

**INDEPENDENCIA DEL AUDITOR: UNA MIRADA HACIA LA ETICA
PROFESIONAL, UNA REVISIÓN**

GENNY MARCELA PARRA MEDINA

**FUNDACIÓN UNIVERSITARIA AGRARIA DE COLOMBIA
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES
PROGRAMA DE CONTADURIA PÚBLICA
BOGOTÁ D.C.
2021**

**INDEPENDENCIA DEL AUDITOR: UNA MIRADA HACIA LA ETICA
PROFESIONAL, UNA REVISIÓN**

GENNY MARCELA PARRA MEDINA

Monografía
Para Optar al Título de Contador Público

Director
Juan Carlos Ruiz- Urquijo
Contador Público

FUNDACIÓN UNIVERSITARIA AGRARIA DE COLOMBIA
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES
PROGRAMA DE CONTADURIA PÚBLICA
BOGOTÁ D.C.
2021

NOTA DE ACEPTACIÓN

Presidente del Jurado

Jurado

Jurado

Bogotá, 9 de octubre de 2021

Bogotá D.C., 2021

DEDICATORIA

En primer lugar quiero dar gracias a la vida por las oportunidades que me han sido brindadas, por las personas que ha puesto en mi camino y han aportado a mi desarrollo personal y profesional experiencias gratas.

A mi querida abuela Angela Arango quien si no hubiera sido por ella, probablemente nunca hubiera conocido el maravilloso mundo de la profesión contable; a mi adorada madre Genny Arango quien me enseñó que no existen fronteras para los sueños, y que la fortaleza yace del alma.

A mi esposo Jhonatan Ducón quien con su apoyo incondicional y amor desbordante me motiva diariamente a ser mejor una mejor persona.

A mi hija Guadalupe que llego a iluminar mis días con sus sonrisas y darme la fuerza y motivación para lograr mis proyectos.

A mi hermana, sobrinos y familia.

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar quiero dar gracias a la vida por las oportunidades que me han sido brindadas, por las personas que ha puesto en mi camino y han aportado a mi desarrollo personal y profesional experiencias gratas.

A mi familia que han sido parte vital para el desarrollo de mi profesión.

A la Universidad Agraria de Colombia por los conocimientos, experiencias y por su ardua labor con el fin de buscar mejor el mundo por medio la educación ambiental sostenible.

A mi director Juan Carlos Ruiz, quien con su grandiosa labor como educador y amor por la investigación me enseñó la importancia de ser críticos y dinámicos en la generación de nuevos conocimientos. Además, por su paciencia, acompañamiento y asesoría en el desarrollo de este trabajo.

CONTENIDO

	Pág.
RESUMEN	9
1. INTRODUCCIÓN	11
1.1 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.....	12
1.2 JUSTIFICACIÓN	12
1.3 OBJETIVOS	14
1.3.1 OBJETIVO GENERAL.....	14
1.3.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS.....	14
2 MARCO TEÓRICO	15
2.1 Marco de independencia del auditor	15
2.2 Relación entre Ética y la profesión del auditor	17
3 DISEÑO METODOLÓGICO	20
4 RESULTADOS Y DISCUSIÓN	24
4.1 Análisis bibliométrico y de tendencias.....	24
4.1.1 Análisis por área temática.....	25
4.1.2 Análisis por país	26
4.1.3 Análisis de afiliaciones.....	27
4.1.4 Análisis de documentos por autor.....	28
4.1.5 Análisis de revistas.....	29
4.1.6 Análisis de Co-ocurrencia de palabras clave	31
4.1.7 Análisis de co-citaciones entre autores.....	33
4.2 Revisión narrativa de la literatura.....	35
4.2.1 Independencia del auditor	35
4.2.2 Competencia profesional en el auditor.....	39
4.2.3 Responsabilidad social del auditor.....	41
4.2.4 Amenazas a la independencia del auditor (familiaridad, abogacía, interés propio, auto-revisión e intimidación).....	43
4.2.5 Salvaguardas, regulaciones y ambientes de control	49
5. CONCLUSIONES	52
6. BIBLIOGRAFIA	¡Error! Marcador no definido.
ANEXOS	61

CONTENIDO DE ILUSTRACIONES

	Pág.
Ilustración 1: Arbol de decisiones sobre la revisión de literatura de la independencia del auditor.....	23
Ilustración 2. Análisis documentos por tipo.....	24
Ilustración 3. Análisis bibliométrico: Documentos por área temática	25
Ilustración 4. Análisis bibliométrico: Documentos por país	26
Ilustración 5. Análisis bibliométrico: Documentos por afiliaciones	27
Ilustración 6. Análisis de documentos por autor	28
Ilustración 7. Análisis de documentos por año y por fuente.....	30
Ilustración 8. Co-ocurrencia de palabras clave	31
Ilustración 9. co-ocurrencia de palabra clave etica	32
Ilustración 10. co-ocurrencia de palabra clave Auditoria	32
Ilustración 11. Co-citación entre autores	33
Ilustración 12. Mapa de calor: Co-citación entre autores.....	34
Ilustración 13. Co-citación entre autores (Sweeny, Arnold, Pierce).....	34
Ilustración 14. Co-citación entre autores (Jones)	35

CONTENIDO DE TABLAS

	Pág.
Tabla 1. Metodología.....	20
Tabla 2. Resultado de los monitores de búsqueda.....	21
Tabla 3. Revistas con mayores publicaciones.....	29

RESUMEN

El presente estado de arte expone argumentaciones críticas de lo que se ha escrito en las bases de datos de Scopus a partir del año 2014 sobre la independencia del Auditor, que tiene como fin considerar las diferentes tendencias investigativas y conceptos adoptados por los autores.

La investigación realizada es de tipo analítica, lograda mediante una revisión sistemática de la literatura a través de la interacción de las siguientes palabras claves: (“Ethical” OR “Moral Dilemmas” OR “Ethical Decision Making”) AND (“Auditing services” OR “Auditing”). Esta revisión fue complementada por análisis bibliométricos y de tendencias aplicados a los 488 documentos obtenidos en la búsqueda bibliográfica en la base de datos scopus, la misma compuesta por una ventana de observación entre el año 1978 hasta el año 2021.

Siendo el principio de Independencia un factor de gran valor en el desarrollo y fortalecimiento de la profesión contable, desde el 1 de enero del año 2016 los Auditores y Revisores Fiscales tienen la obligación de implementar el Decreto 2420 de 2015², la cual en su parte 2 “Normas de aseguramiento de la información” sección 290 estipula el **deber** que tiene el auditor de aplicar el principio de Independencia, sirviendo como suministro de grado de seguridad frente a la información financiera.

Esta revisión expone la importancia invaluable de la independencia que yace dentro del desarrollo de las actividades y encargos encomendados al auditor; la necesidad de la obtención y mantenimiento de la competencia profesional como parte integral de la independencia, la responsabilidad social del auditor como protector frente a los intereses públicos y una perspectiva general de las amenazas y salvaguardas en torno a la independencia del auditor.

Palabras clave:

Ethical, Moral dilemmas, ethical decision making. Auditing service and auditing.

ABSTRACT

The present state of the art exposes critical arguments of what has been written in the Scopus databases from 2014 on the independence of the Auditor, which aims to consider the different research trends and concepts adopted by the authors.

The research carried out is analytical, achieved through a systematic review of the literature through the interaction of the following keywords: ("Ethical" OR "Moral Dilemmas" OR "Ethical Decision making") AND ("Auditing services" OR "Auditing"). This review was complemented by bibliometric and trend analysis applied to the 488 documents obtained in the bibliographic search in the scopus database, which was composed of an observation window between 1978 and 2021.

Being the principle of Independence a factor of great value in the development and strengthening of the accounting profession, since January 1, 2016, the Auditors and Tax Reviewers have the obligation to implement Decree 2420 of 20152, which in its part 2 "Information assurance standards" section 290 stipulates the duty of the auditor to apply the principle of Independence, serving as a provision of degree of security against financial information.

This review exposes the invaluable importance of the independence that lies within the development of the activities and assignments entrusted to the auditor; the need to obtain and maintain professional competence as an integral part of independence, the auditor's social responsibility as protector against public interests and a general perspective of the threats and safeguards around the auditor's independence.

Key words:

Ethical, Moral dilemmas, ethical decision making. Auditing service and auditing

1. INTRODUCCIÓN

El proceso de convergencia de las normas colombianas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información iniciado con la Ley 1314 de 2009¹ y la emisión posterior del Decreto 2420 de 2015², en el cual los Auditores y Revisores Fiscales tienen la obligación de su implementación; específicamente el cual en su parte 2 “**Normas de aseguramiento de la información**” sección 290 estipula el deber que tiene el auditor de aplicar el principio de Independencia, sirviendo como suministro de grado de seguridad frente a la información financiera; genera la necesidad de abordar una búsqueda exploratoria que tiene como fin considerar las diferentes tendencias investigativas y conceptos adoptados por los autores en torno a la Independencia del Auditor.

Se genera una revisión de literatura de estudios actuales en torno a la Independencia del Auditor fundamentada en dos propósitos: en primer lugar, generar nuevo conocimiento que sirva como base para nuevas investigaciones o generación de líneas de tendencias investigativas que sean de gran utilidad para investigadores; en segundo lugar, datar temáticas y variables pertinentes a la actuación independiente del Auditor. La búsqueda bibliográfica de artículos académicos relacionados con la Independencia del Auditor fue realizada en las bases de datos Scopus en el periodo del año 2014 al 2021.

