consulta quede resuelta y aclarada. Otro cumplimiento con la Norma es que todos indicaron que el procedimiento para documentar las consultas y sus correspondientes resoluciones es por medio del uso de correos electrónicos, de forma que se conserva evidencia de manera satisfactoria.

Los requisitos estipulados en la Norma sobre la necesidad de aplicar procedimientos de revisión de control de calidad sobre los trabajos de auditoría, revisión de información histórica y demás trabajos donde se brinda cierto grado de aseguramiento, es un área que no está siendo cubierta por los profesionales independientes. Esta área es un pendiente importante en el sistema de control de calidad de los profesionales independientes, ya que ni siquiera han determinado criterios de selección de los trabajos que requieren una revisión de control de calidad, esto por cuanto perciben este requisito como extremadamente difícil de implementar porque al ser profesionales independientes no cuentan con un revisor, y todos los participantes indicaron que contratar los servicios de un tercero para que realice dicha función no solo encarecería demasiado sus servicios hasta el punto de dejarlos fuera del mercado, sino que corren con el riesgo de que en forma desleal dicho revisor llegue a copiarles la metodología o incluso llegue a quedarse con el cliente para sí mismo.

Otro aspecto de la Norma que no tiene aplicabilidad dentro del ámbito de los profesionales que no cuenta con personal es el tratamiento, resolución y documentación de las diferencias de criterios o de opiniones que surgen en el seno de los trabajos. Es requisito de la Norma es aplicable

a los servicios donde existe un equipo de trabajo de más de un profesional atendiendo ese cliente o ese compromiso.

Por otra parte, los procedimientos aplicados por los participantes de la investigación para cumplir con los aspectos relacionados con la conservación, custodia, confidencialidad y vigilancia de la integridad de la documentación, tanto de la información de los clientes como de los papeles de trabajo, responden de manera general con los requisitos de la Norma sobre este aspecto.

Al analizar el manual que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica emitió como sugerencia para que lo implementaran tanto las firmas como los contadores independientes, se observan procedimientos diseñados para obtener una seguridad razonable de que se siguen procedimientos apegados a las NIA para proceder con una adecuada realización de los trabajos; también hay procedimientos para el manejo de las consultas, las diferencias de opinión, y el archivo de los papeles de trabajo. El manual aborda el tema de la revisión de control de calidad, sin embargo, aborda el tema de los criterios de selección de los trabajos de una manera muy general, sin entrar en guías o ejemplos que podría aplicar un profesional independiente.

## **Monitoreo**

### **Requisitos de la Norma**

La NICC 1 requiere que en cada firma se establezca un proceso de monitoreo o seguimiento que esté diseñado para proporcionar una seguridad razonable de que todas las políticas y procedimientos del sistema de control de calidad son adecuados, pertinentes, y no solo están bien diseñados sino que operan eficazmente.

Se requiere que el sistema de control de calidad sea examinado y evaluado sobre una base continua, y que dicho proceso incluya la inspección de por lo menos un trabajo terminado de cada socio de la firma, de una manera cíclica.

En las políticas y procedimientos deben establecerse los lineamientos para la asignación de la responsabilidad del monitoreo sobre uno o varios socios, u otras personas que cuenten con la experiencia y autoridad suficientes para realizar dicha función. La Norma restringe expresamente que ninguno de los miembros de un equipo de trabajo, ni el revisor de control de calidad del mismo, pueden ser los inspectores de monitoreo de ese trabajo.

Las deficiencias que se identifiquen con motivo del proceso de monitoreo deben ser evaluadas por la firma para determinar si son sistémicas, repetitivas o significativas al punto de requerir una acción correctiva pronta, o bien si son deficiencias que no necesariamente indican que el sistema de control de calidad es insuficiente para brindar una seguridad razonable de que se cumplen las normas profesionales y legales, o que los informes emitidos no son adecuados según las circunstancias.

Tanto a los socios de los trabajos como al resto del personal implicado, la firma les debe comunicar las deficiencias detectadas durante el monitoreo, así como las recomendaciones de las medidas correctivas, las cuales pueden estar dirigidas hacia un trabajo en concreto o hacia un miembro específico del personal. Inclusive, las medidas pueden implicar que sean necesarias modificaciones a las políticas y procedimientos existentes dentro de la firma, o el establecimiento de medidas disciplinarias contra el personal que incumpla con las políticas y procedimientos, especialmente si son reincidentes. Además, según sea el caso, los hallazgos deben comunicarse al personal a cargo del entrenamiento y capacitación de todos los involucrados.

Es necesario establecer dentro de la firma políticas y procedimientos para el manejo de los casos donde los hallazgos del monitoreo indiquen que se emitió algún informe de manera inadecuada o que durante la ejecución de algún trabajo se omitieron procedimientos relevantes. La gestión de estos casos debe incluir los pasos subsiguientes para corregir y lograr el cumplimiento de las normas profesionales y legales aplicables, así como la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico.

Como mínimo, anualmente los resultados del proceso de monitoreo deben comunicarse a los socios de los trabajos, al demás personal relevante y al presidente ejecutivo (o su equivalente) de la firma, con el fin de que puedan implementar oportunamente un plan de acción. La información a comunicar tiene que incluir una descripción de los procedimientos de monitoreo, las conclusiones de todo el seguimiento, la descripción de las deficiencias sistémicas, repetitivas u otras significativas, así como las medidas correctivas que se adoptaron en cada caso.

Si la firma es parte de una red global, algunos procedimientos de monitoreo pueden aplicarse a nivel de toda la red, en cuyo caso las políticas y procedimientos deben requerir que al menos de manera anual, la red comunique el alcance global, la extensión y los resultados del monitoreo a las personas apropiadas dentro de la red; así como cualquier deficiencia específica identificada a la firma o firmas respectivas, para que implementen las correcciones necesarias.

Las políticas y procedimientos establecidos deben estar diseñados para proveer una seguridad razonable de que las quejas y denuncias se gestionan adecuadamente, incluyendo todas aquellas referentes a los trabajos en cuanto a si los mismos no cumplen con las normas profesionales y legales, o bien denuncias sobre algún incumplimiento con el sistema de control de calidad de la firma.

El manejo de las quejas y denuncias debe incluir políticas y procedimientos para que se implementen vías, mediante las cuales el personal pueda manifestar sus quejas sin temor a represalias. Adicionalmente se deben documentar todas las quejas y denuncias, así como las respectivas respuestas.

Es necesario que se establezcan políticas y procedimientos sobre la documentación adecuada del funcionamiento de cada elemento del sistema de control de calidad, y que dicha información sea conservada durante el periodo de tiempo necesario para permitir la aplicación de los procedimientos de monitoreo, o durante un periodo mayor si las regulaciones legales aplicables donde opera la firma así lo estipulan.

### **Políticas y procedimientos de los entrevistados**

Solamente uno de los participantes indicó que ha implementado el requisito de la Norma respecto a un mecanismo de seguimiento de todo el sistema de control de calidad, y lo hizo para prepararse para una revisión externa a la que se sometió de forma voluntaria por parte del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. Con este fin hizo un monitoreo de dos trabajos de auditoría de forma cruzada con otro contador público, para que no se incurriera en una autorevisión. Para el monitoreo utilizaron un listado de verificaciones, y los hallazgos fueron atendidos por un colaborador especialmente designado para ello.

### **Relación entre requisitos de la Norma y las políticas y procedimientos de los entrevistados**

Los requisitos estipulados en la Norma sobre la necesidad de aplicar políticas y procedimientos de monitoreo, que incluyan una inspección cíclica de los trabajos concluidos, la definición de los requisitos para seleccionar un encargado de monitoreo, el alcance, naturaleza y documentación del monitoreo, la evaluación y clasificación de los hallazgos, y la implementación

de medidas correctivas, es un área que no está siendo cubierta por los profesionales independientes. Esta área es un pendiente importante en el sistema de control de calidad de los profesionales independientes, ya que perciben este requisito como sumamente difícil de implementar porque al ser profesionales independientes no cuentan con un responsable de monitoreo; y todos los participantes indicaron que contratar los servicios de un tercero para que realice dicha función no solo encarecería demasiado sus servicios hasta el punto de dejarlos fuera del mercado, sino que corren con el riesgo de que en forma desleal dicho revisor de monitoreo llegue a copiarles la metodología o incluso llegue a quedarse con el cliente para sí mismo.

## **CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

La naturaleza, alcance y documentación de las políticas y procedimientos de control de calidad que las firmas de auditoría y los contadores públicos independientes desarrollen, variará y dependerá de muchos factores, incluyendo el tamaño y naturaleza de la práctica profesional, sus características operativas y los servicios que presta. Unas políticas y procedimientos efectivos no necesitan que lleven mucho tiempo o sean complejos. En una firma pequeña de uno o dos contadores públicos autorizados, una persona debería poder llevar a cabo la mayoría de las funciones necesarias para implementar un sistema de control de calidad. Sin embargo, cuando el contador público es uno solo y ejerce de manera independiente, en el caso de los elementos de revisión de control de calidad y el monitoreo de los trabajos, resultará necesario contratar los servicios de una persona calificada para que preste dicho servicio.

La Norma tiene una disposición particularmente importante en relación con su aplicación, y es que es obligatorio para cada contador público independiente cumplir con cada uno de los requerimientos que establece, salvo que teniendo en cuenta las circunstancias de su práctica profesional, el requerimiento no sea aplicable a los servicios que presta; por ejemplo un profesional que ejerce de forma individual, que no tiene empleados, que solo realiza trabajos de cierto tipo como los servicios que proporcionan cierto grado de seguridad (certificaciones); existen requerimientos en la Norma que no son aplicables, y que por lo tanto, no necesitan ser implementados.

En conclusión, cada contador público independiente debe desarrollar políticas y procedimientos adaptados a las circunstancias de su práctica profesional. Así para un profesional que ejerce de manera individual que no tenga colaboradores, los requerimientos para establecer políticas y procedimientos para la asignación del personal apropiado a un trabajo, la realización de evaluaciones de desempeño al personal, o para asignar responsabilidades de supervisión y revisión,

o la comunicación anual de los resultados del monitoreo del sistema de control de calidad no son aplicables, entre muchos otros.

De esta manera la recomendación es que las prácticas actuales de cada profesional independiente se alineen con las políticas y directrices de control de calidad que le son aplicables, iniciando por las siguientes:

- Dar la más alta prioridad al comportamiento ético y a la calidad del servicio; en ningún caso el aspecto comercial debe tener más importancia que la calidad del trabajo que se lleve a cabo,
- Leer, entender y cumplir el Código de Ética del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, y el Código de Ética del IESBA, cuando este último sea aplicable,
- Conocer las responsabilidades para identificar, revelar y documentar las amenazas a la independencia y el proceso que debe seguirse para tratar las amenazas identificadas,
- Evitar circunstancias que puedan afectar, o que parezca que afecten, la independencia,
- Cumplir con los requerimientos de desarrollo profesional continuo, incluyendo la conservación de registros de capacitaciones, charlas, seminarios, etc. como evidencia,
- Mantenerse al día en cuanto a los más recientes avances de la profesión, los marcos de información financiera aplicables (NIIF, NICSP y NIIF Pymes), las normas de aseguramiento NIA, prácticas de información a revelar y contabilidad, control de calidad, y otros avances relevantes de la industria y específicos para cada cliente,
- Mantener registros de control de tiempos para identificar el tiempo invertido en los trabajos y en las actividades de oficina o administrativas,
- Proteger y dar uso y mantenimiento adecuados al equipo de cómputo y a los sistemas informáticos y a otros activos. Esto incluye el uso de los recursos tecnológicos únicamente para finalidades de negocio adecuadas, tomando en cuenta la ética, la confidencialidad del cliente y la privacidad,
- Mantener protegidos y en total confidencialidad los datos de los clientes, la información del negocio de los clientes y la información personal,

- Asegurarse de que la información que se genere por medios electrónicos sobre el cliente se archive de acuerdo con procedimientos de almacenamiento de información adecuados,
- Documentar y conservar registros adecuados de todos los contactos importantes de clientes, cuando se dé o se solicite asesoría profesional, y
- Documentar y conservar registros adecuados de todas las consultas, discusiones, análisis, resoluciones y conclusiones significativas sobre la gestión de amenazas a la independencia, problemas difíciles o contenciosos y conflictos de intereses.

### **Responsabilidades de liderazgo en la calidad de la firma de auditoría**

El contador público independiente es el que toma todas las decisiones acerca de los asuntos clave de su actividad profesional. Su actitud y mensajes hacia los demás constituyen un compromiso de transmitir un énfasis sólido a una cultura de control de calidad. El profesional independiente debe ser promotor de una cultura de control de calidad dentro de su práctica profesional y debe establecer y mantener el manual de control de calidad y demás ayudas prácticas y guías que se requieran para apoyar la calidad de los trabajos. El compromiso del contador público con estos objetivos es imperativo, si se espera tener éxito en el desarrollo y conservación del control de calidad.

Un contador público independiente debe determinar la estructura operativa y de informes de su práctica profesional. Además, si cuenta con colaboradores debe nombrar, de entre el personal calificado, a la(s) persona(s) responsable(s) de los elementos del sistema de control de calidad. Se recomienda que las personas que asuman responsabilidades y deberes específicos, idealmente sean las más calificadas y experimentadas tanto en temas profesionales como de regulación. Pero en ausencia de personal, un solo contador público puede asumir la responsabilidad de más de una función, siempre que todas las funciones queden cubiertas. Estas funciones pueden incluir administración de la oficina, independencia, conflictos de interés, confidencialidad, control de calidad y tecnología de la información.

El profesional que ejerce de manera independiente debe responder por el funcionamiento de su sistema de control de calidad, por el manual de control de calidad y ante las autoridades reguladoras, incluyendo el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica; y aunque si tuviera personal puede delegar funciones y autoridad específicos a otros colaboradores, no deja de ser responsable de sus funciones de supervisión respectivas. Sin importar quién sea el responsable del sistema de control de calidad, el contador público independiente debe tener presente que los aspectos comerciales de su práctica profesional no están por encima de las responsabilidades que tiene en su gestión en cuanto a la calidad; y que debe asignar recursos suficientes para desarrollar, documentar y respaldar las políticas y procedimientos de control de calidad.

En el manual de control de calidad se recomienda incorporar una política general orientada hacia la calidad donde se detallan las responsabilidades que debe tener el profesional independiente que funge como responsable del funcionamiento de todo el sistema de control de calidad, tomando en consideración que dichas responsabilidades deben abarcar aspectos variados de cada parte del sistema.

### **Requerimientos de ética aplicables**

La independencia y la objetividad son condiciones necesarias para que los profesionales de la contabilidad puedan prestar servicios que proporcionen un grado de aseguramiento. La ética implica saber cuándo decir “no” y cuándo cortar la relación con un cliente.

Sea que surja o no un problema de ética con el contador público independiente se debe establecer un proceso para abordar los casos de incumplimiento. El Código de Ética del IESBA describe las circunstancias y relaciones específicas que pudieran crear amenazas a la independencia durante la realización de un trabajo, e incluye ejemplos de salvaguardas que

pudieran ser adecuadas para tratar dichas amenazas. También describe situaciones en las que no hay salvaguardas disponibles para tratar las amenazas y, por consiguiente, se deben evitar las circunstancias o relaciones que originan la amenaza. Es recomendable que en las políticas del manual se exija que el contador público tenga el conocimiento teórico y práctico de estos requerimientos para asegurar su cumplimiento.

Cada profesional independiente debe desarrollar, implementar, realizar seguimiento y hacer cumplir políticas y procedimientos que le ayuden a sí mismo a reconocer, identificar, documentar y gestionar las amenazas a la independencia y a resolver los problemas de independencia. Para cumplir con sus responsabilidades, se recomienda que establezca dentro de su manual de control de calidad que él es en última instancia el responsable de la adecuada resolución de las amenazas a la independencia que no se hayan reducido a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas; y que él es el responsable de tomar la decisión final sobre la resolución de toda amenaza a la independencia, incluyendo:

- Renunciar a un trabajo específico o a una relación con el cliente,
- Determinar y aplicar salvaguardas, acciones y procedimientos establecidos para tratar debidamente las amenazas,
- Asegurar que se cuente con la documentación adecuada del proceso y la resolución de cada cuestión significativa de independencia,
- Iniciar y participar en medidas de planificación preventivas para evitar y tratar posibles problemas de independencia,

Cuando se identifiquen amenazas que no son de un nivel aceptable y el contador público independiente decida aceptar o continuar con el trabajo, debe documentar su decisión. Esta documentación debe incluir una descripción de las amenazas identificadas y las salvaguardas aplicadas para eliminar o reducir las amenazas a un nivel aceptable. En la propuesta del manual de control de calidad se recomienda dar opciones de las salvaguardas que se pueden implementar.

### **Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y trabajos específicos**

El tomar una decisión equivocada respecto a la aceptación de un cliente nuevo o continuar con un cliente existente problemático puede afectar negativamente a una firma, pero esto puede ser más grave tratándose de un contador público que ejerce individualmente. Ese tipo de clientes puede afectar la capacidad para dar un servicio adecuado a los otros clientes más productivos o rentables e impactar negativamente el crecimiento de una práctica profesional en términos generales. El contador público independiente debe establecer políticas y procedimientos para lograr una seguridad razonable de que identifica y evalúa las posibles fuentes de riesgo asociadas con una nueva relación con un cliente o un trabajo específico.

Para ayudar con este proceso y para proporcionar un entorno adecuado para la aplicación congruente de toma de decisiones, la recomendación es que se utilice una lista de verificación o un formulario para garantizar la aplicación coherente de las consideraciones de aceptación y continuidad. Estos documentos se pueden incluir en la sección de planificación (incluyendo la lista de verificación de planificación, el perfil del cliente y las consideraciones de riesgo) de los archivos de papeles de trabajo, y deben incluir la búsqueda de antecedentes en internet o en medios de información pública, comunicaciones con los auditores anteriores y revisiones de los informes que emitieron, entre otros.

Tratándose de trabajos recurrentes, se requiere revisar la continuidad del cliente y documentarla para considerar y determinar si es adecuado seguir prestándole servicios al cliente, con base en el trabajo del periodo anterior y la planificación del periodo siguiente, tomando en cuenta los asuntos significativos que hayan surgido.

Se recomienda que el contador público independiente defina el proceso a seguir cuando haya determinado que es necesario retirarse de un cliente o renunciar a un trabajo. En este proceso se recomienda incluir la consideración de los requerimientos profesionales, reglamentarios y legales, así como cualquier informe obligatorio que deba elaborarse como resultado de la decisión; una reunión con la administración del cliente y las personas encargadas del gobierno de la entidad para discutir los hechos y circunstancias que provocaron el retiro; y la documentación de los asuntos significativos que provocaron el retiro.

### **Recursos humanos**

Esta investigación se centra en los profesionales que ejercen de manera independiente, los cuales puede ser que desarrollen su práctica profesional sin contar con ningún personal asistente. En estos casos los requisitos de la Norma con respecto al elemento de recursos humanos en su mayoría no pueden ser aplicados por las limitaciones inherentes; sin embargo, estos profesionales independientes sí están obligados a cumplir con los requisitos profesionales del desarrollo profesional continuo, y de mantener un control de las horas anuales dedicadas a la capacitación y actualización profesional, por lo que se recomienda incluir estos aspectos en el manual de control de calidad.

### **Realización de los trabajos**

Tal y como se mencionó anteriormente, los contadores públicos que ejercen de manera independiente y que no cuenten con personal que les asista en la prestación de los servicios, no necesitan diseñar políticas y procedimientos para los requerimientos de la Norma relacionados con las funciones de supervisión y revisión de los trabajos, ni para el tratamiento y documentación de diferencias de opinión dentro de un equipo de trabajo, ya que estos aspectos no les son aplicables a su práctica profesional.

Cuando se presente un asunto significativo, difícil o discutible durante la planificación o a lo largo de un trabajo, se requiere que el contador público independiente consulte con terceras partes externas adecuadas, que tengan la experiencia, conocimientos, competencia y autoridad adecuados, tales como otros colegas u otros organismos profesionales y reguladores, tales como el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. Se recomienda que las opiniones o posiciones del consultado queden suficientemente documentadas para permitir a los lectores del archivo del trabajo comprender a fondo la naturaleza de la consulta, la calificación del proveedor externo de la consulta y las acciones recomendadas. Un entorno de consultas fomenta el proceso de aprendizaje y desarrollo del profesional independiente y refuerza su sistema de control de calidad y las capacidades profesionales.

La revisión de control de calidad está diseñada para proporcionar una evaluación objetiva en la fecha del reporte, o antes, acerca de los juicios significativos que haya hecho el contador público independiente y las conclusiones a las que haya llegado para elaborar el informe, incluyendo si este es adecuado. En conclusión, todos los trabajos deben evaluarse sobre la base de los criterios establecidos por el profesional independiente para determinar si debe llevarse a cabo una revisión de control de calidad. Tratándose de la relación con un cliente nuevo, es útil realizar esta evaluación antes de aceptar el trabajo y, tratándose de un cliente con el que se continúe la relación, es útil realizar esta evaluación durante la etapa de planificación del mismo.

La Norma requiere una revisión de control de calidad para todas las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, pero este requerimiento no aplica si no realizan esas auditorías, lo cual es el caso de los contadores públicos independientes por su limitación de recursos. Sin embargo, la Norma requiere que se establezcan criterios con los que se deben evaluar las demás auditorías, así como las revisiones de información financiera histórica y demás trabajos donde se brinda un grado de aseguramiento. Lo usual es que ninguno de los trabajos de un profesional independiente cumpla con los criterios que someterían el trabajo a la revisión de calidad, pero la recomendación es que en el manual de control de calidad cada contador público establezca

cuidadosamente sus propios criterios diseñados en apego a la Norma. Los siguientes criterios no son obligatorios, pero pueden considerarse durante la definición de las políticas para el manual:

- Cuando la revisión sea parte de un conjunto de salvaguardas que se apliquen debido a que el contador público del trabajo enfrenta una amenaza significativa y recurrente a la independencia como resultado de una relación personal prolongada o una relación cercana de negocios con el cliente, que anteriormente ya se haya reducido a un nivel aceptable aplicando otras salvaguardas,
- Cuando se haya identificado una amenaza recurrente a la independencia que se considere significativa y que involucre al contador público del trabajo, pero que el uso de una revisión de control de calidad pudiera reducir razonablemente estas amenazas a un nivel aceptable,
- Cuando el objeto del trabajo se relacione con organizaciones importantes para comunidades específicas o el público en general,
- Cuando se haya identificado un riesgo significativo y se asocie con la decisión de aceptar o continuar el trabajo,
- Cuando haya dudas acerca de la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha y sea importante el posible impacto en otros usuarios (distintos a la gerencia de la entidad),
- Cuando puedan presentarse efectos y riesgos importantes para los usuarios, debido a transacciones nuevas y muy complejas y especializadas, como derivados y coberturas, retribuciones con acciones, instrumentos financieros poco usuales, uso extenso de estimaciones por parte de la gerencia y juicios que puedan tener un impacto potencial significativo en otros usuarios,
- Cuando la entidad sea una entidad privada de gran tamaño,
- Cuando los honorarios totales que pague el cliente representen una proporción considerable de los ingresos totales del contador público independiente (por ejemplo, que sean superiores al 10-15%),

- Que el riesgo del trabajo haya aumentado durante la realización del trabajo, por ejemplo, cuando el cliente sea objeto de una adquisición donde el comprador quiere obtener el control de la entidad,
- Existencia de un litigio significativo en contra del cliente que no estaba presente durante el proceso de aceptación del trabajo,
- Inquietud en cuanto a la trascendencia y disposición de los errores corregidos y no corregidos que se identificaron durante el trabajo,
- Desacuerdos con la administración sobre asuntos contables de importancia o limitaciones al alcance de la auditoría, y
- Que se hayan presentado limitaciones al alcance de la auditoría.

Si en cumplimiento con los criterios establecidos en las políticas, resulta necesario realizar la revisión de control de calidad, el contador público independiente tendría que recurrir a un tercero fuera de su práctica profesional para cumplir con este requerimiento de la Norma.

### **Monitoreo**

Las políticas y procedimientos de monitoreo son parte fundamental del sistema de control interno de la firma de auditoría. El monitoreo consiste principalmente en conocer el sistema de control y determinar mediante entrevistas, pruebas de revisión a fondo e inspección de archivos de trabajo y de otra documentación que sea relevante para la operación del sistema de control de calidad; si el sistema de control está bien diseñado, y en qué medida, opera de manera eficaz. También incluye dar recomendaciones para mejorar el sistema, particularmente si se detectan debilidades o si han cambiado las normas y prácticas profesionales.

Ciertamente una de las conclusiones más relevantes de esta investigación es que el elemento de monitoreo dentro de un sistema de control de calidad, es el más difícil de implementar

por un profesional que ejerce de manera independiente, por las limitaciones que conlleva mantener una práctica profesional individual. La decisión de contratar a un tercero independiente, o de establecer un sistema interno de seguimiento, y sus términos de funcionamiento, variará de un profesional a otro y dependerá del nivel de los recursos con que cuente en el momento de la inspección y de su habilidad para llevar a cabo el programa de manera efectiva. Esta función de monitoreo la pueden realizar profesionales externos, siempre que estén debidamente calificados, o se puede optar por contratar a otro contador público. La recomendación es establecer alianzas entre varios contadores públicos independientes, con un mínimo de tres, para implementar un programa colaborativo en el que cada contador público independiente se convierta en el inspector de monitoreo del otro contador público independiente, estableciendo una rotación entre los contadores donde la inspección de monitoreo no sea directamente recíproca, para no comprometer la objetividad de los inspectores.

Como parte del programa de monitoreo, se deben inspeccionar de manera cíclica trabajos individuales que estén finalizados y cuyo informe ya se haya emitido, con un ciclo de inspección que no abarque más de tres años, por lo que se recomienda seleccionar un trabajo de cada contador público independiente al menos cada tres años. Para asegurar una evaluación imparcial y objetiva de un archivo, el contador público independiente y el revisor de control de calidad que hicieron equipo en un trabajo específico no podrán actuar como inspectores del monitoreo de ese mismo archivo.

Todas estas conclusiones y recomendaciones se implementan en el siguiente capítulo donde se presenta una propuesta de manual de control de calidad para contadores públicos que ejercen de forma independiente. El manual propuesto parte de la base del manual de control de calidad que el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica sugirió para los agremiados de todos los tamaños en cuanto al desarrollo de su práctica profesional, así como en base a los materiales y demás literatura emitidos por IFAC sobre la Norma Internacional de Control de Calidad 1.

## **CAPÍTULO VI: PROPUESTA DE MANUAL DE CONTROL DE CALIDAD PARA CONTADORES PÚBLICOS INDEPENDIENTES**

### **Instrucciones**

El siguiente Manual se ha diseñado para ayudar a los contadores públicos independientes en la implementación de la Norma Internacional de Control de Calidad [NICCC] 1, Control de Calidad en las Firmas de Auditoría que realizan Auditorías y Revisiones de Estados Financieros, así como otros Encargos que proporcionan un grado de Seguridad y Servicios Relacionados, pero no tiene el propósito de sustituir la propia NICCC 1. Además, el profesional independiente debe usar el Manual a la luz de su juicio profesional y de los hechos y circunstancias de su propia práctica profesional y de cada trabajo en particular, de acuerdo con la guía de Preguntas y Respuestas del personal del IAASB, Aplicación de la NICCC 1 de Forma Proporcional a la Naturaleza y Tamaño de la Firma de Auditoría. Se declina toda responsabilidad y obligación en que se pueda incurrir, directa o indirectamente, como consecuencia del uso y aplicación de esta propuesta de Manual.

La finalidad de este Manual es dar orientación práctica para la implementación de un sistema de control de calidad para contadores públicos que ejercen de manera de independiente, los cuales pueden contar o no con personal a su cargo, sea este permanente o temporal. Sin embargo, no debe usarse ninguno de los materiales del este Manual como sustituto de:

- La lectura de la NICCC 1 - Se da por sentado que los profesionales independientes ya conocen NICCC 1, y
- El uso del juicio profesional - Se requiere el uso del juicio profesional basado en los hechos y circunstancias propias de cada práctica profesional y en los de los trabajos en particular y cuando se requiera interpretar una norma específica.

## **Adaptación del Manual**

Los profesionales independientes pueden adaptar a su propia actividad este Manual ilustrativo. Por lo tanto, será necesario leerlo en detalle y realizar las adaptaciones específicas para su propia práctica profesional. Deberían modificarse las siguientes áreas para adaptar el uso del Manual:

- Asignar responsabilidades a todas las funciones clave de control de calidad que le sean aplicables,
- Seleccionar las políticas (cuando se presenten varias) o modificar las políticas según sea adecuado,
- Asegurarse de que los modelos o plantillas de los papeles de trabajo estén actualizados para que reflejen las políticas de este Manual,
- Si cuenta con personal, presentar el Manual a todos los colaboradores, preferentemente durante una capacitación,
- Cambiar encabezados y pies de página para insertar el nombre del profesional independiente o de su empresa si aplica, y la fecha en que se terminó el Manual. (En el futuro, debe cambiarse esta fecha cada vez que se haga una actualización),
- Como parte de la inducción a futuros colaboradores, entregar una copia del Manual y realizar entrevistas de seguimiento para asegurarse de que se leyó y entendió, y
- Revisar y actualizar el Manual a medida que se introduzcan nuevas normas, ya sean de IFAC o del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, o políticas del profesional independiente (se sugiere realizar esta labor cuando menos una vez al año).

Cabe observar que, para fines de este Manual para un contador público independiente, los conceptos “personal o colaboradores” se refieren a quienes llevan a cabo tareas técnicas relacionadas con los trabajos que apoyan al profesional independiente. Por lo tanto, se excluye al personal que sólo realiza tareas administrativas no técnicas.

Los elementos del sistema de control de calidad indicados en este Manual son los requeridos por la NICC 1 que deben ser acatados. En caso de eliminar alguno de ellos, es responsabilidad del profesional independiente analizar el cumplimiento de la Norma.

***(Incluir nombre)* Contador Público Autorizado**

## **Manual de Políticas y Procedimientos de Control de Calidad NICC 1**

Este Manual de Control de Calidad comprende las políticas y procedimientos para el cumplimiento de la NICC 1 y fue aprobado por *(incluir nombre)*, y su aplicación es obligatoria a partir del *(incluir fecha)*.

### **Contenido**

#### **Declaración de la política general**

#### **Funciones y responsabilidades generales del contador público independiente y del personal**

#### **1. Responsabilidades del liderazgo del contador público independiente**

1.1 Nivel de compromiso del contador público independiente

1.2 Puestos de liderazgo

#### **2. Requerimientos de ética aplicables**

2.1 Independencia

#### **3. Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y trabajos específicos**

3.1 Aceptación y continuidad

3.2 Renuncia a un trabajo o a una relación con un cliente

#### **4. Recursos humanos**

4.1 Selección y retención del personal

4.2 Entrenamiento y desarrollo profesional continuo

4.3 Asignación del personal a los trabajos

4.4 Cumplimiento con las políticas de control de calidad (Disciplina)

4.5 Premio al cumplimiento

## **5. Realización de los trabajos**

5.1 Función del contador público independiente como líder del trabajo

5.2 Consultas

5.3 Diferencias de opinión

5.4 Revisión de control de calidad de los trabajos

## **6. Monitoreo**

6.1 Programa de monitoreo

6.2 Procedimientos de inspección

6.3 Evaluación, comunicación y corrección de deficiencias

6.4 Informe de los resultados del monitoreo

6.5 Quejas y denuncias

## **7. Documentación**

7.1 Documentación de las políticas y procedimientos

7.2 Documentación del trabajo

7.3 Documentación de la revisión de control de calidad de los trabajos

7.4 Acceso a los archivos y su conservación

7.5 Quejas y denuncias

Apéndices

## **Declaración de la Política General**

El objetivo del contador público independiente es establecer, implementar, mantener,

realizar seguimiento y hacer cumplir un sistema de control de calidad que satisfaga, como mínimo con los requerimientos de la Norma Internacional de Control de Calidad [NICCC] 1 ‘Control de Calidad en las Firmas de Auditoría que Realizan Auditorías y Revisiones de Estados Financieros, así como Otros Encargos que proporcionan un Grado de Seguridad y Servicios Relacionados’ y con las disposiciones del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. El sistema de control de calidad tiene como objetivo proporcionarle al contador público independiente una seguridad razonable de que él y su personal cumplen las normas profesionales, así como los requerimientos legales y reglamentarios, y de que los informes de los trabajos que se emiten son adecuados a las circunstancias.

*(Incluir aquí la declaración de la misión y/o los objetivos, y los valores del contador público independiente que promueve en su práctica profesional).*

El contador público independiente ejerce la máxima autoridad y asume la responsabilidad del sistema de control de calidad. El contador público independiente y el personal deben observar las siguientes directrices:

- Dar la más alta prioridad al comportamiento ético y a la calidad del servicio; en ningún caso el aspecto comercial debe tener más importancia que la calidad del trabajo que se lleve a cabo,
- Leer, entender y cumplir el Código de Ética del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, y el Código de Ética del IESBA, cuando este último sea aplicable,
- Conocer las responsabilidades para identificar, revelar y documentar las amenazas a la independencia y el proceso que debe seguirse para tratar las amenazas identificadas,
- Evitar circunstancias que puedan afectar, o que parezca que afecten, la independencia,
- Cumplir con los requerimientos de desarrollo profesional continuo, incluyendo la conservación de registros de capacitaciones, charlas, seminarios, etc. como evidencia,
- Mantenerse al día en cuanto a los más recientes avances de la profesión, los marcos de información financiera aplicables (NIIF, NICSP y NIIF Pymes), las normas de aseguramiento

NIA, prácticas de información a revelar y contabilidad, control de calidad, y otros avances relevantes de la industria y específicos para cada cliente,

- Prestar ayuda amable y respetuosa a los colaboradores cuando la necesiten y la soliciten; enseñarles a través de los conocimientos y experiencia compartidos y mejorar la calidad del servicio al cliente,
- Mantener registros de control de tiempos para identificar el tiempo invertido en los trabajos y en las actividades de oficina o administrativas,
- Proteger y dar uso y mantenimiento adecuados al equipo de cómputo y a los sistemas informáticos y a otros activos. Esto incluye el uso de los recursos tecnológicos únicamente para finalidades de negocio adecuadas, tomando en cuenta la ética, la confidencialidad del cliente y la privacidad,
- Mantener protegidos y en total confidencialidad los datos de los clientes, la información del negocio de los clientes y la información personal,
- Asegurarse de que la información que se genere por medios electrónicos sobre el cliente se archive de acuerdo con procedimientos de almacenamiento de información adecuados,
- Informar al contador público independiente cualquier observación de incumplimientos significativos del control de calidad, de la ética e independencia, de la confidencialidad, o del uso inadecuado de los recursos del contador público independiente,
- Documentar y conservar registros adecuados de todos los contactos importantes de clientes, cuando se dé o se solicite asesoría profesional, y
- Documentar y conservar registros adecuados de todas las consultas, discusiones, análisis, resoluciones y conclusiones significativas sobre la gestión de amenazas a la independencia, problemas difíciles o contenciosos y conflictos de intereses.

*(Incluir directrices adicionales, si así se desea).*

## **1. Responsabilidades de Liderazgo en la Calidad del Contador Público Independiente**

### **1.1 Nivel de Compromiso del Contador Público Independiente**

El contador público independiente toma las decisiones de todos los asuntos clave que afectan su actividad profesional. También asume la responsabilidad de dirigir y promover una cultura de control de calidad dentro de práctica profesional y de entregar y mantener este Manual y demás ayudas prácticas y guías que se requieran para apoyar la calidad de los trabajos.

El contador público independiente determina la estructura operativa y de los informes a preparar. Además si cuenta con los recursos, anualmente o con otra periodicidad, podrá designar personal calificado que se haga cargo de los registros y otros elementos administrativos del sistema de control de calidad; sin embargo, el contador público independiente será, en última instancia, el responsable de estas funciones.

Cualquiera que asuma responsabilidades y deberes específicos para el sistema de control de calidad deberá contar con la experiencia suficiente y adecuada y con la autoridad necesaria para cumplir con sus responsabilidades.

## **1.2 Puestos de Liderazgo**

A lo largo de este Manual se hará referencia a diferentes posiciones de liderazgo donde el contador público independiente tendrá varias funciones a su cargo. Sin embargo, si cuenta con personal, los procedimientos de ‘recursos humanos’ los pueden desempeñar empleados debidamente calificados; y el revisor de control de calidad de los trabajos, así como el inspector de monitoreo de los trabajos serán terceros debidamente calificados.

## **2. Requerimientos de Ética Aplicables**

El contador público independiente y cualquier personal con el que disponga, cumplirán con los requerimientos de ética aplicables incluyendo, como mínimo, los requerimientos establecidos en el Código de Ética del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, el Código de Ética del

IESBA, así como cualquier otro requerimiento legal y/o reglamentario aplicable a cada trabajo específico (Contraloría General de la República, CONASSIF, etc.).

El contador público independiente reconoce el valor del liderazgo ético y acepta su responsabilidad de ejercerlo.

El contador público independiente espera que todos los colaboradores con los que disponga, se mantengan al día en cuanto a las disposiciones que contiene el Código de Ética del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. Lo anterior requerirá que todo el personal asuma una responsabilidad personal de revisar periódicamente el contenido del Código.

## **2.1 Independencia**

El contador público independiente y todo el personal con el que disponga, deben ser independientes, tanto en su actitud mental como en apariencia, de sus clientes y trabajos que proporcionan un grado de seguridad.

Para todos los trabajos que proporcionan un grado de seguridad debe mantenerse la independencia a lo largo del período del trabajo, como se estipula en:

- El Código de Ética del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica,
- La NICC 1, y
- Cualquier otro requisito regulatorio que sea aplicable.

Si con la aplicación de las salvaguardas adecuadas, no es posible eliminar o reducir las amenazas a la independencia a un nivel aceptable, el contador público independiente deberá eliminar la actividad, interés o relación que esté creando la amenaza, o rehusar aceptar o continuar con ese trabajo. El contador público independiente es responsable y debe asegurar una solución

adecuada para las amenazas a la independencia.