La información recolectada fue organizada y categorizada en temas claves por medio de gestor de bibliográficas Mendeley¹, lo cual permitió priorizar la información más relevante para el desarrollo del presente estado de arte como se presenta a continuación:

- Independencia del auditor
- Competencia profesional
- Responsabilidad social del auditor
- Amenazas a la independencia del auditor (Familiaridad, abogacía, interés propio, auto revisión e intimidación.
- Salvaguardas, regulaciones y ambientes de control.

¹Mendeley es una aplicación web y de escritorio, propietaria y gratuita. Permite gestionar y compartir referencias bibliográficas y documentos de investigación, encontrar nuevas referencias y documentos y colaborar en línea. [Wikipedia](#)

1.1 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

El proceso de convergencia de las normas colombianas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información iniciado con la Ley 1314 de 2009¹, trajo consigo cambios a pasos agigantados frente al nuevo horizonte regulativo por el cual deben encaminarse los profesionales de la Contaduría Pública en Colombia. Desde el 1 de enero del año 2016 los Auditores y Revisores Fiscales tienen la obligación de implementar el Decreto 2420 de 2015², la cual en su parte 2 “Normas de aseguramiento de la información” sección 290 estipula el deber que tiene el auditor de aplicar el principio de Independencia, sirviendo como suministro de grado de seguridad frente a la información financiera.

A pesar de que la independencia al ser parte fundamental del criterio profesional del auditor, debería ser una cualidad por la cual todos se caractericen, puesto que esto garantizaría la emisión de una opinión fiable sobre la situación financiera de una organización. Surge la necesidad de abordar una búsqueda exploratoria que tenga como fin considerar las diferentes tendencias investigativas y conceptos adoptados por los autores en torno a la Independencia del Auditor, logrando así realizar una argumentación crítica de los resultados obtenidos.

Expuesto lo anterior se presenta la siguiente pregunta:

¿Qué se ha escrito en las bases de datos Scopus a partir del año 2014 sobre la independencia del Auditor?

1.2 JUSTIFICACIÓN

De acuerdo con Danhke, uno de los propósitos de la revisión de la literatura es analizar y discernir si la teoría existente y la investigación anterior sugieren una respuesta [...] a la pregunta de investigación; o bien, provee una dirección a seguir dentro del planteamiento de nuestro estudio.

Por lo cual la intención de realizar una revisión de literatura de estudios actuales en torno a la Independencia del Auditor se fundamenta en dos propósitos: en primer lugar, generar nuevo conocimiento que sirva como base para nuevas investigaciones o generación de líneas de tendencias investigativas que sean de gran utilidad para Investigadores.

En segundo lugar, datar temáticas y variables pertinentes a la actuación independiente del Auditor; (RODRÍGUEZ, 2002) afirma que “esta cualidad indefinible de la independencia, ha dado lugar a que los organismos profesionales traten de expresar prohibiciones detalladas, no solo contra

actividades que pudieran deteriorar realmente la actitud mental de independencia, sino también contra aquellas que pudieran siquiera sugerir o implicar una posible falta de independencia” (pág. 54).

Es importante indicar que a medida que pasa el tiempo se ha generado un fenómeno que ha tenido impacto significativo en el ámbito financiero, producto de la globalización de mercados y la internalización de la economía, esto ha generado que haya la necesidad de implementar estándares y principios contables con el fin de que en todo el mundo sean utilizados y comprendidos a nivel financiero por los usuarios de la información.

En Colombia gracias a la expansión del comercio y los nuevos mercados a nivel internacional que se han generado, se dio la necesidad de dar inicio a la adopción de normativa y con ello comprometerse a realizar proyectos de convergencia, desarrollando planes donde se deben incluir factores y herramientas fundamentales que permitan cumplir con las condiciones que se requieren en cuanto a la comparación de los estados a nivel financiero y dar a conocer información financiera en un lenguaje homogéneo y estructurado.

Siendo que el decreto 2420 de 2015 (Decreto 2420, 2015) normaliza la obligatoriedad de la implementación del Código de Ética para profesionales de la Contaduría, en especial frente a la sección 290: Independencia del Auditor, que habla sobre la Independencia del Auditor.

En este punto el Revisor Fiscal se convierte un asegurador de fuente de información fiable, íntegra y comparable sirviendo como base para los diferentes usuarios para la toma de decisiones, por lo cual el presente trabajo surge como respuesta a la importancia de que los Revisores Fiscales pueda contar con la suficiente información o documentación frente su correcta aplicación y poder enfrentar los desafíos que esto arraiga.

De acuerdo a los autores (Ester , 2015) la auditoría interna (AI) ha cobrado un papel trascendental en la regulación sobre el gobierno corporativo. En este sentido, se le otorga un papel fundamental en la calidad de la información financiera como supervisora de la fiabilidad de la misma. Por lo cual el presente trabajo busca fortalecer e identificar las posibles falencias respecto a las influencias externas que afectan la independencia del auditor.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 OBJETIVO GENERAL

Realizar un análisis interpretativo de lo que se ha escrito en las bases de datos de Scopus a partir del año 2014 sobre la independencia del Auditor.

1.3.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS

1. Establecer métodos de búsqueda bibliográfica sobre las temáticas y variables encontradas en la revisión de literatura en torno a la Independencia del Auditor.
2. Determinar los criterios de selección y de exclusión de literatura relacionada con la Independencia del Auditor.
3. Analizar y catalogar las temáticas y variables encontradas en la revisión de literatura en torno a la Independencia del Auditor.
4. Desarrollar una argumentación crítica frente a los resultados obtenidos en la revisión de literatura.

2 MARCO TEÓRICO

Los elementos teóricos que componen la revisión de literatura se dan a través de dos grandes conceptos, el primero es el marco de la independencia del auditor, el segundo es la relación entre ética y la profesión del auditor

2.1 Marco de independencia del auditor

La Junta de Normas Independientes- Independent Standards Board (ISB) estableció un marco para la independencia del auditor debido a la falta de reglas y regulaciones inconsistentes. El marco contiene varios principios y conceptos para ayudar a la junta a redactar los estándares. Este marco define la independencia del auditor como la libertad de los factores que comprometen, o se puede esperar razonablemente que comprometan, la capacidad de un auditor para tomar decisiones de auditoría imparciales (Harris, 2016). Las normas se basan en un modelo que involucra tres pasos clave: identificar las amenazas a la independencia del auditor y analizar su importancia, evaluar la efectividad de las posibles salvaguardas y determinar un nivel aceptable de riesgo de independencia (Sartor et al., 2016). Según los investigadores (Chung & Hsu, 2017a) la definición de independencia no requiere que el auditor esté completamente libre de todos los factores que afectan la capacidad de tomar una decisión de auditoría imparcial, sino solo libre de aquellos que se elevan al nivel de comprometer esa capacidad, el objetivo general de la independencia es garantizar que los informes financieros sean fiables y mejorar la eficiencia de los mercados de capitales.

El papel de la apariencia sigue siendo un tema controvertido en la independencia del auditor. Los desafíos se enfrentan cuando las personas descubren el significado de “apariencia” y seleccionan las percepciones adecuadas. Escritos anteriores establecen que un auditor debe considerar si un inversionista puede determinar cómo se verá afectada una auditoría en función de la relación entre el auditor y el cliente. Los investigadores encontraron dificultades al determinar cómo evaluar la apariencia porque había una “probable” falta de consenso sobre las circunstancias que probablemente afectarían la independencia del auditor como afirman McGrath et al (2001). Aunque el debate sobre la “apariencia” no cesa, hay tres formas en que se puede incorporar en las normas si el objetivo del auditor es mejorar la credibilidad y confiabilidad de los estados financieros. Los métodos incluyen la creación de estándares independientes basados en opiniones solicitadas de diferentes partes, obtener información de un grupo hipotético y desarrollar estándares basados en el juicio de la junta de accionistas(Rahmina & Agoes, 2014) .

La independencia es un atributo esencial para las auditorías porque determina cuán creíbles y confiables serán los estados financieros para los inversionistas.

La independencia ha sido el foco de casi constantes controversias, debate y análisis (Law, 2008). Después de fracasos y escándalos corporativos, los reguladores comenzaron a cuestionar cuán independientes y competentes eran los auditores durante sus compromisos con la sociedad (Rahmina & Agoes, 2014). Según (Soltani, 2014a), la reformulación de las cuentas de Enron y el colapso de Arthur Andersen muestra el efecto devastador de la pérdida de confianza en la integridad de una empresa de auditoría. Los medios siguen siendo críticos con la profesión de auditoría. La independencia real y percibida son los dos tipos de independencia del auditor. Las percepciones de la independencia del auditor determinarán el futuro de la profesión del mismo (Herda & Martin, 2016a)

A continuación se presentan los elementos que fomentan líneas para la delgada relación entre ética y los procesos de auditoría propuestos por (Gowthorpe, 1998):

a) El nivel de competencia en el mercado.