El contador público independiente y los colaboradores con los que disponga, deben revisar sus circunstancias específicas ante cualquier amenaza a la independencia. Si los colaboradores identifican tales amenazas, deben informar al contador público independiente a la brevedad.

El contador público independiente debe documentar los detalles de las amenazas identificadas, incluyendo relaciones o circunstancias que impliquen a algún cliente y las salvaguardas aplicadas.

Cuando se cuente con personal, éste debe entregar cada año al contador público independiente una confirmación por escrito manifestando que conoce y cumple los requisitos de independencia del Código de Ética del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica y las políticas de independencia del contador público independiente.

Adicionalmente, en los trabajos que proporcionan un grado de seguridad, cualquier colaborador asignado debe confirmar por escrito al contador público independiente que es independiente del cliente y del trabajo, o notificarle cualquier amenaza a la independencia, para que puedan aplicarse las salvaguardas adecuadas. El personal debe notificar al contador público independiente si tiene conocimiento de que él u otro empleado prestó algún servicio prohibido según las restricciones del Código de Ética del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, o por cualquier otro requerimiento aplicable, que pueda impedir que el contador público independiente continúe con un trabajo que proporciona un grado de seguridad.

El contador público independiente tomará las medidas razonables que sean necesarias y posibles para eliminar o reducir cualquier amenaza a la independencia a un nivel aceptable. Estas medidas pueden incluir:

- Sustituir a un miembro del equipo de trabajo,

- Cesar o alterar los tipos de trabajo o servicios específicos que se realicen en un cliente,
- Deshacerse de un interés financiero o ligamen,
- Cesar o cambiar la naturaleza de las relaciones personales o de negocios con clientes,
- Presentar el trabajo a otro contador público independiente externo o a otro empleado para revisión adicional, y
- Tomar cualquier otra u otras medidas razonables que sean adecuadas a las circunstancias.

### **2.1.1 Relación prolongada en Auditorías de Entidades de Interés Público y Entidades Reguladas.**

El contador público independiente y el personal con el que disponga, deberán seguir lo estipulado en el Código de Ética del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, así como cualquier requerimiento aplicable con respecto de la rotación obligatoria para todas las auditorías de entidades de interés público y entidades reguladas. En los casos en que agencias regulatorias establezcan que la rotación debe realizarse tanto para los colaboradores como el contador público independiente, o establezcan períodos diferentes, deberá acatarse el requisito de rotación más estricto que le aplique.

Cuando el cliente de auditoría sea una entidad de interés público y el contador público independiente o el revisor de control de calidad del trabajo haya tenido relación con el cliente durante un período de (*indicar el número de años de conformidad con la política del contador público independiente, que no será superior a siete años*), no podrá participar en la auditoría hasta pasados (*otro período que no debe ser inferior a dos años*).

Sin embargo, en casos muy poco frecuentes puede haber un cierto grado de flexibilidad debido a circunstancias imprevistas fuera del control del contador público independiente y en donde la permanencia de un colaborador en la auditoría sea de especial importancia para su calidad. En estos casos deben aplicarse salvaguardas equivalentes para reducir las amenazas a un nivel

aceptable. Como mínimo, dichas salvaguardas incluirán una revisión adicional del trabajo por parte de un profesional que no se haya asociado de otro modo con el equipo de auditoría y que seguramente será una persona externa debidamente calificada.

### **2.1.2 Rotación de Personal en Auditorías de Entidades que No Cotizan en Bolsa.**

Tratándose de entidades que no cotizan en bolsa, como lo son la mayoría de los clientes, si se considera que la rotación es necesaria, el contador público independiente identificará el reemplazo, especificando el período durante el cual el individuo no participará en la auditoría de la entidad y otras salvaguardas necesarias para cumplir con cualquier otro requerimiento aplicable.

## **3. Aceptación y Continuidad de Relaciones con Clientes y Trabajos Específicos**

### **3.1 Aceptación y Continuidad**

El contador público independiente aceptará trabajos nuevos o continuará con trabajos y relaciones con clientes existentes sólo cuando tenga la capacidad para hacerlo, incluyendo tiempo y recursos, y pueda cumplir con los requerimientos éticos, haya tenido en cuenta la integridad del cliente (potencial) y no cuente con información para concluir que el cliente (potencial) carece de integridad.

El contador público independiente debe aprobar y autorizar la decisión de aceptar o continuar un trabajo de acuerdo con sus políticas y procedimientos.

#### **3.1.1 Nuevos Clientes Potenciales.**

Antes de presentar cualquier propuesta a un cliente potencial, se debe realizar y documentar

una evaluación del mismo y el contador público independiente debe emitir una aprobación. El proceso de evaluación incluirá:

- Una evaluación de los riesgos asociados al cliente, e
- Indagaciones entre el personal u otros (incluyendo el contador público independiente o firma de auditoría, anterior).

El contador público independiente también puede llevar a cabo la búsqueda de antecedentes, mediante, por ejemplo, la utilización de información ya disponible en internet. Una vez que se haya tomado la determinación de aceptar un cliente nuevo, el contador público independiente cumplirá con los requerimientos de ética aplicables y elaborará una carta de compromiso que el cliente nuevo debe firmar.

### **3.1.2 Clientes Actuales.**

Tratándose de trabajos recurrentes, se debe documentar la revisión de continuidad con el cliente para determinar si es adecuado seguir prestándole servicios, en base al trabajo anterior y a la planificación del siguiente trabajo. Esta revisión también debe tener en cuenta los requerimientos de rotación.

### **3.1.3 Clientes Nuevos Potenciales y Clientes Actuales.**

Al considerar si se debe o no aceptar o continuar un trabajo en particular, el contador público independiente deberá considerar lo siguiente:

- Si él y el personal con que dispone, son suficientemente competentes, o pueden llegar a serlo razonablemente, para llevar a cabo el trabajo (esto debe incluir conocimiento de la industria y

del asunto objeto del servicio y experiencia en los requerimientos de reguladores o de emisión de informes),

- Contar con los expertos que puedan necesitarse,
- Identificación y disponibilidad de la persona asignada para llevar a cabo la revisión de control de calidad del trabajo (si fuera necesario),
- Capacidad para cumplir con las fechas límite para presentar los informes,
- Si existen conflictos de intereses reales o potenciales,
- Si se aplicaron, o si pueden aplicarse, salvaguardas contra las amenazas a la independencia identificadas y pueden mantenerse dichas salvaguardas para reducir las amenazas a un nivel aceptable,
- La calidad de la gerencia del cliente (potencial), así como de los encargados del gobierno de la entidad y de quienes controlan o ejercen influencia significativa sobre la entidad, incluyendo su integridad, competencia, y reputación en el mercado (así como la existencia de litigios o publicidad negativa en torno a la organización),
- La actitud de estas personas o grupos, respecto a un entorno de control interno y sus puntos de vista sobre la interpretación agresiva o inadecuada de las normas contables (incluyendo la consideración de informes con opinión modificada que se hayan emitido con anterioridad y la naturaleza de las salvedades),
- La naturaleza de las operaciones de la entidad, incluyendo sus actividades de negocio y la salud fiscal de la organización,
- Si se está bajo presión para mantener honorarios facturados a un nivel indebidamente bajo,
- Si se espera que existan limitaciones al alcance del trabajo,
- Si hay indicios de participación en algún delito, y
- La fiabilidad del trabajo realizado por el auditor anterior y cómo respondió éste a nuestras comunicaciones (incluyendo las razones del cliente para cambiarlo).

*(Incluir otras políticas o criterios de aceptación si así se desea).*

Si después de aceptar o continuar un trabajo, el contador público independiente recibe información que, de haberla conocido con anterioridad, hubiera rehusado a llevar a cabo el trabajo,

debe considerar si continúa con el trabajo y si debe buscar asesoría legal en cuanto a su posición y opciones para asegurarse que cumple con todos los requerimientos profesionales, reglamentarios y legales.

### **3.2 Renuncia a un Trabajo o a la Relación con un Cliente**

Se deberá seguir el procedimiento descrito a continuación al considerar la renuncia a un trabajo o a la relación con un cliente:

- El contador público independiente deberá reunirse con la gerencia del cliente y con las personas encargadas del gobierno de la entidad para discutir las medidas que se podrían tomar, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias pertinentes,
- Si la renuncia se considera adecuada, el contador público independiente documentará los asuntos significativos que provocaron la renuncia, incluyendo los resultados de cualquier consulta realizada, las conclusiones a las que se llegó y la base de las mismas. El contador público independiente también tendrá en cuenta si se tiene una obligación profesional, regulatoria o legal, de informar a cualquier autoridad pertinente sobre la renuncia a un trabajo,
- Si existen requerimientos profesionales, reglamentarios o legales que obliguen al contador público independiente a continuar el trabajo, debe documentar las razones para la continuidad, incluyendo la necesidad de consultar con un asesor legal.

## **4. Recursos Humanos**

Si el contador público independiente no delega esta área en una persona calificada, pero cuenta con personal temporal o permanente, que le asiste en sus trabajos, es responsable de lo siguiente:

- Mantener e implementar políticas de recursos humanos diseñadas para proporcionarle una seguridad razonable de que cuenta con el personal suficiente, con la competencia, capacidades y compromiso con los principios de ética, necesario para:
  - Realizar los trabajos de acuerdo con las normas profesionales y los requerimientos reglamentarios y legales aplicables, y
  - Permitirle emitir informes adecuados a las circunstancias.
- Identificar los cambios necesarios en las políticas como resultado de disposiciones legales y reglamentarias en materia laboral y para seguir siendo competitivos en el mercado,
- Orientar y atender consultas sobre asuntos de recursos humanos,
- Mantener mecanismos de evaluación del desempeño,
- Cuando se le solicite, hacer recomendaciones de acciones o procedimientos específicos adecuados a las circunstancias (por ejemplo, disciplina, selección),
- Elaborar un plan anual de entrenamiento y desarrollo profesional para todo el personal, y periódicamente darle seguimiento,
- Desarrollar e impartir cursos de orientación, y
- Mantener los expedientes del personal (incluyendo las declaraciones anuales de independencia, de confidencialidad e informes de entrenamiento y desarrollo profesional continuo).

#### **4.1 Selección y Retención del Personal**

Para asegurarse de que cuenta con la capacidad y la competencia necesarias para satisfacer las necesidades de sus clientes, el contador público independiente debe evaluar los requerimientos de servicio profesional. Esto generalmente incluye la elaboración de una expectativa detallada de los requerimientos de los trabajos a lo largo de cada ejercicio, a fin de identificar las fechas pico y la posibilidad de no contar con recursos suficientes.

Para la contratación, se deben utilizar los procesos actuales de presentación de solicitudes, entrevistas y documentación.

Estos aspectos tendrá en consideración el contador público independiente cuando busque candidatos para su contratación:

- Verificar las credenciales académicas y profesionales, y comprobar las referencias,
- Aclarar las razones de la discontinuidad en las fechas de los currículos laborales de los candidatos,
- Considerar si se solicitan antecedentes crediticios y penales,
- Indicar a los candidatos que se requiere que manifiesten por escrito anualmente y, respecto de cada trabajo donde se proporciona un grado de seguridad, que son independientes y no tienen conflictos de intereses, y
- Poner en conocimiento de los candidatos que deben firmar una declaración en la que manifiesten que conocen y cumplen con la política de confidencialidad del contador público independiente.

*(Incluir aquí otras políticas o procedimientos para selección, si así se desea).*

Tan pronto como sea posible después de la contratación, el contador público independiente proporciona una inducción a todo el personal de nuevo ingreso. Los materiales de inducción incluirán una copia completa de las políticas y procedimientos del contador público independiente. Debe establecerse un período de prueba para todo el personal de nuevo ingreso *(especificar la duración de este período)*.

El contador público independiente se esforzará por identificar oportunidades para el desarrollo profesional de su personal, aumentando con ello su capacidad para retener al personal competente, lo que a su vez, apoyará la sostenibilidad y el crecimiento continuo de su práctica profesional.

El contador público independiente revisa periódicamente la efectividad de su programa de selección y hace una evaluación de sus necesidades actuales de recursos para determinar si debe

hacer revisiones al programa.

#### **4.2 Entrenamiento y Desarrollo Profesional Continuo**

Tanto el contador público independiente como el personal con el que cuente, deberán cumplir con los requerimientos mínimos de desarrollo profesional continuo según las disposiciones del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, así como con las necesidades adicionales identificadas de entrenamiento, que sean adecuadas para su nivel y responsabilidades. La asistencia a cursos externos de desarrollo profesional debe ser aprobada por el contador público independiente, según las circunstancias.

El contador público independiente y el personal con el que cuente, son los responsables de conservar sus propios registros de desarrollo profesional. El contador público independiente recopila y revisa estos registros anualmente a fin de asegurar que se haya cumplido con el entrenamiento o desarrollo profesional continuo y, si es pertinente, determinar las acciones adecuadas para atender las insuficiencias.

#### **4.3 Asignación del Personal a los Trabajos**

A través de sus políticas y procedimientos, el contador público independiente se asegura de que se asigne personal adecuado (individual y colectivamente) a cada trabajo. Las responsabilidades del contador público independiente se definen claramente en la sección 5.1 de este Manual. El contador público independiente también debe cerciorarse de que los individuos asignados y el equipo de trabajo en su conjunto, cuenten con las competencias necesarias para terminar el trabajo de acuerdo con las normas profesionales y el sistema de control de calidad del contador público independiente.

Al determinar a quién asignar a un trabajo, se debe prestar particular atención a la

continuidad, a sus conocimientos técnicos, calificaciones y experiencia. La continuidad con el cliente, equilibrada con los requerimientos de rotación, también se tendrá en cuenta.

El contador público independiente también debe hacer planes para aprovechar oportunidades para que él u otro personal con más experiencia asesoren al personal menos experimentado y lo guíe en su desarrollo.

#### **4.4 Cumplimiento con las Políticas de Control de Calidad (Disciplina)**

El sistema de control de calidad del contador público independiente requiere más que sólo un monitoreo eficaz. Es esencial un procedimiento de cumplimiento que incluya las consecuencias del incumplimiento, omisión, falta de debido cuidado y atención, abuso e ignorancia intencional, así como los procedimientos correctivos.

El contador público independiente tiene la responsabilidad total del proceso disciplinario. Las medidas correctivas se determinan y administran a través de un proceso de consulta, no de manera autocrática. Las medidas correctivas que se tomen dependerán de las circunstancias.

No podrán tolerarse las infracciones graves, intencionales y repetidas, ni el hacer caso omiso de las políticas del contador público independiente o de las normas profesionales. Deben tomarse medidas adecuadas para corregir el comportamiento del personal o terminar la relación contractual con la persona.

Las medidas correctivas que tome el contador público independiente dependerán de las circunstancias. Tales medidas pueden incluir, sin limitarse, las siguientes:

- Entrevistar a la(s) persona(s) involucrada(s) para establecer los hechos y comentar las causas y soluciones,

- Llevar a cabo sesiones de asesoramiento y orientación, y
- Llevar a cabo entrevistas de seguimiento para asegurarse de que ha mejorado el cumplimiento o advertir al colaborador involucrado, de que se adoptarán medidas correctivas más firmes para proteger los intereses de los clientes y del contador público independiente, tales como:
  - Amonestaciones (orales o escritas),
  - Obligatoriedad de realizar un curso específico de desarrollo profesional continuo,
  - Documentar esta situación en el expediente personal del individuo,
  - Suspender al colaborador,
  - Dar por terminada la relación laboral o contractual, o
  - Notificación formal presentada ante la fiscalía del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica.

*(Incluir otras políticas o procedimientos relacionados con la disciplina, si así se desea).*

#### **4.5 Premio al Cumplimiento**

El cumplimiento de las políticas del contador público independiente predominará en la evaluación de cada miembro del personal, tanto de manera continua como en el proceso de evaluación que se programe regularmente.

En la evaluación general del desempeño en el trabajo y al determinar los niveles de remuneración, bonos, ascensos, desarrollo profesional y autoridad dentro de la práctica profesional, se asignará un peso adecuado a las cualidades que se hayan identificado. La calidad deberá ser un elemento prominente en dicha ponderación.

### **5. Realización de los Trabajos**

A través de las políticas y procedimientos, y su sistema de control de calidad, el contador público independiente requiere que los trabajos se realicen de acuerdo con las normas

profesionales y los requerimientos reglamentarios y legales aplicables. Los sistemas generales del contador público independiente están diseñados para proporcionar seguridad razonable de que se planifica y desarrollan los trabajos adecuada y debidamente, y los informes de los trabajos son adecuados a las circunstancias.

Para facilitar el desempeño uniforme y acorde con las normas profesionales y requerimientos reglamentarios y legales, el contador público independiente crea y utiliza plantillas o modelos ilustrativos de papeles de trabajo para documentar el proceso del trabajo en los clientes. El contador público independiente actualiza estas plantillas según se requiera, para reflejar los cambios en las normas profesionales. Cuando se cuenta con personal, se le proporcionan estas plantillas para documentar su trabajo.

Cuando se cuenta con personal para desarrollar un trabajo, debe existir una supervisión y revisión del trabajo. Las responsabilidades de revisión se determinarán sobre la base de que los miembros del equipo del trabajo, incluyendo el contador público independiente, con mayor experiencia revisen el trabajo de los miembros del equipo con menor experiencia. El contador público independiente, ya sea que actúe como revisor o como ejecutor del trabajo es responsable de considerar si se ha:

- Utilizado las plantillas del contador público independiente para la elaboración y documentación del archivo del trabajo, así como sus herramientas y los procedimientos para la emisión de informes adecuados para el trabajo (modificándolos según corresponda),
- Seguido y observado las políticas de ética del contador público independiente,
- Realizado el trabajo de acuerdo con las normas profesionales y las políticas del contador público independiente, con diligencia y atención,
- Documentado el trabajo, análisis, consultas y conclusiones suficiente y adecuadamente,
- Completado el trabajo con objetividad y la adecuada independencia, oportuna y eficientemente, y se ha documentado de manera organizada, sistemática, completa y legible,

- Asegurado que todos los papeles de trabajo, documentos del archivo y memorandos llevan sus iniciales, la fecha y las debidas referencias cruzadas, incluyendo las consultas necesarias sobre temas complejos o controversiales,
- Asegurado que las comunicaciones, las declaraciones, revisiones y responsabilidades respecto al cliente quedan claramente establecidas y documentadas, y
- Asegurado que el informe refleja el trabajo realizado y las conclusiones alcanzadas, y que se emite tan pronto se termina el trabajo de campo.

### **5.1 Función del Contador Público Independiente como Líder del Trabajo**

El líder del trabajo tiene la responsabilidad de firmar el informe que se va a emitir, y también es responsable de:

- La calidad de cada trabajo,
- Llegar a una conclusión sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia en cuanto al cliente y, al hacerlo, obtener la información requerida para identificar amenazas a la independencia, tomando medidas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas adecuadas y asegurándose que se complete la documentación adecuada,
- Asegurarse de que se han seguido procedimientos adecuados para la aceptación y continuidad de las relaciones con el cliente y que las conclusiones alcanzadas al respecto son adecuadas y se han documentado,
- Asegurarse de que se cuente con las capacidades y la competencia adecuadas para realizar el trabajo de acuerdo con las normas profesionales y requerimientos reglamentarios y legales aplicables,
- Supervisar y/o realizar el trabajo en cumplimiento con las normas profesionales y los requerimientos reglamentarios y legales, y asegurarse de que el informe que se emita sea adecuado a las circunstancias,

- Comunicar su identidad como contador público independiente y su función como líder del trabajo a los miembros clave de la gerencia del cliente y a los encargados del gobierno de la entidad,
- Asegurarse de que se ha obtenido evidencia adecuada que respalde las conclusiones alcanzadas y el informe del trabajo que debe emitirse,
- Asumir la responsabilidad respecto a los asuntos complejos o controversiales realizando las consultas adecuadas, y
- Asegurarse que se nombra un revisor de control de calidad para el trabajo de acuerdo con las normas profesionales y las políticas internas definidas para ello; discutir con el revisor de control de calidad los asuntos significativos que surjan durante la revisión de control de calidad del trabajo; y no fechar el informe hasta que dicha revisión se haya concluido.

## 5.2 Consultas

Tratándose de asuntos significativos las consultas ayudan a reducir el riesgo de error y mejorar la calidad en la ejecución de los trabajos. Un entorno de consultas fomenta el proceso de aprendizaje y el desarrollo profesional, y refuerza la base de conocimiento del contador público independiente, su sistema de control de calidad y sus capacidades profesionales.

Cuando se presente un asunto significativo, difícil o discutible durante la planificación o a lo largo del trabajo, el contador público independiente debe consultar a terceros debidamente calificados, entre los que se puede incluir utilizar el servicio de consultas que brindan los organismos profesionales que rigen la contabilidad y la auditoría a sus agremiados. *(Aquí se pueden listar a todos los terceros con quienes se realizan consultas, como por ejemplo el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica).*

Cuando se necesite una consulta, la situación debe documentarse suficientemente para permitir a cualquier lector del archivo entender a fondo la naturaleza de la consulta, las

calificaciones y competencias pertinentes del experto externo y las acciones recomendadas. El experto externo debe contar con todos los hechos relevantes para que pueda dar un consejo informado. Cuando se busque consejo, no es adecuado retener hechos ni dirigir el flujo de la información a fin de llegar a un resultado particularmente deseado. El experto externo debe ser independiente del cliente, estar libre de conflictos de intereses y debe mantener un alto nivel de objetividad.

La respuesta del experto externo por lo general se implementará como la solución o formará parte de la solución del asunto discutible. Si no se pone en práctica la respuesta o ésta difiere considerablemente de la conclusión, debe prepararse un documento explicando las razones y alternativas consideradas junto con el registro de la consulta (o haciendo referencias cruzadas al mismo) por parte del contador público independiente.

Si son varias las consultas realizadas, debe agregarse a los papeles de trabajo un resumen de las discusiones mantenidas y el rango de opiniones u opciones presentadas y que se documenten las posiciones finales adoptadas y las razones para ello. El contador público independiente tomará la decisión final en todos estos asuntos y documentará las consultas y las razones para tomar la decisión final.

### **5.3 Diferencias de Opinión**

Cuando el contador público independiente cuente con personal, o incluso con el revisor de control de calidad, pueden surgir diferencias de opinión sobre diversos temas en el desarrollo de un trabajo. El contador público independiente y la otra parte deben tratar de ser objetivos, concienzudos, sin prejuicios y razonables para ayudar, facilitar o alcanzar una solución oportuna y sin confrontaciones de las disputas o diferencias de opinión entre las partes.

Las partes en una diferencia de opinión deben tratar de resolver el asunto de manera

oportuna, profesional, respetuosa y cortés mediante el diálogo, la investigación y la consulta con otras personas.

El contador público independiente debe atender el asunto de inmediato y decidir, mediante consultas con las partes, cómo solucionarlo. En ese momento el contador público independiente debe informar a las partes acerca de su decisión y las razones que la respaldan. En todos los casos, deben documentarse la naturaleza y el alcance de las consultas realizadas y las conclusiones a las que se llegue.

Todo el personal está a salvo de cualquier tipo de represalia, limitación en su carrera o acciones punitivas por llamar la atención, de buena fe y teniendo en mente el interés público, del cliente, del contador público independiente o de un compañero.

Si la persona que ha planteado el asunto, no queda satisfecha con la solución y el contador público independiente no tiene más recursos disponibles, tendrá que considerar la importancia del asunto, así como su puesto, y continuidad de su relación laboral o contractual con el contador público independiente.

Las diferencias de opinión deben documentarse debidamente. En ningún caso debe ponerse fecha al informe del trabajo hasta que se resuelva el asunto.

#### **5.4 Revisión de Control de Calidad de los Trabajos**

Todos los trabajos deben evaluarse sobre la base de los criterios establecidos por el contador público independiente para determinar si debe llevarse a cabo o no, una revisión de control de calidad. Esta evaluación debe realizarse, tratándose de la relación con un cliente nuevo, antes de aceptar el trabajo y, tratándose de un cliente con el que se continúe la relación, durante la etapa de planificación del mismo.

La política del contador público independiente exige la solución de todos los asuntos que surjan de una revisión de control de calidad, antes de fijar la fecha en el informe del trabajo.

A continuación se presentan algunos ejemplos de criterios bajo los cuales el contador público independiente podría requerir una revisión de control de calidad en un trabajo:

- Cuando la revisión sea parte de un conjunto de salvaguardas que se aplican, debido a que enfrenta una amenaza significativa y recurrente a la independencia como resultado de una relación personal prolongada o una relación cercana de negocios con el cliente, que anteriormente ya se haya reducido a un nivel aceptable aplicando otras salvaguardas,
- Cuando se haya identificado una amenaza recurrente a la independencia que se considere significativa y que involucre al contador público independiente, pero que el uso de una revisión de control de calidad pudiera reducir esta amenaza a un nivel razonablemente aceptable,
- Cuando el objeto del trabajo se relacione con organizaciones importantes para comunidades específicas o el público en general,
- Cuando se haya identificado un riesgo significativo y se asocie con la decisión de aceptar o continuar el trabajo,
- Cuando haya dudas acerca de la capacidad del cliente para continuar como negocio en marcha y sea significativo el posible impacto en otros usuarios (distintos de la gerencia de la entidad),
- Cuando puedan presentarse efectos y riesgos significativos para los usuarios, debido a transacciones nuevas y muy complejas o especializadas, como derivados y coberturas, compensaciones con acciones, instrumentos financieros poco usuales, amplio uso de estimaciones por parte de la gerencia, y juicios que tengan un impacto potencial significativo en otros usuarios,
- Cuando el cliente sea una entidad privada de gran tamaño, y
- Cuando los honorarios totales que pague el cliente representen una proporción considerable de los ingresos totales del contador público independiente (por ejemplo, que sean superiores al 10-15%).

Además, puede haber factores que activen una revisión de control de calidad del trabajo una vez que se haya iniciado el mismo. En estas situaciones se incluyen:

- Que el riesgo del trabajo haya aumentado durante su realización, por ejemplo, cuando el cliente se convierta en objeto de una adquisición donde un comprador quiere obtener el control de la entidad,
- Reservas entre los miembros del equipo de un trabajo en cuanto a que el informe pueda no ser adecuado a las circunstancias,
- Identificación de nuevos y significativos usuarios de los estados financieros,
- Existencia de un litigio significativo en contra del cliente que no estaba presente durante el proceso de aceptación del trabajo,
- Inquietud en cuanto a la importancia y disposición de los errores corregidos y no corregidos que se identificaron durante el trabajo,
- Desacuerdos con la gerencia sobre asuntos contables de importancia o limitaciones al alcance de la auditoría, y
- Que se hayan presentado limitaciones al alcance de la auditoría.

*(Incluir una lista de otros criterios requeridos según la política del contador público independiente. Cada contador público independiente debe determinar sus propios criterios para llevar a cabo una revisión de control de calidad).*

#### **5.4.1 Naturaleza, Oportunidad y Alcance de una Revisión de Control de Calidad de un Trabajo.**

La decisión de llevar a cabo una revisión de control de calidad, aun si el trabajo reúne los criterios, depende de la complejidad del trabajo y de los riesgos asociados. Una revisión de control de calidad no reduce la responsabilidad del contador público independiente respecto del propio trabajo.

La revisión de control de calidad debe incluir, como mínimo:

- La discusión de los asuntos significativos con el contador público independiente,
- La revisión de los estados financieros o información objeto del trabajo y del informe propuesto,
- Una revisión de documentación seleccionada, del archivo de los papeles de trabajo, relativa a juicios significativos realizados por el contador público independiente y las conclusiones a las que llegó, y
- La evaluación de las conclusiones alcanzadas al elaborar el informe y si el informe propuesto es adecuado.

El revisor de control de calidad del trabajo utilizará un listado de verificación de control de calidad del trabajo para completar la revisión y facilitar una documentación adecuada de dicha revisión. La revisión de control de calidad también debe considerar:

- Si se evaluó la independencia del contador público independiente en relación con el trabajo específico,
- Si se hicieron consultas adecuadas respecto a las diferencias de opinión u otros asuntos complejos o controversiales y las conclusiones que surgieron de tales consultas, y
- Si la documentación que se seleccionó para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos que se hicieron, y respalda las conclusiones alcanzadas.

El contador público independiente debe designar un número mínimo de días (*incluir el número de días conforme a la política del contador público independiente*) hábiles a partir de la fecha de emisión para la revisión de control de calidad, asignando dos de esos días para aclarar todos los puntos y completar la revisión. El tiempo que se destine para trabajos más grandes y más complejos deberá ser mayor. El informe del trabajo no debe fecharse hasta que se termine la revisión de control de calidad del trabajo.

#### **5.4.2 Revisor de Control de Calidad de los Trabajos.**

El contador público independiente debe establecer los criterios para designar al revisor de

control de calidad del trabajo y determinar su elegibilidad.

El revisor de control de calidad debe ser objetivo e independiente y ser un tercero debidamente calificado que disponga de tiempo para desempeñar esta función. Las características que normalmente se atribuyen a un candidato apto para desempeñar esta función incluyen conocimientos técnicos superiores de las normas contables y de aseguramiento vigentes y amplia experiencia, que normalmente se manifiestan a un nivel profesional sénior.

El revisor de control de calidad no puede ser el mismo contador público independiente o un miembro del equipo del trabajo que se va a revisar; tampoco puede revisar su propio trabajo, directa o indirectamente, ni tomar decisiones importantes en cuanto a la realización del trabajo.

No es extraño que el contador público independiente haga consultas al revisor de control de calidad en el transcurso del trabajo. Esto, por lo general, no compromete la objetividad del revisor, siempre que el contador público independiente (y no el revisor de control de calidad) tome las decisiones finales y el asunto no sea demasiado significativo. Este proceso puede evitar diferencias de opinión en las etapas posteriores del trabajo.

Si llegara a comprometerse la objetividad del revisor de control de calidad después de una consulta sobre un asunto específico, el contador público independiente debe designar un revisor de control de calidad sustituto.

## **6. Monitoreo**

Las políticas y procedimientos de control de calidad son parte fundamental del sistema de control interno del contador público independiente. El monitoreo es un componente específico del sistema de control de calidad y consiste principalmente en conocer dicho sistema y determinar,

mediante entrevistas, pruebas de seguimiento e inspección de archivos de trabajos y de otra documentación que sea relevante para el funcionamiento del sistema de control de calidad (por ejemplo, registros de entrenamiento y de desarrollo profesional continuo y confirmaciones de independencia), si el sistema de control de calidad está diseñado y en qué medida se encuentra operando de manera efectiva. También incluye realizar recomendaciones para mejorar el sistema, particularmente si se detectan debilidades o si han cambiado las normas y prácticas profesionales.

El contador público independiente asignará la responsabilidad del proceso de monitoreo a una parte independiente con la debida experiencia, que probablemente será una persona externa (el inspector de monitoreo).

El contador público independiente y el inspector de monitoreo deben tener presente la necesidad de inspeccionar el sistema de control de calidad para validar su continua efectividad y probar periódicamente los controles mediante el seguimiento formal a nivel de los trabajos, cerciorándose de que los controles están operando de manera efectiva y que no son saltados deliberadamente, o se aplican con menos rigor que el previsto.

El contador público independiente y el inspector de monitoreo tendrán en cuenta cualquier comentario que se reciba de cualquier revisión que les haga el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. Sin embargo, dichas revisiones no sustituyen el programa de monitoreo interno propio del contador público independiente.

### **6.1 Programa de Monitoreo**

La responsabilidad de realizar el monitoreo de la aplicación de políticas y procedimientos de control de calidad es independiente de la responsabilidad general del control de calidad.

El sistema de control de calidad se ha diseñado para proporcionar al contador público independiente una seguridad razonable de que no es probable que ocurran incumplimientos significativos y recurrentes de las políticas y del control de calidad, o de que pasen desapercibidos. La finalidad del programa de monitoreo es ayudar al contador público independiente a obtener seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente. El programa también ayudará a asegurar el cumplimiento de los requerimientos de revisión tanto del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica como de cualquier otro ente regulador.

Tanto el contador público independiente como el personal con el que disponga, deben cooperar con el inspector de monitoreo y reconocer que esa persona es un elemento importante del sistema de control de calidad. Cuando haya desacuerdos, incumplimientos, o se pasen por alto los hallazgos del inspector de monitoreo, se deberán resolver aplicando el proceso de resolución de diferencias de opinión (véase la sección 5.3 de este Manual).

El tercero debidamente calificado que lleve a cabo la inspección seguirá los procedimientos de monitoreo establecidos por el contador público independiente.

## **6.2 Procedimientos de Inspección**

El monitoreo del sistema de control de calidad del contador público independiente se completará de manera anual. Como parte del programa de seguimiento, se seleccionarán e inspeccionará como mínimo un trabajo ya finalizado de cada contador público independiente al menos cada tres años, el cual puede ser escogido sin previo aviso. Al diseñar la inspección, el inspector de monitoreo tendrá en cuenta los resultados de inspecciones anteriores, la naturaleza y

complejidad de la actividad del contador público independiente y los riesgos específicos asociados con sus clientes.

El contador público independiente instruirá al inspector de monitoreo para que elabore la documentación adecuada de su inspección, la cual debe incluir:

- Los resultados de la evaluación de los elementos del sistema de control de calidad,
- Una evaluación acerca de si el contador público independiente ha aplicado adecuadamente las políticas y procedimientos de control de calidad,
- Una evaluación acerca de si el informe de cualquier trabajo inspeccionado es adecuado a las circunstancias,
- Identificación de deficiencias, las razones subyacentes por las que surgieron, su efecto y la decisión de si se requiere tomar más medidas, describiéndolas en detalle, y
- Un resumen de los resultados y conclusiones alcanzadas, con recomendaciones para tomar medidas correctivas o realizar los cambios necesarios.

El contador público independiente se reunirá con el inspector de monitoreo (y con otras personas pertinentes si fuese aplicable) para revisar el informe y decidir sobre las medidas correctivas y/o los cambios que deban hacerse al sistema, funciones y responsabilidades, medidas disciplinarias, reconocimientos y otros asuntos que se determinen.

### **6.3 Evaluación, Comunicación y Corrección de Deficiencias**

El contador público independiente deberá considerar si las deficiencias identificadas indican fallos estructurales en el sistema de control de calidad o demuestran incumplimiento por su parte o por algún miembro del personal en particular. Si se dispone de personal, el contador público independiente también comunicará todas las deficiencias detectadas y comunicadas por el

inspector de monitoreo a los colaboradores pertinentes, y emitirá recomendaciones para tomar acciones correctivas adecuadas.

Las recomendaciones para tratar las deficiencias informadas se enfocarán en tratar las razones subyacentes de dichas deficiencias e incluirán uno o más de los siguientes elementos:

- Tomar las acciones correctivas adecuadas en relación con un trabajo específico o con uno o más miembros del personal (por ejemplo, como se describe en la sección 6.4.1 a continuación),
- Corregir las políticas y procedimientos de control de calidad, y
- Si se cuenta con personal, tomar acciones disciplinarias de acuerdo con la sección 4.4 de este Manual.

En caso de que el contador público independiente haya emitido un informe inapropiado de un trabajo o el fondo del informe del trabajo contenga un error o una inexactitud, el contador público independiente debe determinar qué medidas adicionales se aplicarán a fin de cumplir con las normas profesionales y los requerimientos reglamentarios y legales. En tal caso, el contador público independiente también considerará si debe obtener asesoría legal.

Si se determina que las deficiencias son sistemáticas o recurrentes, deben tomarse medidas correctivas de inmediato. En la mayoría de los casos, las deficiencias relacionadas con la independencia y los conflictos de intereses requerirán de medidas correctivas inmediatas.

#### **6.4 Informe de los Resultados del Monitoreo**

Tras terminar la evaluación del sistema de control de calidad, el inspector de monitoreo debe informar de los resultados al contador público independiente.

El informe deberá contar con los elementos suficientes para permitir que el contador público independiente tome las medidas oportunas y adecuadas cuando sea necesario, y deberá incluir una descripción de los procedimientos realizados y las conclusiones alcanzadas a partir de dicha inspección. Si se observan deficiencias sistemáticas, recurrentes, o significativas, el informe también deberá incluir las medidas tomadas o propuestas para resolverlas.

El informe del inspector de monitoreo incluirá, cuando menos, lo siguiente:

- Una descripción de los procedimientos de monitoreo aplicados,
- Las conclusiones alcanzadas como resultado de aplicar los procedimientos de monitoreo, y
- Cuando proceda, una descripción de las deficiencias sistemáticas, recurrentes, o significativas, junto con las medidas que se tomaron y cualquier otra medida que se haya recomendado para resolverlas.

#### **6.4.1 Incumplimiento.**

El incumplimiento del sistema de control de calidad del contador público independiente es un asunto grave, particularmente cuando se cuenta con personal y éste intencionalmente rehúsa cumplir con las políticas del contador público independiente.

Dado que el sistema de control de calidad se implementa para proteger el interés público, el contador público independiente debe tratar el incumplimiento intencional con transparencia y rigor. El incumplimiento intencional se tratará de varias formas, incluyendo el establecimiento de un plan para mejorar el desempeño, revisarlo y reconsiderar las oportunidades de ascenso y aumentos de sueldo y, en última instancia, la finalización de la relación laboral o contractual.

## 6.5 Quejas y Denuncias

El contador público independiente gestiona todos los asuntos relacionados con las quejas y denuncias acerca de si el trabajo que ha realizado no cumple con normas profesionales y/o requerimientos reglamentarios y legales aplicables, así como los relacionados con las denuncias de incumplimiento del sistema de control de calidad de su práctica profesional.

Las quejas y denuncias, particularmente las que se refieren a la falta de debida diligencia en el trabajo o al incumplimiento de los deberes profesionales o legales por parte del contador público independiente o cualquier miembro del personal, ya sea entre sí o hacia los clientes, es un asunto grave. El contador público independiente debe considerar seriamente buscar asesoría legal. Si tuviera dudas, el contador público independiente también deberá consultar a otros colegas externos de su confianza.

Cuando se reciban quejas de clientes o terceros se deben responder lo antes posible, con un acuse de recibo de la queja, indicando que el asunto está siendo tratado, y una explicación de que, próximamente, después de haberlo investigado adecuadamente, se dará una respuesta.