Los mercados competitivos dificultan que las empresas sigan siendo independientes únicamente porque los clientes pueden elegir entre un puñado de auditores para realizar su servicio. Hay otros incentivos u oportunidades disponibles a medida que aumenta el número de clientes de auditoría. Los estudios han demostrado que las firmas de auditoría siguen siendo menos independientes cuando la competencia es alta. Según (Houghton et al., 2011) si una empresa de auditoría permite que la competencia afecte la naturaleza de su auditoría peligrosamente cerca de la no independencia puede generar procesos hacia problemas de autointerés.

b) Los honorarios y la calidad del auditor

Muchas preocupaciones se centran en los auditores que brindan servicios distintos de auditoría porque es probable que arriesguen su independencia a cambio de más ganancias. Se supone que los auditores pueden intentar sacrificar su independencia a cambio de retener a los clientes de auditoría de los que podrían acumular grandes ingresos como explica (Gowthorpe, 1998). Ejemplos de servicios distintos de la auditoría incluyen servicios de tasación, servicios actuariales, teneduría de libros, servicios de auditoría interna, varios modos de consultoría de gestión, servicios de diseño de información financiera, servicios de impuestos y asesoramiento legal (Hay, 2017a).

c) El tamaño de las firmas de auditoría

El tamaño de la firma de auditoría es otro factor que afecta la independencia del auditor. ¿Qué distingue a una gran empresa de auditoría de una pequeña empresa de auditoría? Hay muchas diferencias entre las dos empresas que incluyen la cantidad de responsabilidad, el número y la reputación de los clientes y el calibre de los empleados. Las firmas de auditoría más grandes tienen más

probabilidades de proporcionar una auditoría de mejor calidad debido a mejores instalaciones de investigación, tecnología, recursos financieros y mano de obra calificada porque pueden realizar auditorías de firmas más grandes. Las presiones de la administración afectarán a las firmas más pequeñas, mientras que las firmas más grandes podrán resistir, ya que tienen diferentes variaciones para la exposición de los clientes. Dado que las empresas más grandes reciben más publicidad de los medios, las empresas más pequeñas son menos notorias para los accionistas, “lo que implica menos información y un seguimiento más débil” (Shahzad et al., 2018). En este mismo sentido (Gowthorpe, 1998) determino a través de un estudio que el impacto del tamaño de la firma de auditoría si impactaba demostrando que, aunque la relación entre el tamaño de la empresa de auditoría y la independencia no es clara e insignificante, el tamaño de la empresa de auditoría puede moderar la relación entre el razonamiento moral y la independencia.

2.2 Relación entre Ética y la profesión del auditor

De acuerdo a (Hazgui & Brivot, 2020a) la ética contable se refiere a la forma en que los profesionales contables deben comportarse con respecto a otros en la sociedad. (John Blake, Julia Clarke y Catherine Gowthorpe, 1996) han encapsulado la ética contable como una cuestión llana de ética y modales. Por el contrario, y a razón del desarrollo de la profesión contable el concepto de la aplicación de acciones éticas ha tomado un gran auge (Gowthorpe, 1998) al permitir que su entorno logre percibirlos como profesionales dignos de confianza (Morales-Sánchez et al., 2020a).

La relación entre la etica y la profesion del auditor, respecto a la teoria de la agencia proporciona un marco teorico apropiado para analizar los beneficios generados por el comportamiento etico sostenido por parte del profesional contable, de acuerdo a Mendes (2001) (como se citó en MARTINS, SOARES, & ERO, 2013) la teoría de la agencia corresponde a:

La transferencia de riqueza entre el principal y el agente, se produjo ocurrida cuando el primero delega poderes y autoridad al segundo para tomar decisiones, momento en que surge la posibilidad de transferencia de riqueza. El centro de la teoría es saber que el director se perderá parte de su riqueza y en compensación, tratar de conseguir el mejor rendimiento del agente, o sea, el director no puede obtener el máximo posible por las condiciones impuestas por participación de un gestor profesional. De ese modo empieza a procurar el entusiasmo del agente para tomar decisiones que impactan positivamente en lo que sea posible y, por lo tanto, es un premio que se otorga al agente, que representa un costo de agencia. (pág. 91)

En otras palabras, esta teoría sostiene que la empresa es un nexo de contratos entre partes. Estos contratos, denominados contratos de agencia, regulan la orden dada por una de las partes en una relación contractual (el principal) a la otra parte (agente) que se encarga de realizar la tarea que se les ha encomendado (Morales-Sánchez et al., 2020a).

La profesión del auditor tiene como función principal contribuir a la confiabilidad de la información, no obstante resalta que el auditor está experimentado una fuerte presión sobre su posición ética, independencia y calidad (Cunha Silva et al., 2020a), por lo cual encargos de auditoría deben caracterizarse por el desarrollo de los mismos de manera mental y aparentemente independiente de las influencias externas a las que se pueda ver involucrado el profesional.

La independencia como característica ética del auditor, es considerada como uno de los valores más importantes y relativos para el desarrollo del trabajo en función de una auditoría, por lo cual si la independencia se ve afectada la opinión de auditoría no puede considerarse digna de confianza (Samsonova-Taddei & Siddiqui, 2016a). La independencia de los auditores es de importancia crítica para los sistemas financieros en todo el mundo y tiene un impacto en la calidad de trabajo realizado por los auditores², esto a razón de que el resultado de una auditoría es una opinión independiente que ayuda a los usuarios a tomar decisiones informadas sobre la fiabilidad de los estados financieros preparados por la dirección de una empresa (Crockett & Jahangir Ali, 2014) (Samsonova-Taddei & Siddiqui, 2016b).

La necesidad de mayores definiciones y regulaciones de las conductas, a razón de los diferentes escándalos financieros presentados en la economía mundial en los que se han visto inmersos los profesionales contables, genera la necesidad de contar con una guía clara que permita poder hacer una retrospectiva de la forma en que se desarrolla la profesión. El Consejo de la Federación Internacional de contadores (International Federation of Accountants - de ahora en adelante IFAC) ha establecido el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (International Ethics Standards Board for Accountants – de ahora en adelante IESBA) cuya finalidad es desarrollar y emitir, bajo su propia autoridad, normas de ética de alta calidad y otros pronunciamientos, para que sean utilizados por los profesionales de la contabilidad en todo el mundo.

En su misión IESBA en el año 2009, publica el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, en el cual establece requerimientos dentro de un marco ético para los profesionales de la contabilidad, estableciendo que la competencia profesional puede dividirse en dos fases separadas:

² Crockett & Jahangir (2014) stated that: The independence of auditors is critically important to financial systems around the world and has an impact on auditors' quality. (Crockett & Jahangir Ali, 2014)

- a. Obtención de la competencia profesional
- b. Mantenimiento de la competencia profesional.

En el desarrollo de las funciones de auditoria, la competencia profesional es considerado un factor de gran importancia ya que de esto depende como se caracterizará la forma en que se realicen los trabajos de auditoria, si lo mismos cuentan con estándares de calidad y si su realización fue desarrollada de manera ética al ser independiente tanto mental como de apariencia.

3 DISEÑO METODOLÓGICO

Con el fin de facilitar la comprensión del fundamento de esta revisión de literatura es preciso clarificar su concepto, los autores (HERNÁNDEZ SAMPIERI, FERNANDEZ COLLADO, & BAPTISTA LUCIA, 2010) establecen que “la revisión de la literatura implica detectar, consultar y obtener la bibliografía (referencias) y otros materiales que sean útiles para los propósitos del estudio, de donde se tiene que extraer y recopilar la información relevante y necesaria para enmarcar nuestro problema de investigación” (pág. 53).

A continuación, se relaciona la Metodología implementada en este trabajo:

OBJETIVO	FAMILIA	ENFOQUE	TÉCNICA	DESCRIPCIÓN
Establecer métodos de búsqueda bibliográfica que permita identificar la literatura relacionada con la independencia del Auditor.	Descriptivo	Exploración	Recopilación de información	Definir términos de búsqueda precisos y consultar en bases de datos académicas información del estado actual en torno a la Independencia del Auditor.
Determinar los criterios de selección y de exclusión de literatura relacionada con la Independencia del Auditor.	Cualitativo	Categorización	Criterios de selección	Especificar cuáles serán los criterios de selección y de exclusión frente a los artículos; como lo pueden ser descriptores o palabras clave relevantes al tema.
Analizar y catalogar las temáticas y variables encontradas en la revisión de literatura en torno a la Independencia del Auditor.	Inductivo	Organización	Organización de los datos	Organizar la información por grupos y priorizarla de tal manera que permita identificar la información más relevante.
Desarrollar una argumentación crítica frente a los resultados obtenidos en la revisión de literatura.	Argumentativo	Interpretación	Análisis de los datos	Argumentación crítica frente a los resultados obtenidos en la revisión de la literatura.

Tabla 1. Metodología

De manera inicial se realiza una búsqueda bibliográfica de artículos académicos relacionados con la Independencia del Auditor en la base de datos Scopus; la definición de la búsqueda fue realizada a partir de la combinación de las siguientes palabras claves: (“Ethical” OR “Moral Dilemmas” OR “Ethical Decision Making”) AND (“Auditing services” OR “Auditing”).

La búsqueda bibliográfica permitió identificar un total de 488 artículos académicos, como se detalla a continuación:

RESULTADOS DE LOS MONITORES DE BUSQUEDA	
Palabras clave	Base de datos
	Scopus
(“Ethical” OR “Moral Dilemmas” OR “Ethical Decision Making”) AND (“Auditing services” OR “Auditing”)	488
Total	488

Tabla 2. Resultado de los monitores de búsqueda

Se incluye como anexo el listado de artículos, como resultado de búsqueda realizada en la base de datos Scopus.

Por medio de la herramienta Mendeley, que permite gestionar las referencias bibliográficas fue posible a partir de los títulos y resúmenes de los artículos académicos excluir aquellos que no tienen una relación o que no generan aportes frente al tema de revisión definido inicialmente. De manera posterior, se excluyen aquellos artículos que superan más de nueve años desde su publicación y finalmente se excluyen aquellos que no fue posible obtener el acceso total al artículo académico, siendo así que se excluyeron 443 artículos y/o trabajos de investigación basados en lo expuesto anteriormente.

La revisión realizada proporciono 45 trabajos de investigación los cuales cumplen con los siguientes criterios de inclusión:

1. Artículos estrictamente académicos en los idiomas español e inglés.
2. Búsqueda bibliográfica en la base de datos Scopus.
3. Artículos y trabajos de investigación publicados entre 2016 y 2021.
4. Búsqueda bibliográfica limitada a la combinación de las siguientes palabras clave: Ethical, Moral Dilemmas, Ethical Decision Making y Auditing o auditing
5. Publicaciones realizadas por revistas y editoriales enfocadas y especialistas en auditoría y contaduría.