El contador público independiente mantiene una política definida junto con procedimientos que detallan las acciones que deben seguirse cuando surge una queja o denuncia. El proceso establece que si se cuenta con personal, éste es libre de presentar sus inquietudes sin temor a represalias.

*(Incluir otras políticas o procedimientos que describan el proceso que debe seguirse en tales circunstancias).*

Si las investigaciones de las quejas y denuncias revelan deficiencias en el diseño o en la aplicación de las políticas y procedimientos de control de calidad o el incumplimiento con el sistema de control de calidad por parte de algún colaborador, el contador público independiente tomará las medidas adecuadas, incluyendo una o más de las que se mencionan a continuación:

- Adoptar las medidas correctivas adecuadas en relación con un trabajo específico o uno o más miembros del personal (por ejemplo, como se describe en la sección 6.4.1 anterior),
- Corregir las políticas y procedimientos de control de calidad, y
- Tomar acciones disciplinarias de acuerdo con la sección 4.4 de este Manual.

## **7. Documentación**

### **7.1 Documentación de las Políticas y Procedimientos del Contador Público Independiente**

El contador público independiente cuenta con políticas y procedimientos que establecen el nivel y el alcance de la documentación que se requiere en todos los trabajos. El contador público independiente también cuenta con políticas y procedimientos que exigen la documentación adecuada para proporcionar evidencia del funcionamiento de cada elemento de su sistema de control de calidad por un tiempo suficiente que permita a quienes aplican procedimientos de monitoreo evaluar si cumple con su sistema de control de calidad, o por un periodo de tiempo más largo si alguna disposición legal o reglamentaria así lo dispone.

Estas políticas aseguran que la documentación es suficiente y adecuada para proporcionar evidencia de:

- El funcionamiento de cada elemento del sistema de control de calidad del contador público independiente, y
- El soporte para cada informe de los trabajos que se emitan, de acuerdo con las normas profesionales, con las políticas y procedimientos del contador público independiente y con los

requerimientos reglamentarios y legales, junto con la evidencia de que si se aplicó una revisión de control de calidad, ésta se terminó en la fecha del informe o antes.

## **7.2 Documentación de los trabajos**

Es política del contador público independiente que la documentación de los trabajos incluya:

- Listado de verificación o memorando de la planificación del trabajo,
- Asuntos que se hayan identificado con respecto a los requerimientos de ética (incluyendo demostración de cumplimiento),
- Cumplimiento con los requerimientos de independencia y documentación de cualquier discusión respecto a este tema,
- Conclusiones alcanzadas respecto de la aceptación y continuidad de la relación con el cliente,
- Procedimientos aplicados para evaluar el riesgo de errores materiales debido a fraude o error en los estados financieros y en las manifestaciones de la gerencia,
- Naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos aplicados en respuesta a los riesgos evaluados, incluyendo resultados y conclusiones,
- Naturaleza, alcance de las consultas y conclusiones resultantes,
- Todas las comunicaciones enviadas y recibidas,
- Resultados de la revisión de control de calidad terminada a la fecha del informe o con anterioridad (si es aplicable),
- Confirmación de que no hay asuntos sin resolver que hubieran llevado al revisor a pensar que los juicios significativos realizados y las conclusiones alcanzadas no eran adecuados,
- Conclusión de que se ha obtenido y evaluado evidencia de auditoría suficiente y adecuada, que respalda el informe que se emita, y
- Cierre del archivo.

*(Incluir los requerimientos mínimos adicionales de documentación de los trabajos, si así se desea).*

La política del contador público independiente requiere que la compilación final del archivo del trabajo (armado final de los papeles del trabajo), se termine dentro de un plazo de *(señalar número de días, que no debe ser superior a 60 después posteriores a la fecha del informe del auditor)*. También se debe evaluar si existen regulaciones que apliquen a un trabajo en particular que requieran que este plazo sea menor, para lo cual se debe acatar el plazo más estricto que sea aplicable.

Debe conservarse la documentación de cualquier tipo por un periodo no inferior a *(señalar el período de conservación que, no debe ser inferior a 4 años a partir de la fecha del informe del auditor, también considerar que este límite inferior se amplía a 10 años en caso de responsabilidades civiles)* para permitir que quienes apliquen los procedimientos de monitoreo evalúen el grado de cumplimiento del contador público independiente con su sistema de control interno, así como los requerimientos de auditoría según establezcan las normas profesionales y/o las disposiciones legales o reglamentarias.

### **7.3 Documentación de la Revisión de Control de Calidad de los Trabajos**

El profesional contratado por el contador público independiente para que actúe como revisor de control de calidad, debe usar un listado de verificación de la revisión de control de calidad que servirá para documentar que la revisión se llevó a cabo. Este debe incluir la confirmación y evidencia que lo soporte o referencias cruzadas a la misma, en las que se demuestre que:

- Un profesional externo debidamente calificado aplicó los procedimientos requeridos para una revisión de control de calidad,
- La revisión se terminó en la fecha del informe del trabajo, o con anterioridad, y
- El revisor de control de calidad no ha observado asuntos no resueltos que le hubieran llevado a pensar que los juicios significativos realizados por el contador público independiente y las conclusiones alcanzadas no fueron adecuados.

#### **7.4 Acceso a los Archivos y su Conservación**

El contador público independiente cuenta con políticas y procedimientos diseñados para mantener la confidencialidad, custodia segura, integridad, accesibilidad y la posibilidad de recuperar la documentación de los trabajos. Estas políticas contemplan distintos requerimientos de conservación establecidos en las disposiciones legales y del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, con el fin de asegurar que la documentación del trabajo se conserve por un tiempo suficiente según las necesidades del contador público independiente.

Todos los papeles de trabajo, informes y otros documentos que elabore el contador público independiente, incluyendo las hojas de trabajo elaboradas por el cliente, son confidenciales y deben protegerse contra el acceso no autorizado.

El contador público independiente debe aprobar todas las solicitudes externas para revisar sus papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo no deben ponerse a disposición de terceros, a menos que:

- El cliente lo haya autorizado por escrito,
- Exista una obligación profesional de revelar la información,
- Un proceso legal o judicial requiera su revelación, o
- Las disposiciones legales o reglamentarias requieran su revelación.

A menos que una disposición legal lo prohíba, el contador público independiente debe informar al cliente y obtener su autorización por escrito, antes de entregar los papeles de trabajo para su revisión. Se debe obtener una carta de autorización cuando exista una solicitud para revisar archivos por parte de un posible comprador, inversionista, o acreedor. Debe consultarse al asesor

legal cuando el cliente no autorice que la información sea revelada. En caso de litigio o posible litigio, o de algún procedimiento fiscalizador o administrativo, no deben entregarse los papeles de trabajo sin haber obtenido el consentimiento del asesor legal del contador público independiente.

Debe conservarse un registro permanente, accesible, de todos los archivos almacenados fuera de la oficina y cada dispositivo de almacenaje debe estar debidamente etiquetado para su fácil identificación y recuperación. El contador público independiente debe aprobar la destrucción de cualquier archivo y mantener registros permanentes de todos los materiales destruidos.

### **7.5 Quejas y Denuncias**

Las quejas y denuncias deberán documentarse junto con la correspondiente respuesta del contador público independiente.

## **Apéndices**

### **Apéndice 1 – Declaración Anual de Independencia**

*(Fecha)*

*(Dirigido al contador público independiente)*

Confirmando, a mi leal saber y entender, que después de haber recibido, leído y comprendido el Manual de control de calidad, cumplo con las políticas y procedimientos del contador público independiente, así como con todas las disposiciones del Código de Ética del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica sobre independencia (con excepción de los asuntos que se indican más adelante).

Firma: \_\_\_\_\_

Nombre: \_\_\_\_\_

Fecha: \_\_\_\_\_

Listar y explicar brevemente la naturaleza de todos los asuntos que a su leal saber y entender puedan afectar la independencia. Consulte el Código de Ética del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica al elaborar esta lista.

El contador público independiente revisará cada asunto. Tal vez sea necesario proporcionar más información para determinar qué hacer, si fuera el caso. Deben documentarse por completo todas las decisiones y las acciones a seguir.

| <b>Descripción</b> | <b>Indicar cómo puede estar afectada la independencia</b> | <b>Salvaguarda adecuada que debe aplicarse (si procede) para eliminar o reducir la amenaza a un nivel aceptable</b> |
|--------------------|---|---|
|                    |   |   |

## **Apéndice 2 - Declaración Anual de Confidencialidad**

*(Es una buena práctica que si se cuenta con personal, estos firmen una Declaración de confidencialidad en el momento de su contratación, y que vuelvan a firmarla cada año, como recordatorio del requerimiento; o bien, dicha cláusula podría incluirse en los términos y condiciones del contrato entre ambas partes).*

*(Fecha)*

*(Dirigido al contador público independiente)*

Para asegurar el cumplimiento continuo de las responsabilidades profesionales y la protección de nuestros clientes, es esencial mantener la confidencialidad de los asuntos de nuestros clientes. “Información Confidencial” es toda información acerca de nuestros clientes de la que tenga conocimiento cualquier persona como resultado de su relación con el contador público independiente, a menos que dicha información sea de dominio público.

He leído, entiendo y cumplo la declaración de política sobre confidencialidad del contador público independiente, en relación con los asuntos de sus clientes.

Firma: \_\_\_\_\_

Nombre: \_\_\_\_\_

Fecha: \_\_\_\_\_

### **Apéndice 3 – Listado de Verificación para la Aceptación de Clientes**

*(Sugerencia de temas a considerar al evaluar si se acepta el primer trabajo de un cliente nuevo. Los resultados pueden registrarse en un listado de verificación, como el que se muestra a continuación, un formato de cuestionario, o resumirse en un memorando).*

Antes de aceptar el trabajo, ¿me he entrevistado con el cliente para cerciorarme de su historial y obtener los documentos necesarios (es decir, el organigrama de la entidad, resultados operativos y financieros durante los últimos dos o tres años, cambios en la gerencia, o en la estructura de las operaciones y cualquier otro aspecto que pueda afectar el trabajo)?

| <b>Aceptación del Cliente</b>  | <b>Sí</b> | <b>No</b> | <b>N/A</b> | <b>Comentarios</b> |
|--|-----------|-----------|------------|--------------------|
| <b>Carácter e Integridad del Cliente Potencial</b>   |           |           |            |                    |
| 1. ¿Conozco a este cliente, o lo conocen mis clientes de confianza, o mis colegas?   |           |           |            |                    |
| 2. ¿Estoy satisfecho de que no han ocurrido hechos o circunstancias que me hagan dudar de la integridad de los propietarios, miembros de la junta directiva, o la gerencia del posible cliente? Específicamente, ¿estoy razonablemente satisfecho de que no exista ninguna de las situaciones siguientes?<br>(a) Condenas y sanciones regulatorias,<br>(b) Sospecha de actos ilícitos o fraude,<br>(c) Investigaciones en curso,<br>(d) Miembros de la gerencia que pertenezcan a organizaciones profesionales de dudosa reputación,<br>(e) Publicidad negativa y<br>(f) Asociación cercana con personas o entidades cuya ética es cuestionable. |           |           |            |                    |
| Describir los métodos usados para obtener evidencia de estos riesgos, como búsquedas en Internet. (Las palabras clave que pueden usarse para buscar en Internet pueden incluir el nombre comercial del cliente, los nombres de su personal clave y la industria o productos/servicios.)  |           |           |            |                    |
| Documentar cualquier evidencia que se obtenga y que sea relevante para evaluar este riesgo.  |           |           |            |                    |
| 3. Si otros auditores/profesionales de la contabilidad se han negado a dar servicio al posible cliente, o si sospecho que el posible cliente esté buscando opiniones contables que le favorezcan, o tenga otras motivaciones similares para cambiar de auditor, ¿se han documentado los riesgos que conlleva y se ha considerado cuidadosamente la razón para aceptar el trabajo?  |           |           |            |                    |
| <b>Auditor/Contador Público Independiente Anterior</b>   |           |           |            |                    |
| 4. ¿Me comuniqué con el auditor o contador público anterior para indagar acerca de:<br>(a) Acceso a los papeles de trabajo del posible cliente,<br>(b) Honorarios no pagados,  |           |           |            |                    |

|  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|
| <p>(c) Diferencias de opinión o desacuerdos,<br/> (d) Integridad de la gerencia y de la junta directiva,<br/> (e) Razones para el cambio, y<br/> (f) Exigencias poco razonables o falta de cooperación?</p>  |  |  |  |  |
| <p>5. ¿Obtuve permiso del auditor anterior para revisar los papeles de trabajo del periodo pasado? De ser así, ¿he revisado la documentación de planificación del período anterior elaborada por dicho auditor y determiné si este:</p> <p>(a) Confirmó su independencia del cliente,<br/> (b) En caso de una auditoría, la llevó a cabo conforme a NIAS,<br/> (c) Tenía los recursos y experiencia adecuados, y<br/> (d) Tenía un entendimiento de la entidad y su entorno?</p>   |  |  |  |  |
| <p><b>Estados Financieros Anteriores</b></p>   |  |  |  |  |
| <p>6. ¿Obtuve y revisé copias de:</p> <p>(a) Estados financieros de los dos últimos años, cuando menos,<br/> (b) Declaraciones de impuestos y documentos relacionados de los últimos dos años, y<br/> (c) Cartas de representación de los últimos dos o tres años?</p>   |  |  |  |  |
| <p>7. Suponiendo que tengo acceso, ¿revisé los papeles de trabajo del período anterior elaborados por el auditor o contador público anterior, para:</p> <p>(a) Determinar la razonabilidad de los saldos de cierre de períodos anteriores, poniendo particular atención a las cuentas significativas, y decidir si alguna de ellas debe reformularse,<br/> (b) Determinar si el auditor anterior identificó errores materiales,<br/> (c) Determinar el efecto en el año actual, de cualquier error inmaterial no ajustado en el año anterior, y<br/> (d) Determinar lo adecuado del sistema de contabilidad de la entidad revisando los ajustes del auditor anterior y la carta de representaciones?</p> |  |  |  |  |
| <p>8. ¿Determiné cuáles fueron las principales políticas y métodos contables usados en los estados financieros del año anterior y consideré si eran adecuados y si se aplicaron de manera uniforme? Por ejemplo:</p> <p>(a) Valoraciones significativas, como las estimaciones para incobrables, inventarios e inversiones,</p>  |  |  |  |  |

|   |  |  |  |  |
|---|--|--|--|--|
| (b) Políticas y tasas de depreciación,<br>(c) Estimaciones significativas, y<br>(d) Otros ( <i>identificar</i> ).   |  |  |  |  |
| 9. En caso de una auditoría, ¿es necesario aplicar procedimientos de auditoría adicionales en relación con las principales transacciones y/o saldos del año anterior para reducir el riesgo de error en los saldos iniciales de las cuentas? En caso afirmativo, indicar la referencia a los papeles de trabajo con tales procedimientos.   |  |  |  |  |
| 10. ¿Determiné si será necesario dar una limitación al alcance en la opinión debido a la imposibilidad de obtener suficiente seguridad en cuanto a los saldos iniciales?  |  |  |  |  |
| <b>Conocimientos Técnicos</b>   |  |  |  |  |
| 11. ¿Conozco en términos generales cuáles son el negocio y las operaciones del cliente? (Redacte un memorando de conocimiento del cliente o use un listado de verificación para proporcionar esta información.)   |  |  |  |  |
| 12. ¿Tengo suficientes conocimientos de las prácticas contables de la industria del cliente potencial para realizar el trabajo? De no ser así, ¿puedo obtener fácilmente los conocimientos requeridos de las prácticas contables de la industria? Identificar las fuentes.  |  |  |  |  |
| 13. ¿He identificado áreas que requieran conocimientos especializados? En caso afirmativo, ¿puedo obtener fácilmente los conocimientos requeridos? Identificar las fuentes.   |  |  |  |  |
| <b>Evaluación de la Independencia</b><br><i>Existen prohibiciones adicionales no incluidas aquí y que se aplican solo para entidades de interés público. Debe consultarse el Código de Ética del Colegio de Contadores Públicos y las disposiciones de los reguladores para todos los requerimientos y orientaciones pertinentes, cuando el cliente potencial es una entidad de interés público o es supervisado por reguladores.</i> |  |  |  |  |
| 14. Identificar y documentar las prohibiciones que existan (las amenazas a la independencia para las que no existen salvaguardas adecuadas, tales como):<br>(a) Aceptar regalos o invitaciones del cliente,<br>(b) Tener relaciones de negocio estrechas con el cliente,<br>(c) Tener relaciones familiares y personales con el cliente,  |  |  |  |  |

|  |  |  |  |
|--|--|--|--|
| <p>(d) Presentar una cotización de honorarios considerablemente menor a los precios de mercado (a menos que la documentación aporte evidencia de que se cumplieron todas las normas aplicables),</p> <p>(e) Tener intereses financieros en el cliente,</p> <p>(f) Contratación de personal reciente con el cliente dentro del período prescrito (o una contratación que se espere en el futuro), para ocupar un puesto de administrativo, director o empleado con influencia significativa,</p> <p>(g) Préstamos y avales al / del cliente,</p> <p>(h) Elaborar asientos o clasificaciones contables sin la aprobación previa de la gerencia,</p> <p>(i) Realizar funciones gerenciales para el cliente, y</p> <p>(j) Prestar servicios distintos al de auditoría (servicios que proporcionan un grado de seguridad) como finanzas corporativas, servicios legales que conlleven la resolución de disputas o servicios de valoración que impliquen la valoración de elementos materiales para los estados financieros.</p>   |  |  |  |
| <p>¿Estoy satisfecho de que no existen prohibiciones que me impidan, a mí o a cualquiera de los colaboradores con que cuento, realizar el trabajo?</p>   |  |  |  |
| <p>15. Consultar el Código del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica para mayor orientación sobre la identificación de amenazas y salvaguardas relativas a la independencia.</p> <p>(a) Identificar y documentar las amenazas a la independencia respecto de las que pueda haber salvaguardas. Atender cada una de las siguientes amenazas en relación con el contador público independiente y el personal con el que disponga.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Amenazas de interés propio, que pueden presentarse como resultado de intereses financieros de un profesional de la contabilidad o de un familiar inmediato o cercano (es decir, en los casos en los que la pérdida de los honorarios del cliente pueda ser significativa),</li> <li>• Amenazas de autorevisión, que pueden presentarse cuando el mismo profesional de la contabilidad que lo emitió, deba reevaluar un juicio hecho con anterioridad,</li> <li>• Amenazas de abogacía, que pueden presentarse cuando un profesional de la contabilidad promueve una posición u opinión hasta el punto en que quede comprometida la objetividad (es decir, cuando actúa como defensor, en nombre del cliente, en</li> </ul> |  |  |  |