6. Se incluyeron aquellos artículos que en su contenido se relacionen con la independencia del auditor, características del auditor, amenazas y salvaguardas a la auditoría.

Posteriormente, se ordenan los 45 artículos seleccionados en el modelo de ficha de revisión de literatura y se ordenan de acuerdo con su contenido. Anexo 2

Para esta investigación las categorías de análisis a abordar son:

Categoría 1: Independencia del auditor

Categoría 2: Competencia profesional en el auditor

Categoría 3: Responsabilidad social del auditor

Categoría 4: Amenazas a la independencia del auditor (Familiaridad, abogacía, interés propio, auto-revisión e intimidación).

Categoría 5: Salvaguardas, regulaciones y ambientes de control

Asimismo se utiliza el software VOSViewer para determinar al análisis de co-situación y concurrencia entre los autores que se encontraron en la búsqueda de la tabla 2.

En el siguiente árbol de decisión se presenta de manera resumida la selección de literatura escogida para el desarrollo de este trabajo.

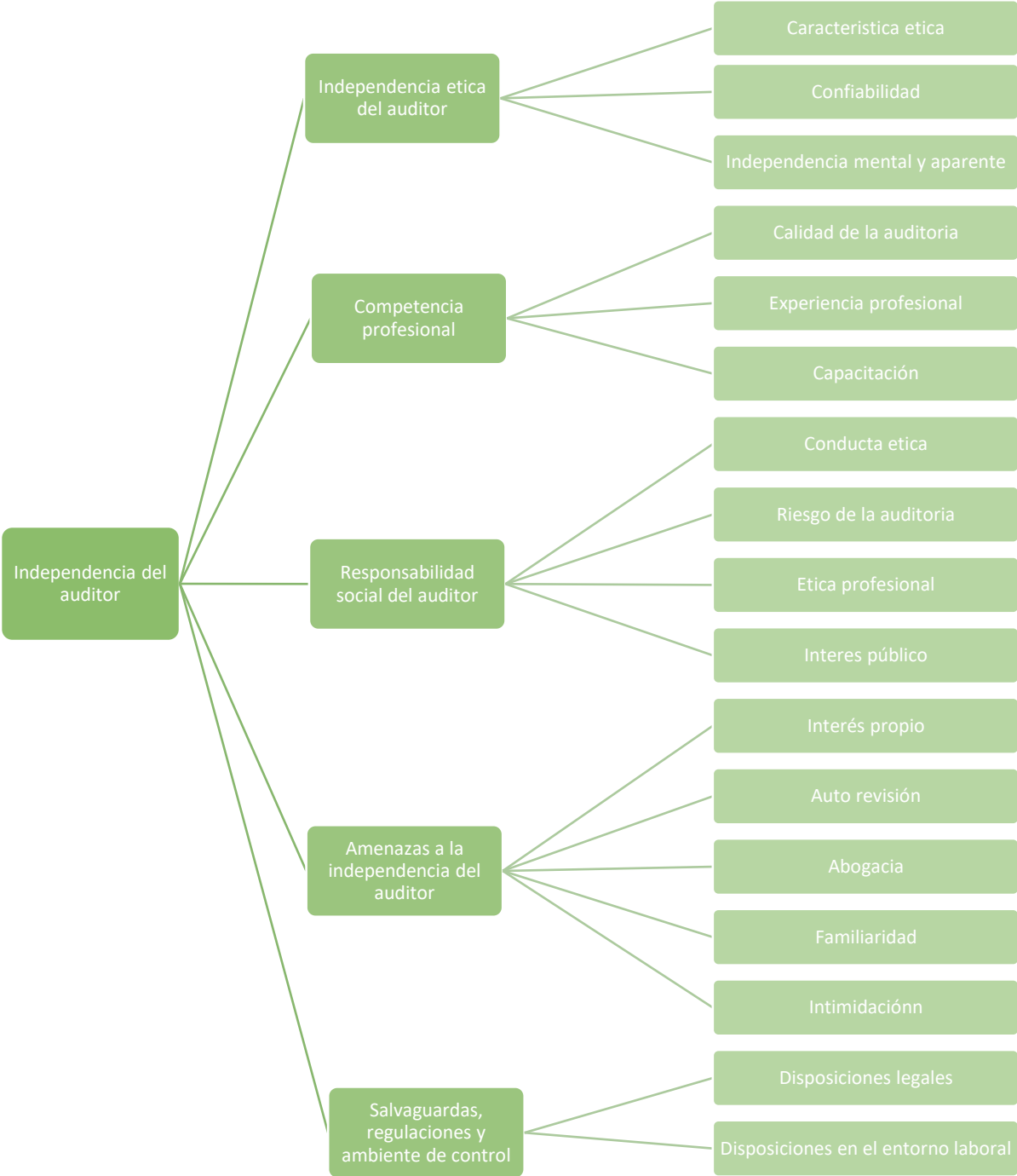


Ilustración 1: Arbol de decisiones sobre la revisión de literatura de la independencia del auditor

4 RESULTADOS Y DISCUSIÓN

4.1 Análisis bibliométrico y de tendencias

Este primer apartado tiene como fin la generación de un análisis bibliométrico de gráficas y de tendencias basadas en la revisión de literatura en torno a la independencia del auditor, realizada a septiembre de 2020 en la base de datos Scopus con la ecuación de búsqueda ("*Ethical*" OR "*Moral Dilemmas*" OR "*Ethical Decision Making*") AND ("*Auditing services*" OR "*Auditing*") del cual se obtuvo un total de 488 documentos, la misma se compone por una ventana de observación entre el año 1978 hasta el año 2021.

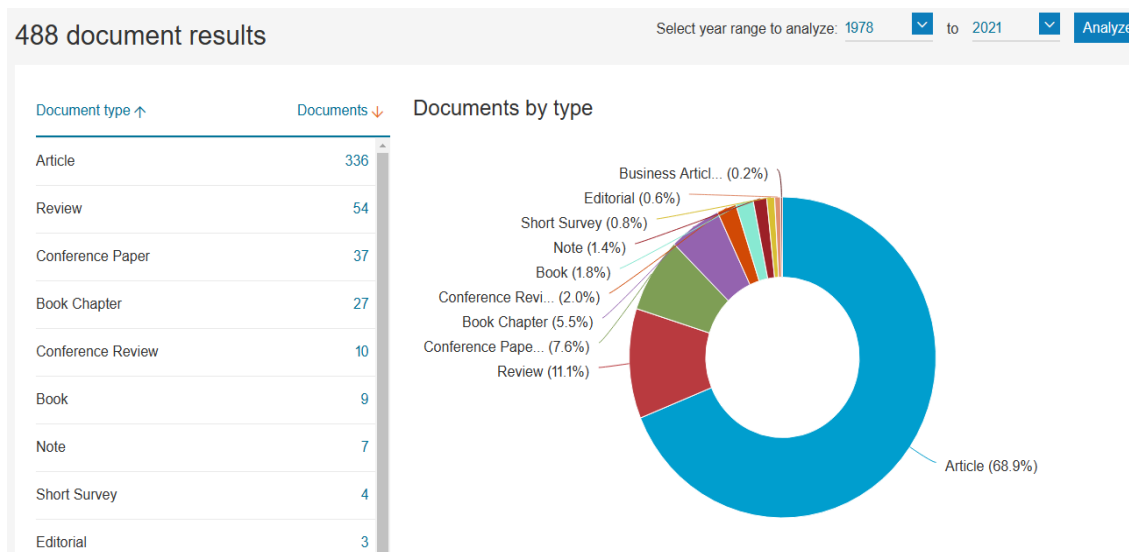


Ilustración 2. Análisis documentos por tipo

Esta búsqueda como se evidencia en la Ilustración 2, está compuesta en un 68,9% de artículos académicos, correspondientes a 336 documentos.

4.1.1 Análisis por área temática

Se presenta en la ilustración 3 un análisis gráfico por área temática, en donde se evidencia el número de artículos agrupados por tema, en el cual se destacan tres temáticas en particular. En primer lugar, con una agrupación de 263 documentos y cerca del 26% sobre el total de artículos se encuentra Negocios, gestión y contabilidad; en segundo lugar, se encuentran las ciencias sociales agrupando un total de 192 artículos correspondiente al 19% y finalmente se evidencia en tercer lugar economía, econometría y finanzas agrupando un total de 189 documentos correspondiente al 18,7%.

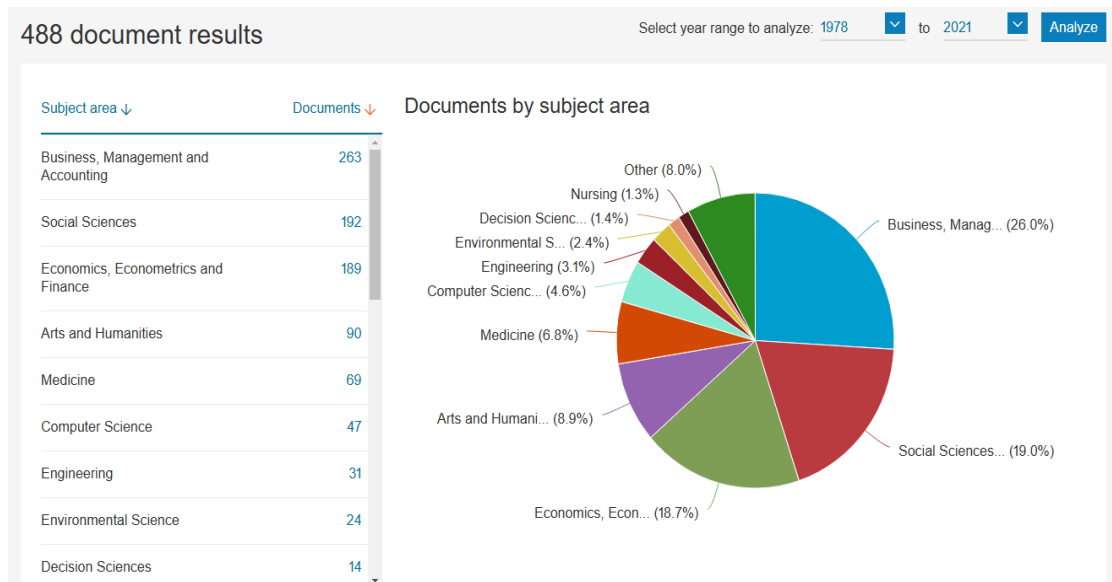


Ilustración 3. Análisis bibliométrico: Documentos por área temática

Fuente: Análisis base de datos scopus

Lo anterior demuestra una relación de áreas temáticas a fines las cuales presentan un alto interés en el campo de la auditoría y la ética; adicionalmente es importante destacar el comportamiento presentado en otras áreas temáticas como lo son artes y humanidades (8,9%), Medicina (6,8%), Informática (4,6%), entre otras, las cuales a pesar de no estar relacionadas directamente con las ciencias económicas demuestran un interés por este campo de manera transversal.

4.1.2 Análisis por país

En la ilustración 4 se evidencia un análisis gráfico de barras correspondiente al desarrollo de documentos académicos generados por país, resaltando el nivel de influencia en torno a la generación de nuevo conocimiento con un total de 142 documentos publicados a Estados Unidos, seguido de Reino Unido con un total de 72 documentos.

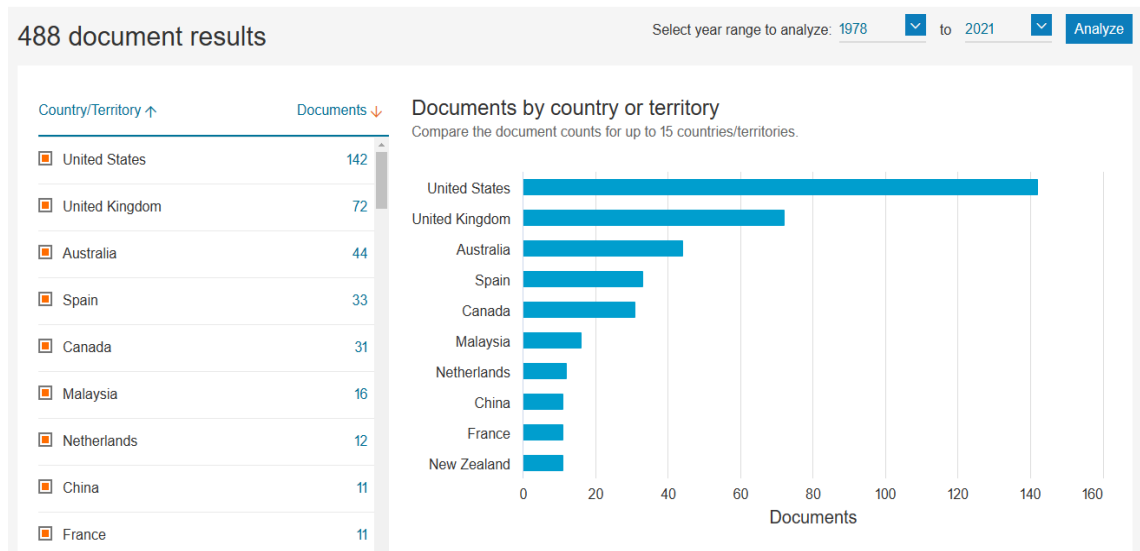


Ilustración 4. Análisis bibliométrico: Documentos por país

Fuente: Análisis base de datos scopus

Se evidencia que el interés por los campos de la auditoría y la ética traspasa continentes, sin embargo, considero preciso resaltar que no se evidencia en gran manera la participación de países emergentes lo cual puede ser a razón de la educación y cultura específica de cada región. A su vez se evidencia el interés genuino por parte de Estados Unidos, el cual seguramente es a razón de los diferentes escándalos financieros de grandes corporaciones.

4.1.3 Análisis de afiliaciones

La ilustración 5 presenta un análisis gráfico de barras de documentos por afiliación, la afiliación en scopus corresponde a la organización o institución a la cual se encuentran asociados los autores. Se evidencia con mayores afiliaciones la Universidad del país vasco, ubicada en España, seguida por La Universidad Laval la cual se encuentra ubicada en Quebec y, por último, la Universidad de Monash la cual se encuentra ubicada en Australia.

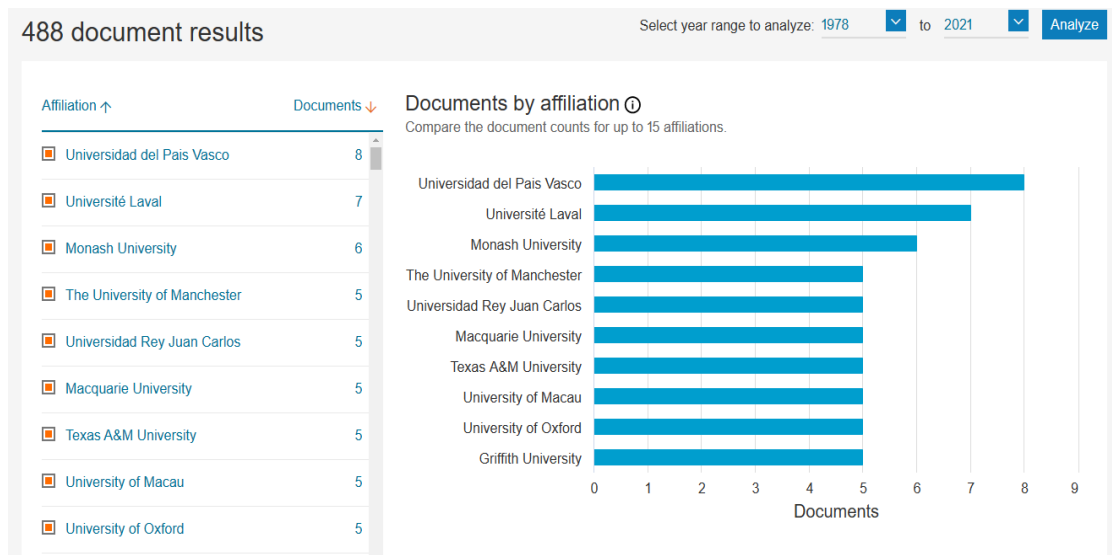


Ilustración 5. Análisis bibliométrico: Documentos por afiliaciones

Fuente: Análisis base de datos scopus

Teniendo en cuenta que Estados Unidos en la Ilustración 4 se evidencia como el mayor desarrollador de conocimiento académico, las afiliaciones a la cual se encuentran asociados los autores se encuentran dispersas debido a la gran cantidad de universidades con las que cuenta.

4.1.4 Análisis de documentos por autor

En la ilustración 6 se presenta un análisis gráfico de barras de documentos por autor, en donde predominan 10 autores con mayor productividad, de los cuales 3 de ellos presentan 5 publicaciones de documentos académicos cada uno.

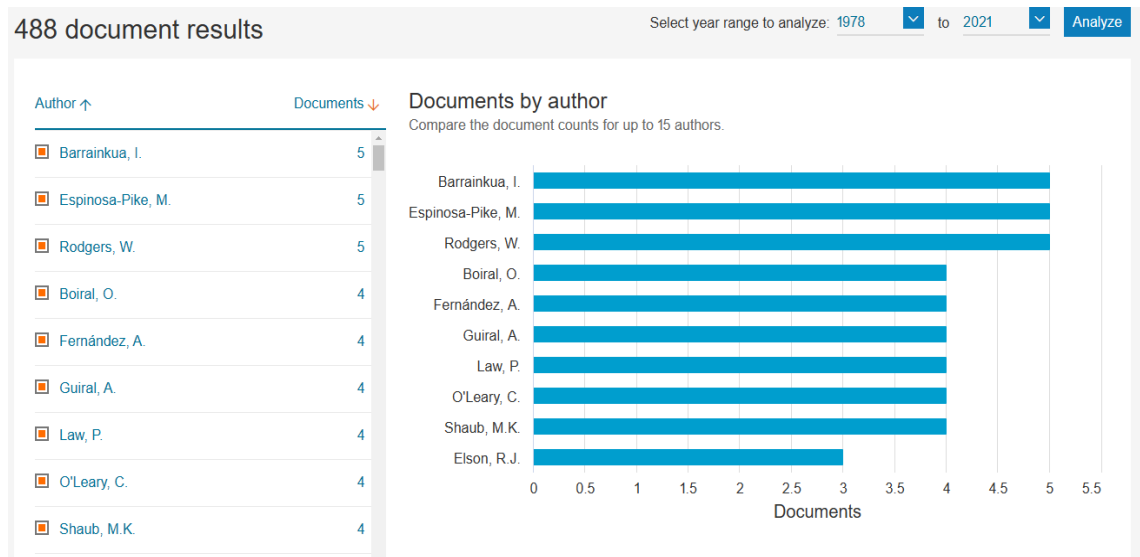


Ilustración 6. Análisis de documentos por autor

Fuente: Análisis base de datos scopus

Entre los autores más representativos se encuentran:

Barrainkua, Itsaso: el autor se encuentra afiliado a la Universidad del país Vasco desde el año 2015, respecto a la información general sobre métricas que aporta la base de datos scopus indica ser el autor de 9 documentos, y ser citado 43 veces en 32 documentos. Ha generado contribuciones a temas como lo son el escepticismo profesional, Auditores, ajustes de auditoria, ética contable, comportamiento ético y razonamiento moral.