|  |  |  |  |
|--|--|--|--|
| <p>un litigio o en una promoción de acciones),</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Amenazas de familiaridad, que pueden presentarse cuando, debido a una relación cercana, un profesional de la contabilidad se convierte en demasiado comprensivo con los intereses de otros, y</li> <li>• Amenazas de intimidación, que pueden presentarse cuando se disuade a un profesional de la contabilidad para que no actúe objetivamente mediante amenazas, reales o veladas.</li> </ul> <p>(b) Evaluar y documentar si estas amenazas, individual y colectivamente, son claramente poco significativas.</p> <p>(c) Respecto de cada amenaza que no sea claramente no significativa, documentar las salvaguardas que existan en la entidad o en mi práctica profesional y cómo pueden usarse para reducir la amenaza a un nivel aceptable. Las salvaguardas pueden incluir normas profesionales y seguimiento, políticas del contador público independiente sobre formación continua, inspección de la firma de auditoría, control de calidad, aprobación de asientos de diario y clasificaciones por parte del cliente, y salvaguardas del cliente tales como un sólido entorno de control y contratación de personal competente.</p> <p>(d) ¿Estoy satisfecho de que existen suficientes salvaguardas y que las amenazas a la independencia se eliminan o reducen a un nivel aceptable?</p> |  |  |  |
| <p><b>Evaluación del Riesgo del Trabajo</b></p>  |  |  |  |
| <p>16. ¿He determinado si mi política juzga aceptables los riesgos asociados a esta industria y al probable cliente?</p> <p>Describir cualquier riesgo conocido o supuesto y el efecto que tengan en el trabajo propuesto, incluyendo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Un propietario dominante,</li> <li>(b) Incumplimientos de las disposiciones legales/reglamentarias de la industria, que puedan resultar en multas o sanciones significativas,</li> <li>(c) Problemas financieros o de solvencia,</li> <li>(d) Gran interés de los medios en la entidad o en su gerencia,</li> <li>(e) Tendencias y comportamiento de la industria,</li> <li>(f) Gerencia excesivamente conservadora u optimista,</li> <li>(g) Participación en negocios de alto riesgo,</li> <li>(h) Naturaleza del negocio particularmente arriesgada,</li> </ul>   |  |  |  |

|   |  |  |  |
|---|--|--|--|
| <p>(i) Sistemas y registros contables deficientes,</p> <p>(j) Número significativo de transacciones poco usuales o con partes relacionadas,</p> <p>(k) Estructuras corporativas / operativas poco usuales o complejas,</p> <p>(l) Controles y gerencia débiles,</p> <p>(m) Falta de políticas claras para el reconocimiento de ingresos,</p> <p>(n) Cambios tecnológicos que tengan un fuerte impacto en la industria o el negocio,</p> <p>(o) Posibilidad de ganancias significativas para la gerencia, que dependan de resultados financieros favorables o de un buen desempeño,</p> <p>(p) Problemas con la competencia o la credibilidad de la gerencia,</p> <p>(q) Cambios recientes en la gerencia, el personal clave, los contadores o los abogados, y</p> <p>(r) Requerimientos de información para las entidades públicas.</p> |  |  |  |
| <p>17. ¿Quiénes son los usuarios probables de los estados financieros?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bancos</li> <li>• Autoridades fiscales</li> <li>• Organismos reguladores</li> <li>• Gerencia</li> <li>• Acreedores</li> <li>• Posibles inversionistas / compradores</li> <li>• Accionistas / miembros</li> <li>• Otros</li> </ul> <p>¿Existen disputas entre accionistas u otras disputas que puedan verse afectadas por los resultados del trabajo?</p> <p>¿Representa un riesgo razonable la confianza anticipada de estos usuarios en el informe que se emita?</p>   |  |  |  |
| <p>18. ¿Hay áreas específicas de los estados financieros o cuentas específicas que merezcan mayor atención? De ser así, documentarlas detalladamente.</p>   |  |  |  |
| <p>19. ¿Propuso el auditor anterior muchos ajustes y/o identificó muchos errores menores no corregidos? De ser así, documentar la razón probable y sus efectos en el riesgo del trabajo.</p>  |  |  |  |

|   |  |  |  |  |
|---|--|--|--|--|
| 20. ¿Estoy satisfecho de que no hay una razón significativa para dudar de que el posible cliente pueda seguir operando como negocio en marcha en el futuro próximo (cuando menos, un año)?  |  |  |  |  |
| 21. ¿Estoy satisfecho de que el posible cliente esté dispuesto a pagar honorarios aceptables y pueda hacerlo?   |  |  |  |  |
| <b>Limitaciones al Alcance</b>  |  |  |  |  |
| 22. ¿Estoy satisfecho de que la gerencia del cliente no impondrá limitaciones al alcance del trabajo?   |  |  |  |  |
| 23. ¿Existen criterios adecuados (por ejemplo, las NIIF Pymes) contra los cuáles evaluar la información del trabajo?  |  |  |  |  |
| 24. ¿Son razonables los tiempos establecidos para terminar el trabajo?  |  |  |  |  |
| <b>Otros</b>  |  |  |  |  |
| 25. ¿Debe considerarse alguna otra cuestión para la aceptación del cliente, como sería una evaluación más detallada de la independencia y de los factores de riesgo? De ser así, documentarlas, así como la forma en que deben manejarse. |  |  |  |  |
| 26. Otros comentarios.  |  |  |  |  |

## Conclusión

|   |
|---|
| <b>Comentarios del contador público independiente</b>   |
| En base a mi conocimiento preliminar del cliente potencial y de los factores antes señalados, se debe clasificar a este cliente como: |
| <input type="checkbox"/> De alto riesgo <input type="checkbox"/> De riesgo moderado <input type="checkbox"/> De bajo riesgo           |

1. Estoy satisfecho de que no hay prohibiciones que me impidan a mí o a algún miembro del equipo del encargo realizar este trabajo.
2. En los casos en que se identificaron amenazas relevantes a la independencia, existen salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.
3. No tengo conocimiento de que existan factores que puedan afectar la independencia o apariencia

de independencia.

4. Estoy satisfecho de que he obtenido suficiente información para determinar si aceptar o no este trabajo.

En mi opinión, debo  **aceptar** o  **declinar** este trabajo.

Firma: \_\_\_\_\_ Fecha: \_\_\_\_\_

#### Apéndice 4 – Listado de Verificación para la Asignación de Personal a los Trabajos

| Asignación de Personal a los Trabajos  | Sí | No | N/A | Documento que contiene la política y el procedimiento |
|--|----|----|-----|---|
| <p><b>Sugerencia de Pasos para la Planificación</b></p> <p><i>En la práctica de un contador público independiente, es común que se presenten problemas de disponibilidad de tiempo, muchos cierres de año juntos en ciertas épocas del año y carencia de las habilidades necesarias. Al considerar la asignación de personal a los trabajos, también es útil considerar la necesidad de contar con expertos externos y contratarlos oportunamente.</i></p>   |    |    |     |   |
| <p>1. Definir el enfoque para asignar personal a los trabajos, tomando en consideración las necesidades para equilibrar el número de personas requeridas, sus habilidades y el desarrollo y utilización de cada uno de ellos.</p> <p>(a) Planificar las necesidades de personal en una base global.</p> <p>(b) Identificar los requerimientos para trabajos específicos, con la mayor anticipación posible.</p> <p>(c) Preparar presupuestos de tiempo para los trabajos a fin de determinar los requerimientos de personal y programar el trabajo.</p> <p>(d) Al determinar los requerimientos de personal considerar el tamaño y la complejidad de cada trabajo, la disponibilidad del</p> |    |    |     |   |

|   |  |  |  |
|---|--|--|--|
| personal, el conocimiento experto que se requiere, las fechas en las que debe realizarse el trabajo, la continuidad y la rotación periódica del personal, así como las oportunidades de entrenamiento en el trabajo.  |  |  |  |
| <p>2. Al decidir las asignaciones de personal individualmente, debe tenerse en cuenta:</p> <p>(a) Los requerimientos de empleados y de fechas de un trabajo específico,</p> <p>(b) Ponderar las cualidades personales en cuanto a experiencia, autoridad, antecedentes y especialización específica,</p> <p>(c) El grado contemplado de supervisión y participación de quienes realicen labores de supervisión,</p> <p>(d) Disponibilidad de tiempo proyectada de las personas que se asignen,</p> <p>(e) Situaciones en las que puedan existir problemas de independencia y conflictos de intereses, como asignar personal a trabajos de clientes que hayan sido sus patronos, o patronos de algún familiar, y</p> <p>(f) Al asignar al personal, prestar la debida atención a la continuidad y a la rotación para que el trabajo se lleve a cabo de manera eficiente y se pueda contar con personal con experiencia y antecedentes distintos.</p> |  |  |  |
| <p>3. Obtener la aprobación del contador público independiente para la programación y asignación del personal para el trabajo.</p> <p>(a) Enviar a revisión y aprobación los nombres y calificaciones del personal que vaya a asignarse a un trabajo.</p> <p>(b) Considerar la experiencia y entrenamiento del personal del trabajo en relación con la complejidad del trabajo u otros requerimientos y el grado de supervisión que debe haber.</p>   |  |  |  |

### Apéndice 5 – Evaluación de Desempeño del Personal

|   |
|---|
| Nombre del colaborador:   |
| Puesto/Posición asignado:   |
| Nombre del evaluador:   |
| Periodo de la revisión: Del ..../...../..... Al ...../...../..... |

## Introducción

El proceso de evaluación de desempeño está diseñado para proveer una descripción honesta, precisa e integral del desempeño de cada miembro del personal. La evaluación se usa para alentar la retroalimentación entre los colaboradores y el contador público independiente, para identificar las necesidades de entrenamiento, para identificar oportunidades de ascenso y para asistir el proceso de revisión de las remuneraciones. También es un proceso importante para el contador público independiente, debido a que el proceso de evaluación provee una oportunidad de demostrar innovación, comunicación efectiva y otros aspectos que se esperan del liderazgo.

### Escala utilizada en la evaluación:

**5 Altamente Competente:** El desempeño excede significativa y consistentemente los requisitos y expectativas del puesto. El desempeño está muy por encima de lo que normalmente se esperaría de alguien en este nivel.

**4 Muy Competente:** El desempeño excede consistentemente los requisitos y expectativas del puesto. El desempeño está por encima de lo que normalmente se esperaría de alguien en este nivel.

**3 Competente:** El desempeño alcanza consistentemente los requisitos y expectativas del puesto. El desempeño es lo que normalmente se esperaría de alguien en este nivel.

**2 Entrenamiento/Desarrollo recomendado:** El desempeño está por debajo de los requisitos y expectativas del puesto. El desempeño está por debajo de lo que normalmente se esperaría de alguien en este nivel.

**1 Necesita Mejoras Significativas:** El desempeño está significativa y consistentemente por debajo de los requisitos y expectativas del puesto. El desempeño está muy por debajo de lo que normalmente se esperaría de alguien en este nivel.

**N/A No aplica**

| Atributos   | Puntaje           | Comentarios |
|---|-------------------|-------------|
| <b>Trabajo en equipo:</b> Trabaja efectivamente con otros miembros. Muestra un balance apropiado entre esfuerzo personal y esfuerzo en equipo. Ayuda a otros cuando se necesita. Juega un papel apropiado en relación con las | 1 / 2 / 3 / 4 / 5 |             |

|  |                   |  |
|--|-------------------|--|
| expectativas del equipo.   |                   |  |
| <b>Resolución de problemas:</b> Habilidad para enfocarse en asuntos significativos. Uso de recursos disponibles para evaluar las posibles soluciones.  | 1 / 2 / 3 / 4 / 5 |  |
| <b>Responsabilidad:</b> Capaz de seguir instrucciones o consejos cuando es apropiado. No culpa a otros por los errores.  | 1 / 2 / 3 / 4 / 5 |  |
| <b>Motivación:</b> Muestra unidad, iniciativa y energía en lograr las tareas. Muestra una actitud positiva en completar las asignaciones e interactuar con otros.  | 1 / 2 / 3 / 4 / 5 |  |
| <b>Destrezas técnicas:</b> Posesión de suficientes destrezas y conocimiento para realizar todas las facetas del trabajo efectiva y eficientemente.   | 1 / 2 / 3 / 4 / 5 |  |
| <b>Planificación y organización:</b> Planifica y organiza efectivamente el trabajo. Establece fechas de entrega apropiadas y las cumple.   | 1 / 2 / 3 / 4 / 5 |  |
| <b>Comunicación:</b> Transmite sus ideas de forma clara y concisa. Sabe escuchar y hace preguntas apropiadas. Se comunica bien por escrito.  | 1 / 2 / 3 / 4 / 5 |  |
| <b>Adaptación y flexibilidad:</b> Creatividad y flexibilidad de pensamiento. Acepta sugerencias y críticas constructivas, y las usa para avanzar.  | 1 / 2 / 3 / 4 / 5 |  |
| <b>Servicio al cliente:</b> Trato de forma apropiada con los clientes. Los clientes están satisfechos con el servicio recibido del colaborador.  | 1 / 2 / 3 / 4 / 5 |  |
| <b>Calidad en el trabajo, adherencia a los principios éticos y a las políticas y procedimientos del contador público independiente:</b> No ha sido responsable directo de cualquier hallazgo de monitoreo, ha entregado todas declaraciones y confirmaciones puntualmente, no ha infringido conscientemente alguna política de ética ni requerimientos de independencia. | 1 / 2 / 3 / 4 / 5 |  |
| <b>Asignación y carga de trabajo:</b> ¿Ha tenido suficiente tiempo para cumplir sus responsabilidades en los trabajos que se le asignó? Si su respuesta es no, por favor explique las circunstancias.  | Sí / No           |  |
| <b>Metas del periodo anterior:</b> ¿Logró cumplir las metas que se plantearon en la anterior evaluación de desempeño? Explique cómo fueron o no, alcanzadas.   | Sí / No           |  |

|   |                   |  |
|---|-------------------|--|
|   |                   |  |
| <b>Calificación General</b><br>Evaluador – Por favor incluya comentarios que den un punto de vista general del desempeño del colaborador: | 1 / 2 / 3 / 4 / 5 |  |

**Definición de metas** (completarse en forma conjunta entre el evaluador y el colaborador)

Identifique metas que sean específicas, medibles, alcanzables, realistas y oportunas. Indique cómo va a medir el logro de cada meta:

Meta 1 \_\_\_\_\_  
 Meta 2 \_\_\_\_\_  
 Meta 3 \_\_\_\_\_

Firma del evaluador: \_\_\_\_\_ Fecha: \_\_\_\_\_

Firma del colaborador: \_\_\_\_\_ Fecha: \_\_\_\_\_

**Apéndice 6 - Consultas**

| Consultas  | Sí | No | N/A | Documento que contiene la política y el procedimiento |
|--|----|----|-----|---|
| <i>Los contadores públicos independientes tienen mayor necesidad de hacer consultas externas en cuanto a transacciones complejas, asuntos contables especializados, cuestiones significativas acerca de la independencia o de tipo ético. La siguiente lista puede modificarse para uso como guía para llevar a cabo y documentar las consultas.</i> |    |    |     |   |
| 1. Informar al personal de las políticas y procedimientos de consulta del contador público independiente.  |    |    |     |   |

|   |  |  |  |  |
|---|--|--|--|--|
| <p>2. Especificar áreas o situaciones especializadas que requieran de consultas debido a la naturaleza o complejidad de algún asunto, incluyendo:</p> <p>(a) Pronunciamentos técnicos recientemente emitidos,</p> <p>(b) Requerimientos especiales de contabilidad, auditoría o de presentación en industrias específicas,</p> <p>(c) Problemas emergentes de la actividad, y/o</p> <p>(d) Requerimientos de presentación de informes de entes reguladores, particularmente los de una jurisdicción extranjera.</p>         |  |  |  |  |
| <p>3. Mantener o dar acceso a las bibliotecas de referencia adecuadas y otras fuentes autorizadas.</p> <p>(a) Nombrar a los encargados de mantener una biblioteca de referencia.</p> <p>(b) Mantener manuales técnicos y distribuir los pronunciamientos técnicos que van surgiendo.</p> <p>(c) Mantener convenios de consulta con otros contadores públicos u otros profesionales para complementar los recursos.</p>  |  |  |  |  |
| <p>4. Designar a personas específicas como especialistas para que sean fuentes autorizadas y definir su autoridad en situaciones de consulta.</p>   |  |  |  |  |
| <p>5. Especificar el grado de documentación con que debe contarse después de efectuar una consulta en áreas que requieren de consulta y situaciones especializadas.</p> <p>(a) Indicar al personal el grado de documentación que debe elaborarse y quién es el responsable de hacerlo.</p> <p>(b) Indicar dónde debe mantenerse la documentación de las consultas.</p> <p>(c) Mantener archivos por temas, que contengan los resultados de las consultas con fines de referencia e investigación para trabajos futuros.</p> |  |  |  |  |

### Apéndice 7 – Revisión de Control de Calidad de los Trabajos

| <b>Revisión de Control de Calidad del Trabajo</b><br><i>(Sugerencia de procedimientos)</i> | Sí | No | N/A | Comentarios |
|--|----|----|-----|-------------|
| 1. Revisar los estados financieros o la información financiera                             |    |    |     |             |

|  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|
| que corresponda.   |  |  |  |  |
| 2. Revisar el informe propuesto e indicar si es adecuado a las circunstancias.   |  |  |  |  |
| 3. En el caso de un de una auditoría, revisar los papeles de trabajo que documenten los riesgos de auditoría significativos y la respuesta del contador público independiente a tales riesgos. |  |  |  |  |
| 4. Determinar si los papeles de trabajo seleccionados para revisión reflejan el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y las conclusiones alcanzadas.                    |  |  |  |  |
| 5. Revisar la documentación para obtener evidencia de que se aplicaron procedimientos de aceptación del trabajo (o de continuidad, si procede).  |  |  |  |  |
| 6. Revisar los procedimientos de evaluación cuando se deposita confianza en el trabajo de otros auditores.   |  |  |  |  |
| 7. Revisar los procedimientos relativos al cumplimiento con la legislación pertinente, y con las normas aplicables (por ejemplo, las NIIF para Pymes)  |  |  |  |  |
| 8. Revisar si es adecuada la selección del personal del trabajo.   |  |  |  |  |
| 9. Revisar la carta de compromiso.   |  |  |  |  |
| 10. Revisar la carta de manifestaciones firmada por la gerencia o por los encargados del gobierno de la entidad.   |  |  |  |  |
| 11. Revisar las conclusiones relativas a consideraciones de negocio en marcha.   |  |  |  |  |
| 12. Revisar la evidencia de que se realizó una revisión adecuada de los papeles de trabajo por parte de las personas encargadas o del contador público independiente.                          |  |  |  |  |
| 13. Revisar otros informes que se emitan en relación con el trabajo, como declaraciones presentadas ante entes reguladores, o instituciones financieras.                                       |  |  |  |  |
| 14. Determinar el nivel de servicios que no son de grado de seguridad, que se presten al cliente   |  |  |  |  |
| 15. Revisar la importancia y naturaleza de los errores corregidos y no corregidos que se hayan identificado durante el trabajo.  |  |  |  |  |
| 16. Revisar la evaluación que hizo el contador público independiente respecto de la independencia de él y de su personal.  |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|
| 17. Revisar la evidencia de que se hicieron consultas con respecto a asuntos complejos o controversiales y diferencias de opinión, y que las conclusiones son adecuadas y se pusieron en práctica.   |  |  |  |  |
| 18. Revisar las respuestas de los especialistas consultados.   |  |  |  |  |
| 19. Revisar los asuntos que deban comunicarse a la gerencia y a los encargados del gobierno de la entidad y, cuando proceda, a los entes reguladores.  |  |  |  |  |
| 20. Durante la revisión de control de calidad del trabajo, reunirse con el contador público independiente para revisar las decisiones sobre asuntos controversiales o complejos del trabajo que afecten la información a revelar de los estados financieros.   |  |  |  |  |
| 21. Cuando el contador público independiente no acepte las recomendaciones del revisor de control de calidad y no se resuelva el asunto a satisfacción del revisor, no podrá fecharse el informe hasta que se resuelva el asunto siguiendo los procedimientos para el tratamiento de diferencias de opinión. Proporcionar más información, en su caso. |  |  |  |  |