Espinosa-Pike, Marcela: la autora se encuentra afiliada a la Universidad del país Vasco desde el año 1999, respecto a la información general sobre métricas que aporta la base de datos scopus indica ser la autora de 12 documentos, y ser citada 53 veces en 41 documentos. Ha generado contribuciones a temas como lo son el escepticismo profesional, Auditores, ajustes de auditoria, ética contable, comportamiento ético, razonamiento moral, clima ético y comportamiento organizacional de ciudadanía.

Rodgers, Waymond: el autor se encuentra afiliado actualmente a la Universidad de Hull del Reino Unido desde el año 2013, respecto a la

información general sobre métricas que aporta la base de datos scopus indica ser el autor de 48 documentos, y ser citado 994 veces en 789 documentos, considerándosele un autor de gran experiencia e importancia en sus aportes. Ha generado contribuciones a temas como lo son función de auditoria interna, auditores, comités de auditoría, innovación abiertas, entre otros.

4.1.5 Análisis de revistas

En la siguiente tabla, se relacionan las 7 revistas y/o fuentes de mayor productividad en documentos académicos, Se encuentra la revista Journal of business ethics de la editorial springer nature con un total de 58 documentos, la revista Managerial auditing journal de la editorial Emerald con un total de 27 documentos, la revista critical perspectives on accounting de la editorial Elsevier con 7 documentos, la revista Journal of the international academy for case studies de la editorial Allied Busines con un total de 7 documentos, la revista Research on professional responsibility and ethics in accounting de la editorial Emerald con un total de 7 documentos, la revista Journal of accounting education de la editorial Elsevier con un total de 6 documentos y por ultimo, la revista Accounting auditing and accountability journal de la editorial Emerald con un total de 5 documentos.

Fuente	Editorial	Documentos
Journal of business ethics	Springer Nature	58
Managerial auditing journal	Emerald	27
Critical perspectives on accounting	Elsevier	7
Journal of the international academy for case studies	Allied Business Academies	7
Research on professional responsibility and ethics in accounting	Emerald	7
Journal of accounting education	Elsevier	6
Accounting auditing and accountability journal	Emerald	5

Tabla 3. Revistas con mayores publicaciones

Fuente: Scopus

A continuación, en la ilustración 7 se presenta un gráfico lineal donde se hace una comparación entre las cinco fuentes con mayor representación y las fechas de publicación de los documentos académico.



Ilustración 7. Análisis de documentos por año y por fuente

Fuente: Análisis base de datos scopus

Se evidencia dentro del rango de búsqueda 5 picos en los cuales se presenta un mayor número de publicaciones, estos picos se presentaron en los años 1998, 2005, 2009, 2015 y 2020; siendo los años 1998 y 2009 más representativos al contar con un mayor número de publicaciones. Se observa un descenso significativo en la publicación de documentos entre los años 1999 al 2003. La ilustración 7, nos permite corroborar que la revista Journal of business ethics es quien tiene mayor productividad de documentos y a su vez cuenta con mayor permanencia a través del tiempo.

4.1.7 Análisis de co-citaciones entre autores

Por medio del software libre VOSviewer y a través de los resultados obtenidos a de la búsqueda de artículos académicos en la base de datos scopus, se obtiene en siguiente grafico de co-citaciones. Como lo establece Miguel, De Moya-Anegon, & Herrero Solana (2007) la co-citación es una relación de co-ocurrencia que se da cuando dos ítems de la literatura existente son citados juntos por un tercero.

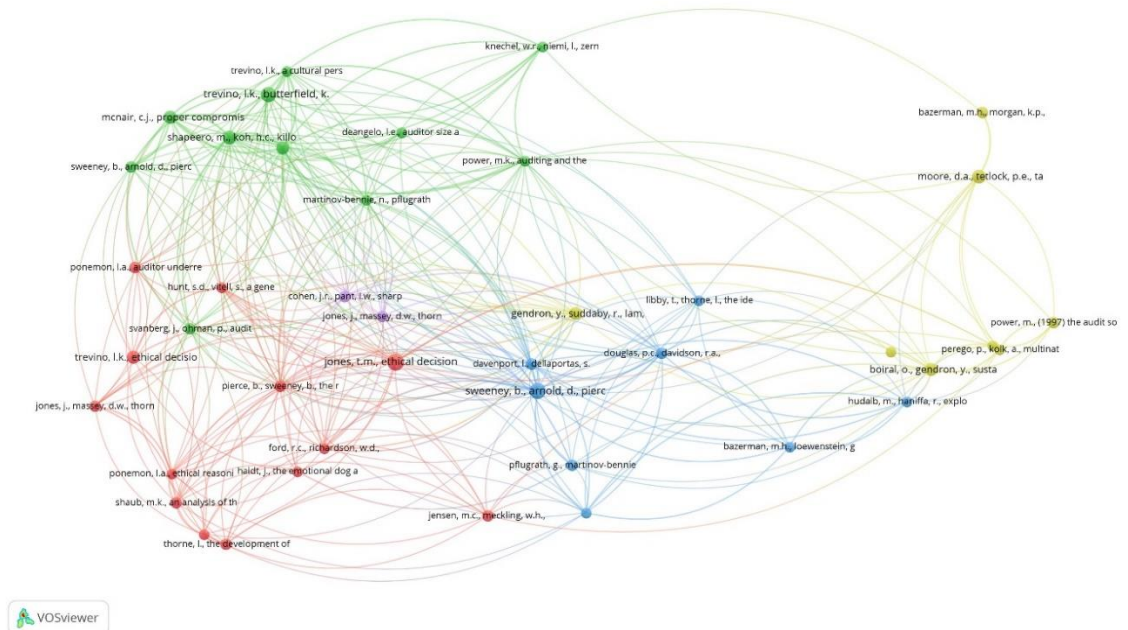


Ilustración 11. Co-citación entre autores

Fuente: Elaboración en VOSviewer a partir de los datos de scopus

Se observa de manera general en la ilustración 11 la presencia de colaboración entre autores, como lo establecen Miguel, De Moya-Anegon, & Herrero Solana (2007) cuanto mayor sea la frecuencia de co-citación, mayor es la afinidad entre ellos.

A continuación, se presenta un Mapa de calor de co-citación entre los autores, el cual permite identificar una fuerte afinidad entre los autores Davenport, I; dellaportas, S y los autores Sweeney, b; Arnold d, Pierce.

En otra área de mapa de calor de igual manera, se logra identificar una fuerte co-citación de los autores Cohen, Jr; Pant, I.W; Sharp, los autores Jones, J; Massey, d.w.; thorn y por ultimo con los autores Jones, t.m

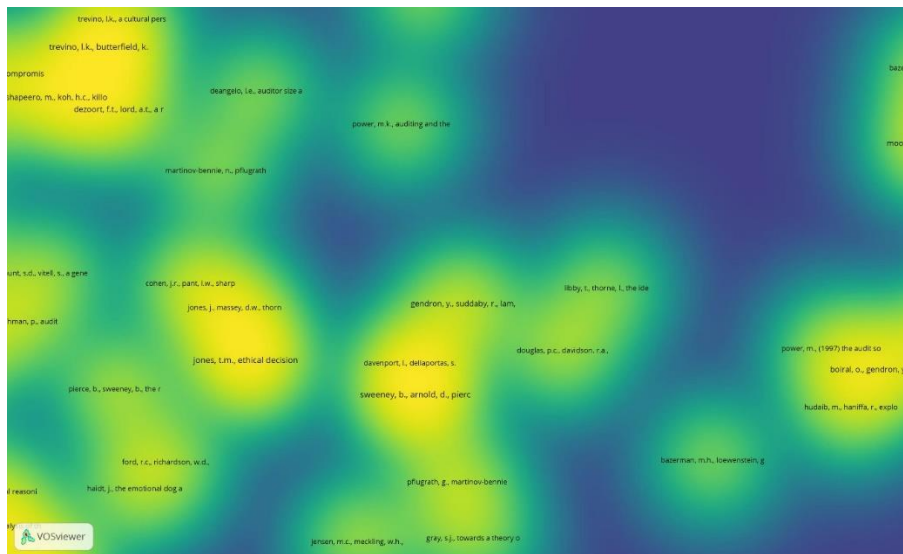


Ilustración 12. Mapa de calor: Co-citación entre autores

Fuente: Elaboración en VOSviewer a partir de los datos de scopus

La Ilustración 13, presenta la co-citación de los autores Sweeney, b; Arnold d, Pierce con diversos autores.

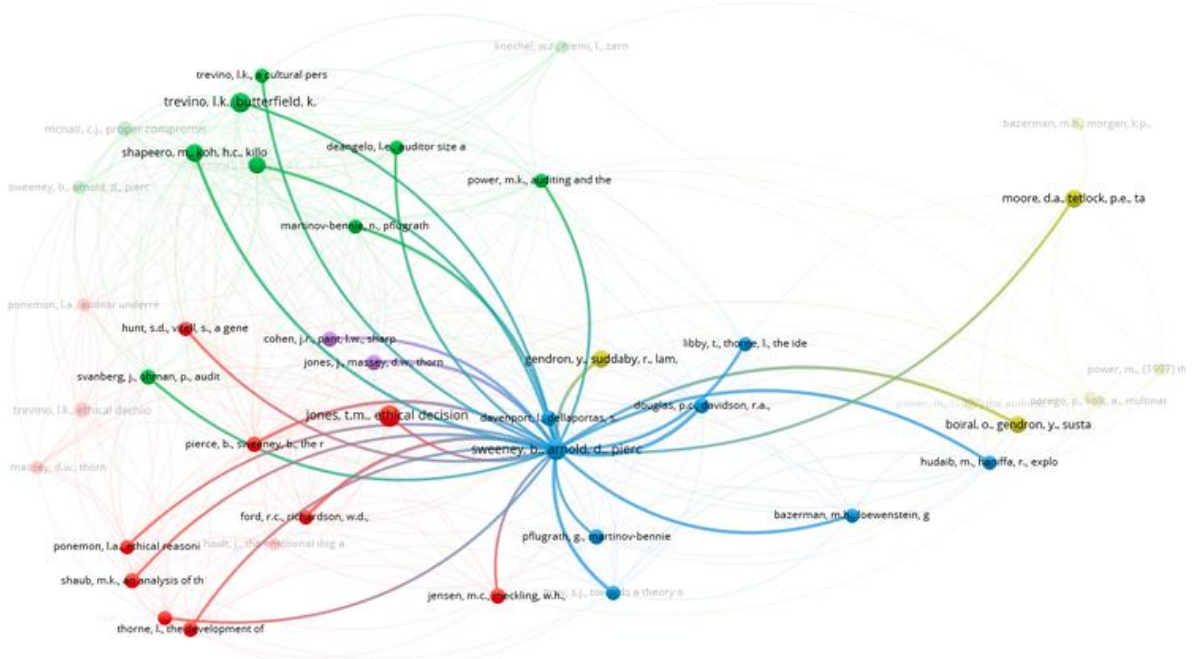


Ilustración 13. Co-citación entre autores (Sweeny, Arnold, Pierce)

Fuente: Elaboración en VOSviewer a partir de los datos de scopus

La Real Academia española (2016) establece la auditoría como “una revisión sistemática de una actividad o de una situación para evaluar el cumplimiento de las reglas o criterios objetivos a que aquellas deben someterse”. Como argumentan algunos autores es importante resaltar que la función de la auditoría tiene como fin proporcionar fiabilidad a la información financiera de las organizaciones, considerándolos un elemento clave del sistema (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018a) como mecanismo de seguimiento externo al otorgar credibilidad a la información financiera (Kim & Jung, 2020a) y como garantía de que han realizado su trabajo de conformidad con el principio fundamental de objetividad (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018b) .

En consecuencia a lo anterior, para poder obtener una función de auditoría interna y externa efectiva, como lo expresa (CHAMBERS, A & RIDLEY, J., 1998) “la independencia es considerada como uno de los más importantes valores”, es por ello por lo que las empresas y los profesionales deben establecer diferentes mecanismos y herramientas que garanticen la existencia de la independencia dentro de sus funciones. Adicionalmente, es necesario que exista un compromiso y deber con la aplicación de la independencia del auditor como un atributo clave de la profesión y el seguimiento de las normas regulatorias específicas (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018b), mejorando la capacidad del auditor para actuar con integridad, ser objetivo y mantener una actitud con escepticismo profesional (Chiang, 2016a).

Es importante resaltar que la independencia corresponde a una cualidad ética y a una actuación moral característica de un individuo, que al ser intangible depende de dos factores: mental (interno) y supuesto (externo), por lo cual el mayor riesgo de fraude surge y comienza con un comportamiento humano poco ético (Alias et al., 2019). En efecto, la independencia del auditor corresponde a un conjunto de cualidades y habilidades características, basados en principios éticos y morales conformada por la independencia mental y la independencia aparente. Como lo indican algunos autores los comportamientos éticos y no éticos de una persona muestran su capacidad de actuación de acuerdo a o en contra de las normas morales (Morales-Sánchez et al., 2020b), a su vez la ética contable se refiere a la forma en que los profesionales contables deben comportarse con respecto a otros en la sociedad (Hazgui & Brivot, 2020a). En ese mismo contexto, dichas acciones éticas por parte de los auditores generan que su entorno inmediato logre percibirlos como dignos de confianza al comportarse de manera coherentemente ética (Morales-Sánchez et al., 2020a).

Según Mautz y Sharaf (citado por JI. Dipati Ukur, 2014) declararon que la independencia es una actitud mental que está libre de la influencia de otros, no está controlada por la otra parte y no depende de otros. Considerando hechos, y desapasionados en la existencia de una consideración objetiva para formular

y expresar opiniones.³ Siendo que, la independencia debe caracterizarse por ser una actitud invulnerable a tal nivel que no pueda ser influenciada de ninguna manera, ni controlada por terceros.

Si un auditor pierde independencia, la calidad de la auditoría y la calidad de los informes financieros disminuyen, lo cual puede provocar el colapso de las empresas, la pérdida de inversiones por parte de los inversores y la pérdida de confianza de la comunidad en la profesión de auditoría, tal como sucedió a principios de la década de 2000 tras una serie de colapsos comerciales⁴ (Crockett & Jahangir Ali, 2014, pág. 81).

El psicólogo Rest como lo cita (2015) desarrolló un modelo de cuatro componentes en el cual trata de explicar los elementos de la acción ética; indica la acción ética como el producto de los siguientes procesos psicológicos: sensibilidad moral (reconocimiento); juicio moral o razonamiento; motivación moral; y carácter moral⁵. De acuerdo con este modelo se entiende que las acciones perceptivas y sensitivas, internas y externas influyen en el comportamiento de una persona frente a su criterio ético; para que se entienda un actuar como ético todos los componentes de la acción ética deben estar encaminados a logro de una meta única.

Esto mismo es aplicable al auditor, quien debe en su actuar caracterizarse por tener una actitud mental independiente y que le sea posible que las demás personas o empresas puedan percibir su independencia. De manera que la independencia mental y la independencia en apariencia las cuales de por sí están relacionadas y son vitales para la capacidad de los auditores de ofrecer valor a la sociedad y mantener la confianza pública, pero compuestas por diferentes constructos influenciados por diferentes variables y perspectivas alternativas (Chiang, 2016b), (Samsonova-Taddei & Siddiqui, 2016b).

En definitiva, si el auditor en el desarrollo de su profesión cuenta con una actitud mental independiente, pero esta se ve amenazada y frente a los demás no logre mantener una independencia aparente, muy posiblemente los clientes y las personas consideraran que su labor no brinda un grado de seguridad propicio para continuar con el encargo y que su independencia se vio afectada.

³ Mautz and Sharaf (1993:206) stated that: "Independence is a mental attitude that is free from the influence of others; it is not controlled by the other party, and does not depend on others. Auditor independence means the existence of honesty in considering fact, and dispassionate in the existence of an objective consideration to formulate and express opinions." (Jl. Dipati Ukur, 2014)

⁴ Crockett & Jahangir (2014) if an auditor loses independence, the audit quality and financial reporting quality declines. This in turn may result in companies collapsing, investors losing their investments and the community losing confidence in the auditing profession, which happened in the early 2000s following a string of business collapses. (Crockett & Jahangir Ali, 2014)

⁵ Moral psychologist Rest (1986) developed the Four Component Model, which tries to explain the elements of ethical action. He concluded that ethical action is the product of these psychological processes: moral sensitivity (recognition); moral judgment or reasoning; moral motivation; and moral character. (Espinosa Pike & Barainkua, 2015)

Al respecto como lo establece el (Decreto 2420, 2015) en la sección 280, apartado 280.2, establece que el profesional de la contabilidad en ejercicio que realice un servicio que proporciona un grado de seguridad será independiente del cliente del encargo. La actitud mental independiente y la independencia aparente son necesarias para permitir al profesional de la contabilidad en ejercicio expresar una conclusión y que sea visto que expresa una conclusión sin prejuicios, libre de conflicto de intereses o de influencia indebida de terceros. (pág. 35)

Por lo cual en la sección 290, apartado 290.6 del Código de Ética para profesionales de la Contabilidad instauro:

- **Actitud mental independiente:** Actitud mental que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que una persona actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.
- **Independencia aparente:** Supone evitar los hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de la firma, o de un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, se han visto comprometidos (pág. 38)

Es importante resaltar que una actitud mental independiente es necesario para el escepticismo profesional, ya que mejora la capacidad del auditor para llevar a cabo el juicio de manera íntegra y objetiva de un problema potencial; entendiéndose que la independencia del auditor es una condición previa necesaria para el reconocimiento de problemas potenciales y para la toma de acciones de escepticismo profesional siendo esto último una responsabilidad personal y profesional que todo auditor debe asumir (Chiang, 2016b).

Como lo establece Chiang (Chiang, 2016b) el escepticismo profesional se compone de juicio y acción, siendo que el juicio corresponde a reconocer la existencia de un riesgo potencial y la acción a la modificación del actuar por parte del auditor basándose en su juicio. En otras palabras, la falta de escepticismo profesional se entiende como el resultado de no reconocer el riesgo y a su vez de no ejercer ninguna acción para disminuirlo. De esto se desprende de manera directa amenazas a la independencia del auditor (Chiang, 2016b).

4.2.2 Competencia profesional en el auditor

Como aspecto importante evidenciado en la revisión de literatura, la competencia profesional del auditor es un factor clave en el desarrollo de las funciones de auditoría, puesto que esto caracterizara la forma en que se realicen los trabajos de auditoría, si cuentan o no con estándares de alta calidad y si fueron realizado manera independiente, tanto mental como de apariencia. Para los autores (DICKINS, FAY, & REISCH, 2014), (Crockett & Jahangir Ali, 2014), (Lamboglia & Mancini, 2020a) establecen la calidad de la auditoría como la razón de ser de la profesión de auditoría, la cual corresponde a una probabilidad de que un auditor definido descubra una violación en el sistema de contabilidad del cliente e informe la infracción; acción que depende de la integridad y honestidad de los auditores en el cumplimiento de su responsabilidad ante el público y de las características intrínsecas, habilidades, cualidades profesionales, competencia e independencia de los auditores.