### Apéndice 8 – Proceso de Monitoreo del Sistema de Control de Calidad

| <b>Proceso de Monitoreo del Sistema de Control de Calidad</b><br><i>(Sugerencia de temas a considerar)</i>  | <b>Sí</b> | <b>No</b> | <b>N/A</b> | <b>Comentarios</b> |
|---|-----------|-----------|------------|--------------------|
| 1. Se ha programado la evaluación del sistema de control de calidad para una época adecuada (es decir, cuando el contador público independiente tenga menos trabajo)  |           |           |            |                    |
| 2. Se revisó el Manual de control de calidad del contador público independiente, que está vigente, para cerciorarse de que se conoce el sistema completamente.  |           |           |            |                    |
| 3. Se tuvieron en cuenta los cambios habidos en la profesión y en las circulares y directrices del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica que puedan indicar la necesidad de revisar o actualizar el sistema de control de calidad o el Manual correspondiente. |           |           |            |                    |
| 4. Se obtuvo y se evaluó la información acerca de las políticas, requerimientos y prácticas del contador público independiente relativas al desarrollo profesional continuo.  |           |           |            |                    |

|   |  |  |  |  |
|---|--|--|--|--|
| 5. Se revisó que el contador público independiente y cualquier personal con el que cuente, cumplieran su desarrollo profesional continuo obligatorio y presentaran los documentos relacionados.   |  |  |  |  |
| 6. Se revisó la forma en que se dirige el entrenamiento, así como que se cumplieran las obligaciones de capacitación y que se comunicaran los cambios profesionales relevantes, que afectan la actividad o las áreas en las que el contador público independiente presta servicios.   |  |  |  |  |
| 7. Se completaron los programas de entrenamiento internos y/o externos a los que asistieron el contador público independiente y el personal con el que cuente, durante el último año.   |  |  |  |  |
| <p>8. Se llevaron a cabo entrevistas con el contador público independiente responsable de los diversos aspectos del sistema de control de calidad. Durante cada entrevista, se preguntó lo siguiente:</p> <p>(a) ¿Se ha producido algún cambio que vaya a requerir un cambio en el sistema de control de calidad o en la documentación relacionada?</p> <p>(b) ¿Se hará algún cambio en el próximo año, al que deba darse atención inmediata?</p> <p>(c) ¿Se produjeron violaciones significativas u ocurrieron otros hechos que indiquen una deficiencia en el sistema de control de calidad?</p> <p>(d) ¿Algún colaborador, temporal o permanente, ha mostrado reticencia para cumplir con las políticas establecidas?</p> <p>(e) ¿Hubo quejas por falta de cumplimiento, ya sean internas o externas?</p> <p>(f) ¿Hay algún otro asunto a considerar que pueda ser significativo para la revisión del sistema de control de calidad?</p> |  |  |  |  |
| 9. ¿Hubo alguna otra revisión a su práctica profesional por parte del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, algún otro regulador u organismo durante el período? (De ser así, obtener copias y considerar los hallazgos.)   |  |  |  |  |
| 10. ¿Se ha tomado en consideración si son adecuados el proceso de resolución de diferencias de opinión y los procedimientos disciplinarios del contador público independiente? Específicamente, debe preguntarse cómo se trataron los asuntos disciplinarios y cómo se dispuso acerca de las denuncias recibidas del personal (cuando exista), al amparo de las   |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|
| políticas de protección de denuncias anónimas.   |  |  |  |  |
| 11. ¿Se seleccionó una muestra de los registros anuales de declaraciones o confirmaciones de independencia, confidencialidad, cumplimiento con las políticas del contador público independiente y con las normas de control de calidad?  |  |  |  |  |
| 12. Los archivos revisados, ¿contienen documentación que deba tomarse en consideración para informar si son adecuadas las decisiones hechas y las medidas tomadas acerca de:<br>(a) Quejas internas y externas,<br>(b) Diferencias de opinión sobre asuntos profesionales, y<br>(c) Violaciones de procedimientos y políticas (por parte del contador público independiente o el personal) que se hayan observado.   |  |  |  |  |
| 13. Se completaron _____ (número) inspecciones de archivos usando el cuestionario de inspección pertinente, a fin de determinar si se cumplen las políticas de control de calidad del contador público independiente. Se seleccionaron los archivos, considerando que, a lo largo de un ciclo de inspección con fines de seguimiento de tres años, se cumplirán con los siguientes criterios:<br><i>Se habrán inspeccionado los archivos siguientes [modificar (a) y (b) de acuerdo con la política que adopte el contador público independiente. Por ejemplo, pueden considerarse factores tanto cuantitativos (tamaño del cliente, honorarios facturados, horas incurridas) como cualitativos (riesgos)]:</i><br><br>(a) Al menos, un trabajo de revisión y uno de auditoría por cada contador público independiente.<br>(b) Al menos, un trabajo que proporciona un grado de seguridad que no sea una auditoría o una revisión de información financiera histórica. |  |  |  |  |
| 14. Tomar nota de las deficiencias significativas que se detectaron durante la inspección de los archivos. Si son significativas, ¿representan una deficiencia del sistema que deba corregirse, o es un fallo en el cumplimiento de las políticas del contador público independiente?  |  |  |  |  |
| 15. Los archivos inspeccionados no deben incluir ninguno en el que haya participado el inspector como líder o revisor de control de calidad de ese trabajo. En tales casos debe asignarse a otra persona. (Debe contestarse en la columna de la derecha.)  |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|
| <p>16. Después de realizar los procedimientos anteriores, el inspector determinó que no se requieren cambios significativos en el sistema de control de calidad o la documentación relacionada.</p> <p>Si se requieren cambios al sistema de control de calidad, se elaboró un informe que incluye los cambios recomendados o requeridos que debe presentarse al contador público independiente. Los cambios propuestos están respaldados por evidencias.</p>  |  |  |  |  |
| <p>17. Considerar la circunstancia que sea aplicable y responder a la misma:</p> <p>(a) Se ha considerado evidencia de la oposición o falta de adopción de los cambios propuestos o a aceptar comentarios constructivos,</p> <p>(b) Aparentemente no hay oposición ni falta respecto a lo anterior, o</p> <p>(c) Consultar a un experto externo para revisar la propuesta de recomendación acerca de si considera adecuados los cambios o comentarios.</p>   |  |  |  |  |
| <p>18. Se consideraron las implicaciones de errores, omisiones, diferencias de opinión o incumplimiento, observados en el contexto de las obligaciones legales, contractuales y profesionales del contador público independiente y se le informó debidamente.</p>  |  |  |  |  |
| <p>19. Se elaboró un informe y se entregó al contador público independiente. Este informe incluye los procedimientos aplicados, los hallazgos que resultaron de esos procedimientos y las recomendaciones correspondientes. El informe se discutió con el contador público independiente, quien aceptó poner en práctica las recomendaciones e informar de los hallazgos y recomendaciones a los demás interesados, o si no estuviera de acuerdo, que aceptó utilizar los procesos para la resolución de diferencias de opinión y documentar los resultados.</p> |  |  |  |  |

## Apéndice 9 – Informe del Inspector de Monitoreo

### Informe del Inspector de Monitoreo

*(Nombre del inspector)*

*(Fecha de emisión)*

## **Introducción**

La NICC 1.48 señala que:

48. La firma de auditoría debe establecer un proceso de seguimiento diseñado para darle seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan con efectividad. Este proceso debe:

- (a) Incluir la consideración y evaluación continua del sistema de control de calidad de la firma de auditoría, incluyendo, una inspección cíclica de cuando menos un encargo finalizado de cada socio del encargo;
- (b) Asignar el proceso de seguimiento a un socio o socios u otras personas de la firma de auditoría, que tengan suficiente experiencia y autoridad adecuada para asumir dicha responsabilidad; y
- (c) Exigir que quienes lleven a cabo el encargo o la revisión de control de calidad del encargo no participen en la inspección del encargo.

## **Cuestionario del Inspector de Monitoreo**

El informe del inspector del monitoreo debe contener, principalmente, las respuestas a las preguntas siguientes. En cada pregunta con respuesta “No”, incluir en el informe las observaciones, conclusiones y recomendaciones que procedan.

|   | <b>Sí</b> | <b>No</b> | <b>N/A</b> | <b>Comentarios</b> |
|---|-----------|-----------|------------|--------------------|
| 1. ¿Se encuentra la administración del sistema de control de calidad a cargo del contador público independiente u otra persona con suficiente experiencia y autoridad adecuada? |           |           |            |                    |

|   |  |  |  |  |
|---|--|--|--|--|
| 2. ¿Cuenta el contador público independiente con un Manual de control de calidad o políticas por escrito?   |  |  |  |  |
| 3. ¿Cumple el contenido del Manual de control de calidad por escrito, en todos los aspectos relevantes, los requerimientos de la NICC 1?  |  |  |  |  |
| 4. ¿Se revisó, al menos, un trabajo del contador público independiente?   |  |  |  |  |
| 5. Tratándose de los trabajos revisados, ¿el propio inspector del monitoreo, se aseguró de no haber participado en ese trabajo, ni siquiera como revisor de control de calidad del mismo? |  |  |  |  |
| 6. ¿Se hallaron deficiencias aparentemente sistemáticas, recurrentes, significativas, o que requieran acciones correctivas inmediatas?  |  |  |  |  |
| 7. ¿Hay evidencia de que algún informe emitido por el contador público independiente pudo haber sido inadecuado?  |  |  |  |  |
| 8. ¿Hubo evidencia de que no se aplicaron algunos procedimientos o pruebas requeridos para el trabajo?  |  |  |  |  |
| 9. ¿Se informó por escrito sobre todas las deficiencias al contador público independiente encargado del sistema de control de calidad?  |  |  |  |  |
| 10. ¿Se han establecido las razones subyacentes de todas las deficiencias significativas?   |  |  |  |  |
| 11. Tratándose de los trabajos revisados, ¿se terminaron los cuestionarios adecuados de la inspección de los archivos y se conservaron como parte de la documentación?                    |  |  |  |  |

### **Informe del Inspector de Monitoreo**

Para: *(Contador público independiente encargado del sistema de control de calidad)*

Inspección realizada entre los días *(fecha de inicio)* y *(fecha de finalización)*

Período cubierto: Del *(fecha de inicio)* al *(fecha de finalización)*

Se me ha asignado/contratado para llevar a cabo una inspección de la práctica profesional del contador público independiente con fines de monitoreo, incluyendo la revisión de las políticas de

control de calidad y la inspección de, por lo menos, uno de sus trabajos.

Aparentemente, el sistema de control de calidad del contador público independiente está (no está) a su cargo o a cargo de otra persona con suficiente experiencia y autoridad. *(Explicar, si la conclusión es negativa)*

---

---

---

1. El contador público independiente (*no*) cuenta con un Manual de control de calidad y/o políticas y procedimientos de control de calidad por escrito. *(Insertar la explicación si está incompleto el manual de control de calidad)*

---

---

---

2. En mi opinión, el contenido del Manual de control de calidad por escrito (*no*) cumple, en todos los aspectos significativos, los requerimientos de la NICC 1.

---

---

---

3. (*No*) encontré en su Manual de control de calidad (*las siguientes*) políticas, procedimientos y/o documentación, faltantes o inadecuados.

---

---

---

4. Revisé, por lo menos, un trabajo del contador público independiente. Tratándose de los trabajos revisados, me cercioré de no haber participado en ellos, ni siquiera como revisor de la calidad de los mismos.

Proporcionar detalles de cada trabajo seleccionado (incluyendo tipo de trabajo, nombre del cliente y fecha del cierre anual).

---

---

---

5. (No) encontré en los archivos de los trabajos deficiencias que parecieran sistemáticas, recurrentes o significativas y que requirieran medidas correctivas inmediatas.

Proporcionar detalles de cada una de dichas deficiencias.

---

---

---

6. (No) encontré evidencia que indique que algún informe emitido por el contador público independiente pudo haber sido inadecuado.

Proporcionar detalles de la evidencia que indique la posibilidad de que un informe emitido pudo haber sido inadecuado.

---

---

---

7. (No) encontré evidencia de que no se aplicaran algunos procedimientos exigidos por la NIA o el contador público independiente para el trabajo.

Proporcionar detalles de la evidencia que indique que no se aplicaron los procedimientos requeridos, incluyendo una referencia a cada uno.

---

---

---

8. Informé al contador público independiente encargado del sistema de control de calidad sobre todas las deficiencias detectadas en el curso de mi revisión, así como de los motivos subyacentes

por las que ocurrieron.

---

---

---

9. Tratándose de los archivos revisados, completé los cuestionarios adecuados para la inspección de archivos, los cuales adjunto a este informe como anexos.

---

---

---

## REFERENCIAS

- Asociación Interamericana de Contabilidad. (s.f). *¿Quiénes somos? Objetivos*. Obtenido de <http://www.contadores-aic.org/index.php?node=840>
- Board of the International Federation of Accountants. (2012). *IFAC*. Obtenido de <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Statements-of-Membership-Obligations-1-7-Revised.pdf>
- Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2014). *Circular N° 03-2014 – Adopción de las Normas Internacionales de Auditoria (NIAS)*. Obtenido de <http://www.ccpa.or.cr/circular-n-03-2014/>
- Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2015). *Circular N° 07-2014 – Guía de Implementación de Control de Calidad para Firmas o Despachos de Contadores Públicos y Profesionales Independientes*. Obtenido de <http://www.ccpa.or.cr/circular-n-07-2014/>
- Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2015). *Circular N° 10-2014 – Manual de Revisiones de Control de Calidad según los Aspectos Indicados por la Norma Internacional de Control de Calidad*. Obtenido de <http://www.ccpa.or.cr/circular-n-10-2014/>
- Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2015). *Manual sugeridos de políticas y procedimientos de control de calidad NICC-1*. Obtenido de <http://www.ccpa.or.cr/manual-sugerido-de-politicas-y-procedimientos-de-control-de-calidad-nicc-1/>
- Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2017). *Código de Ética Profesional del Contador Público Autorizado y de la Contadora Pública Autorizada*. Obtenido de <http://www.ccpa.or.cr/codigo-de-etica-profesional/>
- Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2017). *Comunicado: Revisión de Control de Calidad para profesionales independientes*. Obtenido de <http://www.ccpa.or.cr/comunicado-revision-de-control-de-calidad-para-profesionales-independientes/>

- Colegio de Contadores Públicos de México AC. (2011). Excelsior. *Normas internacionales de auditoría, por qué asumirlas?* México. Obtenido de <http://www.excelsior.com.mx/opinion/2011/09/05/colegio-de-contadores-publicos-de-mexico-ac/766187>
- Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento. (2017). *Normas de Auditoría para Atestiguar, Revisión y Otros Servicios Relacionados*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- Crosby, P. (1987). *La Calidad no Cuesta. El Arte de Cerciorarse de la Calidad*. México: Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V. Obtenido de <https://4grandesverdades.files.wordpress.com/2009/12/la-calidad-no-cuesta.pdf>
- Deloitte Touche Tohmatsu Limited. (febrero de 2015). Revista Digital de Aseguramiento. *Estándares Internacionales de Aseguramiento - Calidad y control de calidad*(4). Colombia. Obtenido de [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/revistadigital/RDA\\_No4.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/audit/revistadigital/RDA_No4.pdf)
- Deming, W. (1989). *Calidad, Productividad y Competitividad. La Salida de la Crisis*. Madrid: Ediciones Díaz de Santos, S.A. Obtenido de <http://ebookcentral.proquest.com/lib/bibliouiasp/detail.action?docID=3175568>
- Diamond, S. (1983). *¿Cómo preparar manuales administrativos?* México: Nueva Editorial Interamericana.
- Duréndez, A., & Sanchez, M. (2012). El factor geográfico en la determinación de la calidad de la auditoría. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*, 15(2), 287-310. Obtenido de <http://web.b.ebscohost.com/ehost/detail/detail?vid=0&sid=18decff8-2b5a-4dff-bce8-25e117ff6a89%40sessionmgr103&bdata=Jmxhbmc9ZXMmc2l0ZT1laG9zdC1saXZl#AN=84517756&db=buh>
- Espinosa, M., & Barrainkua, I. (2016). Un estudio exploratorio de las presiones y dilemas éticos en el conflicto de auditoría. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*, 19(2), 10-20. doi:10.1016/j.rcsar.2014.10.001

- Espinosa, M., & Barrainkua, I. (2017). El efecto de los valores profesionales y la cultura organizativa en la respuesta de los auditores a las presiones de tiempo. *Spanish Journal of Finance & Accounting / Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad*, 46(4), 507-534. doi:10.1080/02102412.2017.1298304
- Federación Internacional de Contadores. (2010). Glosario. New York: IFAC.
- Feigenbaum, A. V. (1990). *Control Total de la Calidad*. México: Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V.
- Fernández, M., Gisbert, A., & Salazar, J. (2013). Influencia del capital humano en la calidad de la auditoría contable. *Capital Intangible*, 9(4), 1194-1215. doi:10.3926/ic.481
- Fonseca, M. (2011). Implementación de un sistema de control de calidad para los papeles de trabajo de las auditorías del despacho "Montero & Sáenz Contadores Públicos Autorizados". San José, Costa Rica. Obtenido de [http://23.23.110.187:8992/F/BE9F1H3PA39JTUQPMMYS9QPMCBTECEUX3JF57A BTJ2Q9K6AS9-41539?func=full-set-set&set\\_number=001231&set\\_entry=000002&format=040](http://23.23.110.187:8992/F/BE9F1H3PA39JTUQPMMYS9QPMCBTECEUX3JF57A BTJ2Q9K6AS9-41539?func=full-set-set&set_number=001231&set_entry=000002&format=040)
- Foucault, M. (1999). *La Hermenéutica de sujeto*. In *Estética, Ética y Hermenéutica*. Barcelona: Ediciones Paidós Ibéricos.
- Franco, R. (2001). Evolución Histórica del Control. *Revista Legis del Contador*, 203.
- Franco, R. (2012). *Fiscalización estratégica de arquitectura organizacional, una tecnología para la revisoría fiscal*. Bogotá: Universidad Libre de Colombia.
- Gómez, N., Biedma, E., & Ruiz, E. (2018). El efecto de la rotación del socio en la calidad de la auditoría. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*, 21(1), 7-18. doi:10.1016/j.rcsar.2017.03.001
- González, B., García, R., & López, A. (2015). Permanencia del auditor y calidad de la auditoría en las fundaciones públicas estatales. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*, 18(2), 115-126. doi:10.1016/j.rcsar.2014.04.001

Gracia, L. (2004). Control, Contabilidad y Sociedad. *LUMINA V Revista de pensamiento, Teoría e Investigación*, 237.

Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, P. (2014). *Metodología de la Investigación*. México: Mc Graw Hill / Interamericana Editores, S.A. de C.V.

IFRS Foundation. (s.f). *About us, Who we are*. Obtenido de <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/>

International Accounting Education Standards Board. (2017). *Handbook of International Education Pronouncements [Manual de Pronunciamientos Internacionales de Educación]*. New York: IFAC. Obtenido de <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2017-Handbook-of-International-Education-Pronouncements.PDF>

International Auditing and Assurance Standards Board. (2016-2017). *Handbook of International Quality control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements [Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, y Servicios]*. New York: IFAC. Obtenido de <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1.pdf>

International Ethics Standards Board for Accountants. (2016). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants [Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad]*. New York: IFAC. Obtenido de <https://www.ethicsboard.org/system/files/publications/files/2016-IESBA-Handbook.pdf>

International Ethics Standards Board for Accountants. (s.f). *About IESBA*. Obtenido de <https://www.ethicsboard.org/about-iesba>

International Federation of Accountants. (s.f). *About IFAC, Membership, Member Organizations and Country Profiles*. Obtenido de <http://www.ifac.org/about-ifac/membership/member-organizations-and-country-profiles>

International Federation of Accountants. (s.f). *About IFAC, Organization Overview*. Obtenido de <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview>

International Federation of Accountants. (s.f). *About IFAC, Organization Overview, History*. Obtenido de <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>

Ishikawa, K. (1986). *¿Qué es el Control Total de Calidad? El modelo japonés*. Bogotá: Grupo Editorial Norma.

Josue, R. (2014). *El valor de la auditoria de Estados financieros*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Juran, J. (1990). *Juran y la Planificación para la Calidad*. Madrid: Ediciones Díaz de Santos.

Koontz, H., Heinz, W., & Cannice, M. (2012). *Administración. Una Perspectiva Global y Empresarial*. México: McGraw Hill/Interamericana Editores, S.A. de C.V. Obtenido de <https://brandingconsultinggroup.files.wordpress.com/2018/04/administracion-una-perspectiva-global-y-empresarial-14-edi-koontz.pdf>

López, L. (2013). Apuntes del CENES. *Estándares Internacionales y Educación Contable*, 32(55), 239-261.

Montes, C., Mejía, E., & Mora, G. (2009). *Auditoría y Control - Teoría General*. Armenia, Colombia: Universitaria de Colombia, Ltda.

Montoya, F. (2013). Propuesta de implementación de un sistema de control de calidad para el Despacho Herrera y Trejos. San José, Costa Rica. Obtenido de [http://23.23.110.187:8992/F/BE9F1H3PA39JTUQPMMYS9QPMCBTECEUX3JF57A BTJ2Q9K6AS9-41341?func=full-set-set&set\\_number=001229&set\\_entry=000001&format=999](http://23.23.110.187:8992/F/BE9F1H3PA39JTUQPMMYS9QPMCBTECEUX3JF57A BTJ2Q9K6AS9-41341?func=full-set-set&set_number=001229&set_entry=000001&format=999)

Munch, L. (2010). *Administración. Gestión organizacional, enfoques y proceso administrativo*. México: Pearson Educación de México, S.A. de C.V. Obtenido de [https://issuu.com/jassiorojo01/docs/administracion\\_gestion\\_organizacion](https://issuu.com/jassiorojo01/docs/administracion_gestion_organizacion)

- Oliveira, R. (2002). *Teorías de la Administración*. México: International Thomson Editores, S.A. de C.V.
- Peña, J. (2002). *Control, Auditoría y Revisoría Fiscal*. Bogotá: ECOE ediciones.
- Pflugrath, G. (2014). *Audit Quality: More Than Just a Concern for Auditors*. Obtenido de IFAC: <http://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/audit-assurance/discussion/audit-quality-more-just-concern-auditors>
- Pocetti, E. (marzo de 2018). *Presentación Institucional del GLENIF*. Obtenido de <http://glenif.org/wp-content/uploads/2018/04/COMPILACION-EVENTO-CHILE-2.pdf>
- Rodríguez. (febrero de 2009). Revista Contaduría BC. *Importancia del control de calidad en las firmas de contadores públicos, 1(4)*. Baja California. Obtenido de <https://www.contadoresbc.org/revistas/febrero-2009/importancia-del-control-de-calidad-en-las-firmas-de-contadores-publicos>
- Rodríguez, D., García, C., & Ruíz, J. (2016). La auditoría y su control de calidad: una mirada desde las normas de aseguramiento de la información, en Colombia. *Contexto: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas Administrativas y Contables, 5*, 63-74. Obtenido de <http://web.b.ebscohost.com/ehost/detail/detail?vid=0&sid=eab13a8d-8002-4f2a-8a06-f9ef8342148a%40sessionmgr120&bdata=Jmxhbmc9ZXMmc2l0ZT1laG9zdC1saXZI#AN=121462532&db=fap>
- Rugeles, L. (2013). Propuesta de Mecanismos para la Sostenibilidad de una Cultura enfocada en la Calidad. Colombia. Obtenido de [www.bdigital.unal.edu.co/9409/1/43743846.2013.pdf](http://www.bdigital.unal.edu.co/9409/1/43743846.2013.pdf)
- Salvador, T. (julio de 2015). Revista Contaduría Pública. *Control de Calidad. Elemento estructural en los servicios de auditoría*. Obtenido de <https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/640-cinco-grupos-de-estrategias-en-la-implementacion-de-planos-para-la-continuidad-de-los-negocios>
- Schilder, A. (2014). *IAASB Takes a Holistic Approach in its New Framework for Audit Quality*. Obtenido de <http://www.ifac.org/news-events/2014-02/iaasb-takes-holistic-approach-its-new-framework-audit-quality>

Taylor, D., & Glezen, W. (1997). *Auditoría Integración de conceptos y procedimientos*. México: LIMUSA.

Torres, P., & Alonso, M. (2008). *Introducción a la auditoría financiera*. Madrid: Mc Graw Hill.

Uberetagoiena, G. (2014). *Revista Contaduría Pública. Hacia un Contador Público Global. El desarrollo de habilidades de negociación*. México. Obtenido de <http://contaduriapublica.org.mx/hacia-un-contador-publico-global-el-desarrollo-de-habilidades-de-negociacion/>

## APÉNDICES

### Apéndice A: Guía de entrevista sobre el sistema de control de calidad:

Fecha: \_\_\_\_\_ Hora: \_\_\_\_\_

Lugar (dirección): \_\_\_\_\_

Entrevistador: \_\_\_\_\_

Entrevistado (nombre, edad, género, servicios que presta, personal asistente)

#### **Introducción**

La presente investigación es conducida por Melvin Bolaños Baltodano. El propósito de esta investigación es plantear una herramienta para la aplicación de un sistema de control de calidad, basado en la Norma Internacional de Control de Calidad [NICCC] 1 vigente al 31 de diciembre de 2017, específicamente para contadores públicos que ejercen en forma independiente en Costa Rica.

#### **Características de la entrevista**

Si usted accede a participar en este estudio, se le pedirá responder preguntas en una entrevista. Esto tomará aproximadamente \_\_\_\_\_ minutos de su tiempo. Lo que conversemos durante estas sesiones se grabará, de modo que el investigador pueda transcribir después las ideas que usted haya expresado.

La participación en este estudio es estrictamente voluntaria. La información que se recoja será confidencial y no se usará para ningún otro propósito fuera de los de esta investigación. Sus respuestas al cuestionario y a la entrevista serán codificadas usando un número de identificación y por lo tanto, serán anónimas. Una vez transcritas las entrevistas, los archivos de audio se borrarán.

Si tiene alguna duda sobre este proyecto, puede hacer preguntas en cualquier momento durante su participación en él. Igualmente, puede retirarse del proyecto en cualquier momento sin

que eso lo perjudique en ninguna forma. Si alguna de las preguntas durante la entrevista le parecen incómodas, tiene usted el derecho de hacérselo saber al investigador o de no responderlas.

Desde ya le agradezco su participación.

## **Preguntas**

### **Perfil del entrevistado**

- ¿Cómo está organizado su despacho o práctica profesional?
- ¿Cuáles servicios de contaduría pública presta?
- ¿Cuántos colaboradores permanentes y temporales tiene? Si no tiene, ¿cómo desarrolla el servicio?
- ¿Cuántos colaboradores se dedican a la prestación del servicio de contaduría pública?
- ¿Se asocia con otros CPA para la realización de ciertos trabajos específicos?

### **Responsabilidades de liderazgo en la calidad**

1. La NICC 1 indica que los contadores públicos deben establecer políticas y procedimientos que promuevan una cultura interna en la que se reconozca que la calidad en la prestación de cada uno de los servicios es esencial. Esas políticas y procedimientos deben requerir que uno de los contadores públicos de la firma asuma la responsabilidad última de todo el sistema de control de la calidad, y que la responsabilidad del funcionamiento del sistema se debe asignar en un contador público que tenga la experiencia, capacidad y autoridad suficientes para asumir dicha responsabilidad (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, pp. 49-50 párr 18-19). ¿Cómo aplica usted este requisito? Si no lo aplica, ¿cómo lo aplicaría y qué dificultades tiene para implementarlo?

### **Requerimientos de ética aplicables**

2. La NICC 1 indica que los contadores públicos deben establecer políticas y procedimientos que le permitan tener una seguridad razonable que tanto ellos, como su personal cumplen con los requisitos de ética e independencia aplicables. Esas políticas y procedimientos deben permitir que se identifiquen y evalúen las circunstancias y relaciones que amenacen la independencia; y que se adopten medidas adecuadas que eliminen dichas amenazas o que las reduzca a nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas, o inclusive hasta renunciar al trabajo, si las leyes lo permiten (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 50 párr 21). ¿Cómo aplica usted este requisito? Si no lo aplica, ¿cómo lo aplicaría y qué dificultades tiene para implementarlo?

3. Esas políticas y procedimientos también deben incluir mecanismos para que los contadores públicos, y su personal comuniquen cualquier incumplimiento o situación de amenaza que identifiquen, en cada uno de sus trabajos, así como la emisión de una confirmación escrita, al menos anualmente, tanto del contador público como de su personal, al que le sea aplicable, respecto al cumplimiento con las políticas y procedimientos relativos a la independencia (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 51 párr 23). ¿Cómo aplica usted este requisito? Si no lo aplica, ¿cómo lo aplicaría y qué dificultades tiene para implementarlo?

#### **Aceptación y continuidad de relaciones profesionales con clientes y trabajos específicos**

4. La NICC 1 indica que los contadores públicos deben establecer políticas y procedimientos que le permitan tener una seguridad razonable de que únicamente iniciará o continuará relaciones y trabajos con clientes, cuando tenga las competencias y capacidades necesarias para ejecutarlos; cuando pueda cumplir con los requerimientos éticos aplicables; y cuando haya revisado la integridad del cliente. Esas políticas y procedimientos deben incluir la obtención de información necesaria para evaluar la aceptación o continuidad de un trabajo, antes de aceptarlo; así como la identificación de potenciales conflictos de interés o de cuestiones problemáticas en el cliente o en el trabajo (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, pp. 51-52 párr 26-27). ¿Cómo aplica usted este requisito? Si no lo aplica, ¿cómo lo aplicaría y qué dificultades tiene para implementarlo?

#### **Recursos humanos**

5. La NICC 1 indica que los contadores públicos deben establecer políticas y procedimientos que le proporcionen seguridad razonable de que dispone de suficiente personal con la competencia, capacidad y compromiso con los principios éticos, que sean necesarios para realizar los trabajos de acuerdo con las normas profesionales y legales aplicables; y que permitan la emisión de informes adecuados en función de las circunstancias. Esas políticas y procedimientos también deben asignar y comunicar la responsabilidad de cada trabajo sobre el contador público a cargo del mismo, y permitir que la asignación del personal a cada trabajo sea la apropiada de acuerdo con sus competencias y capacidades (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, pp. 52-53 párr 29-31). ¿Cómo aplica usted este requisito? Si no lo aplica, ¿cómo lo aplicaría y qué dificultades tiene para implementarlo?

#### **Realización de los trabajos**

6. La NICC 1 indica que los contadores públicos deben establecer políticas y procedimientos que aborden los asuntos pertinentes para favorecer la congruencia en la calidad del desempeño de los trabajos, así como las responsabilidades de supervisión y revisión, en las que el proceso de revisión del trabajo hecho por personal de menos experiencia, sea responsabilidad del personal

de mayor experiencia (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 53 párr 32). ¿Cómo aplica usted este requisito? Si no lo aplica, ¿cómo lo aplicaría y qué dificultades tiene para implementarlo?

7. Esas políticas y procedimientos también deben incluir mecanismos que permitan un apropiado sistema de consultas sobre asuntos complejos o controversiales de los trabajos, y que estas se documenten incluyendo las conclusiones resultantes, su aceptación por parte del consultante y la implementación de las respuestas (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, pp. 53-54 párr 34). ¿Cómo aplica usted este requisito? Si no lo aplica, ¿cómo lo aplicaría y qué dificultades tiene para implementarlo?
8. Las políticas y procedimientos de realización de los trabajos también deben incluir la definición de criterios para determinar en cuáles trabajos se debe realizar una revisión de control de calidad que brinde una evaluación objetiva de los juicios significativos que el personal del trabajo haya formulado, así como de las conclusiones alcanzadas a efectos de la redacción del informe. Los criterios deben establecer la naturaleza, oportunidad y alcance de la revisión, requiriendo que el informe no se feche hasta que se finalice la revisión de control de calidad. La revisión debe incluir (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, pp. 54 párr 35-37):
- Discusión de los asuntos significativos con el contador público a cargo
  - Revisión de los estados financieros o de la información objeto de análisis, y del informe propuesto
  - Revisión de la documentación seleccionada relativa a los juicios significativos que el personal del trabajo haya formulado y a las conclusiones alcanzadas
  - Evaluación de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe y la consideración de si el mismo es adecuado o no

¿Cómo aplica usted este requisito? Si no lo aplica, ¿cómo lo aplicaría y qué dificultades tiene para implementarlo?

9. Esas políticas y procedimientos también deben incluir criterios para la selección de revisores de control de calidad de los trabajos, teniendo en cuenta las calificaciones técnicas, experiencia y autoridad necesarios, así como su objetividad y formas para que esta no se vea comprometida (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 55 párr 39). ¿Cómo aplica usted este requisito? Si no lo aplica, ¿cómo lo aplicaría y qué dificultades tiene para implementarlo?

10. Otro aspecto que deben incluir las políticas y procedimientos es la documentación de la revisión de control de calidad de los trabajos, donde se enfatice que la revisión se completó en la fecha del informe o con anterioridad, y que el revisor no tiene conocimiento de la existencia de cuestiones no resueltas que lo lleven a considerar que los juicios del personal del trabajo, y las conclusiones que alcanzaron, no sean los adecuados (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 55 párr 42). ¿Cómo aplica usted este requisito? Si no lo aplica, ¿cómo lo aplicaría y qué dificultades tiene para implementarlo?
  
11. Adicionalmente las políticas y procedimientos deben incluir mecanismos para tratar y resolver las diferencias de opinión que surjan en el seno del personal del trabajo, o con las personas consultadas, o bien, entre el contador público a cargo y el revisor de control de calidad del trabajo. Se deben documentar las conclusiones que se determinaron y no se debe fechar el informe hasta que se resuelva el asunto (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 56 párr 43). ¿Cómo aplica usted este requisito? Si no lo aplica, ¿cómo lo aplicaría y qué dificultades tiene para implementarlo?
  
12. Finalmente, en cuanto a la realización de los trabajos, las políticas y procedimientos deben incluir medidas para que como parte de la documentación de los trabajos, se compilen oportunamente todos los archivos finales del trabajo, una vez concluido el informe; se establezcan medidas para garantizar la confidencialidad, custodia, integridad, accesibilidad, recuperación de los documentos de los trabajos, así como su conservación por el periodo requerido en las disposiciones legales aplicables (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 56 párr 45). ¿Cómo aplica usted este requisito? Si no lo aplica, ¿cómo lo aplicaría y qué dificultades tiene para implementarlo?

### **Monitoreo**

13. La NICC 1 indica que los contadores públicos deben establecer un proceso de seguimiento que les proporcione una seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente. El proceso debe incluir un examen y evaluación continua del sistema, que incluya de forma cíclica, la revisión de al menos un trabajo del contador público a cargo; así como la asignación de la responsabilidad del proceso de seguimiento sobre un contador público con experiencia y autoridad adecuados para asumir la responsabilidad; y la aclaración de que quienes realicen el trabajo o su revisión de control de calidad no pueden participar en la inspección del mismo (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, pp. 56-57 párr 48). ¿Cómo aplica usted este requisito? Si no lo aplica, ¿cómo lo aplicaría y qué dificultades tiene para implementarlo?
  
14. Esas políticas y procedimientos de monitoreo también deben incluir mecanismos de evaluación, comunicación y corrección de las deficiencias identificadas, clasificando si son o

no sistémicas, repetitivas o tan significativas que requieran una pronta acción correctiva; así como la comunicación al contador público y a su personal de las deficiencias y de las recomendaciones de medidas correctivas adecuadas, que pueden ser sobre un trabajo o sobre un miembro del personal en concreto; las cuales pueden implicar cambio en las políticas y procedimientos de control de calidad; medidas disciplinarias contra quienes incumplen las políticas y procedimientos; o bien que deban ser comunicadas a los responsables de formación y desarrollo profesional del personal (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 57 párr 49). ¿Cómo aplica usted este requisito? Si no lo aplica, ¿cómo lo aplicaría y qué dificultades tiene para implementarlo?

15. En adición, las políticas y procedimientos de monitoreo deben tratar los casos en los que los hallazgos indiquen que el informe es inadecuado o que se omitieron procedimientos del trabajo, y definir las actuaciones subsiguientes que resulten necesarias para cumplir con las normas profesionales y los requerimientos legales aplicables (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 57 párr 52). ¿Cómo aplica usted este requisito? Si no lo aplica, ¿cómo lo aplicaría y qué dificultades tiene para implementarlo?
  
16. Finalmente las políticas y procedimientos de monitoreo deben proporcionar una seguridad razonable de que se documenta y tratan adecuadamente las quejas y las denuncias de que algún trabajo no cumple con las normas profesionales o los requerimientos legales, así como las denuncias de incumplimiento del sistema de control de calidad. Para esto se deben establecer vías claras para que el personal pueda manifestar cualquier reserva de un modo que le permita hacerlo sin temor a represalias (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 58 párr 55). También se deben documentar las respuestas a las quejas y denuncias. ¿Cómo aplica usted este requisito? Si no lo aplica, ¿cómo lo aplicaría y qué dificultades tiene para implementarlo?

### **Documentación del sistema de control de calidad**

17. La NICC indica que los contadores públicos deben establecer políticas y procedimientos para documentar adecuadamente el funcionamiento de cada elemento de su sistema de control de calidad, que requieran la conservación de la documentación por un periodo suficiente para permitir a quienes efectúan los procedimientos de monitoreo evaluar el cumplimiento de todo el sistema de control de calidad (International Auditing and Assurance Standards Board, 2016-2017, p. 59 párr 58). ¿Cómo aplica usted este requisito? Si no lo aplica, ¿cómo lo aplicaría y qué dificultades tiene para implementarlo?