Esto se refiere a la Calidad de auditoría como el conjunto de hechos en el cual un Auditor con independencia mental y aparente, ligado a su competencia profesional pueda llegar a descubrir una falla o violación presentada en los estados financieros, y aun con las amenazas que puedan afectar su independencia reportar la infracción. Un claro ejemplo son los auditores que dedican horas adicionales a mantener su capital de reputación y la calidad de la auditoría, lo que indica que el aumento de las horas de auditoría está relacionado con una mayor calidad de la auditoría y un mayor riesgo (Kim & Jung, 2020b).

Para garantizar la realización de una auditoría de alta calidad, es esencial orientar las metodologías y los procedimientos realizados durante la auditoría de acuerdo a las dimensiones culturales de las diferentes regiones (Lamboglia & Mancini, 2020b). Esto debido a que los estudios realizados por (Lamboglia & Mancini, 2020b) confirman que la ubicación geográfica de la oficina específica donde se realiza el trabajo de auditoría influye en las actividades de auditoría.

El contexto geográfico es un determinante para la realización de calidad de un trabajo de auditoría, de acuerdo a lo expresado anteriormente está influenciada por el desarrollo económico de la ubicación de la firma de auditoría. Esto refiere a que el nivel de complejidad de una empresa a auditar está asociada con la diversidad y dificultad de sus operaciones, por lo cual es indispensable una supervisión mucho más cuidadosa por parte del auditor (Cunha Silva et al., 2020b). No obstante, es importante resaltar que el desarrollo económico no puede verse de manera global como aspecto que impacta de manera única a las organizaciones, ya que de manera intrínseca e hilando más delgado una firma de auditoría no es solo una representación legal, al final es la suma de la experiencia y la competencia profesional de los profesionales de auditoría que la conforman. El código de Ética de la IFAC establece que la competencia profesional puede dividirse en dos fases separadas: (a) Obtención de la

competencia profesional, y (b) Mantenimiento de la competencia profesional. El mantenimiento de la competencia profesional exige al auditor estar actualizado frente a los diferentes avances académicos, técnicos y prácticos; el desarrollo profesional continuo le permite desarrollar sus capacidades para que este actúe de manera íntegra y competente.

Por lo cual los auditores con habilidades en contabilidad, finanzas y auditoria están mejor preparados para aportar al mejoramiento del control interno, completar trabajos de auditoria e identificar soluciones relevantes basados en sus experiencias (Lamboglia & Mancini, 2020b). Es por esta razón que la competencia profesional y la Independencia no pueden surgir si estas van por caminos separados, estos elementos deben ser complementados entre sí. Si no hay competencia profesional, fácilmente el auditor encargado podría ser vulnerable a que su independencia se vea amenazada. A su vez, si no hay independencia el auditor no cuenta con competencia profesional para desarrollar de manera honesta su encargo.

Los auditores con mayor experiencia tienen de manera intrínseca mayor conocimiento y estructuras de memoria más desarrolladas que los auditores sin experiencia; a pesar de ello una mayor experiencia laboral no garantiza la calidad de la auditoria (Lamboglia & Mancini, 2020b), por otro lado como lo expreso Lin y Zhang (2011) citado por (Espinosa-Pike & Barrainkua, 2016a) establecen que la sensibilidad ética de los contadores, a medida que aumentan la experiencia laboral de los sujetos estudiados así mismo, lo hace su comportamiento ético frente a dilemas morales. Por otra parte en una encuesta realizada por Espinosa-Pike & Barrainkua fue posible identificar que los auditores consideran situaciones poco éticas el aceptar las presiones de los clientes para cambiar de opinión y la realización de una auditoria en situaciones de falta de independencia y falta de experiencia técnica (Espinosa-Pike & Barrainkua, 2016a).

Así mismo, la psicología social sugiere que el desarrollo moral cognitivo influye en las decisiones éticas de los individuos (Chung & Hsu, 2017b), como entendimiento del sujeto que expresa sus actitudes. Esto quiere decir que, aunque el auditor cuente con una competencia profesional no necesariamente pueden contar con una independencia sólida; ya que puede verse presionado a vulnerar su independencia y perder su objetividad. Es preciso que los auditores necesitan educación que les ayude a comprender los errores inconscientes que son capaces de cometer y las circunstancias en las que se cometen (Chiang, 2016b) adicionalmente, reconocerse a sí mismos como agentes morales cuyas decisiones pueden afectar a otros al no juzgar la acción adecuadamente, al no dar prioridad a las preocupaciones éticas y a no emprender acciones éticas (Johari et al., 2017a). Como lo afirma Copeland (2015) si se puede llegar a establecer que los líderes éticos también son líderes más efectivos, las

empresas pueden tener una mayor motivación para desarrollar y entrenar sus profesionales para ser más éticos ⁶ (pág. 63).

Por otra parte, no se puede dejar de lado la importancia del proceso de socialización profesional del auditor dentro de sus competencias profesionales; como lo establecen los autores (Hazgui & Brivot, 2020b) este proceso de socialización entre pares es un componente esencial para el desarrollo del aprendizaje y comportamiento del auditor. En tal sentido dentro del componente de la cultura organizacional y el proceso de socialización es necesario considerar el clima ético, el cual permite identificar las guías normativas aplicadas para la toma de decisiones organizacionales y las respuestas frente a dilemas éticos (Soltani, 2014b).

Siendo así que un clima ético deficiente y la falta de interés por parte los administradores pueden generar desde problemas en el uso de sistemas de contabilidad y la generación de información financiera no fiable (Soltani, 2014a) dando pie a que se consideren los auditores como uno de los principales responsables y en consecuencia al señalamiento de los mismos, como una respuesta defensiva a razón de los últimos escándalos financieros en los cuales se han llegado a evidenciar faltas en los procesos de auditoría (Narayan Roy & Sankar Saha, 2016). En síntesis la existencia de una "demanda contractual" de auditorías no significa que todas las empresas estén interesadas en obtener auditorías de calidad (FRANCISCO, 2015).

4.2.3 Responsabilidad social del auditor

En este capítulo es necesario profundizar la importancia de la responsabilidad social del auditor y las implicaciones dentro del desarrollo de la sociedad; de acuerdo con el psicólogo Rest, J (1986) (como se citó en Espinosa Pike & Barrainkua, 2015) indica que el juicio moral se refiere a los juicios éticos que los individuos hacen sobre sus actuaciones, (..) por lo cual la decisión y evaluación ética de la acción influye en su comportamiento (pág. 12). Desde la perspectiva de la auditoría de regulación, la conducta ética de los auditores puede evaluarse no solo por referencia a las reglas y principios éticos que prescriben lo que constituye una acción ética (no ética) sino también considerando las consecuencias de tal acción (Samsonova-Taddei & Siddiqui, 2016b).

El auditor desde su ética profesional debe ser consciente de que el desarrollo de sus encargos de manera independiente no es una opción, sino una responsabilidad; en la cual las afectaciones en las que puede incurrir por la falta de esta pueden afectar de manera micro y macro la economía. A razón de esto, es importante establecer que existe un riesgo de auditoría el cual se entiende

⁶ If it can be established that ethical leaders are also more effective leaders, firms may have increased motivation to develop and train their professionals to be more ethical.

como la probabilidad de que el auditor emita una opinión inapropiada sobre los estados financieros de la empresa auditada (Cunha Silva et al., 2020b). Frente al riesgo de auditoría, los auditores identifican donde se espera que existan riesgos, evalúan el riesgo y preparan estrategias para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable (Kim & Jung, 2020b). Sin embargo, se debe considerar que la integridad de la administración impacta de manera directa en la oportunidad, persuasión y extensión de la evidencia de la auditoría e influye en la evaluación del riesgo por parte del auditor (Lamboglia & Mancini, 2020b).

Por ejemplo, de acuerdo con Banerjee (2011) (como lo cita (Narayan Roy & Sankar Saha, 2016) en la India el escándalo contable en Satyam⁷ fue un ejemplo clásico falla de auditoría financiera debido a la falta de independencia (Banerjee, 2011)⁸ En esta compañía, los auditores legales certificaron los estados financieros inflados de la compañía como libres de irregularidades; tampoco detectaron las deficiencias de control. Después de la revelación del escándalo, se demostró en el tribunal de justicia que los auditores legales no cumplían con el requisito de independencia aplicable y ayudaron a la administración a cometer el fraude contable (Oficina Central de Investigación, Hyderabad vs Subramani Gopalakrishnan, 2011)⁹ (pág. 2). Según Copeland, (como lo cita Narayan Roy & Sankar Saha, 2016) los auditores financieros de esas compañías no identificaron e informaron errores contables en los estados financieros, los cuales resultaron en el fracaso de la compañía afectando la economía del país y un gran segmento de la sociedad. La investigación posterior también evidenció el estrecho vínculo de los auditores legales con la administración en algunos de esos escándalos.

Es importante resaltar que toda acción genera una reacción, y en este caso no existen excepciones las mismas pueden ser positivas o negativas; los autores (Narayan Roy & Sankar Saha, 2016) establecen que incluso con la existencia de una sólida estructura regulatoria, se han observado fallas en las auditorías de la mayoría de los escándalos financieros; por ejemplo, empresas Enron Corporation Ltd. y Parmalat SpA. Sin embargo, esto ha dado pie a la promulgación de reglamentación como lo es la Ley Sarbanes Oxley de 2002, considerándose un importante hito reglamentario en la historia de la independencia de los auditores legales¹⁰ (Arens & Elder, 2006) (Narayan Roy & Sankar Saha, 2016). La ley Sarbanes-oxley (sox) asume que la ética profesional es basada en el carácter del individuo y, por lo tanto, que la

⁷ Satyam, considerada como la cuarta compañía de Tecnologías de la información de la india en el año 2009 fue acusada de falsificar cuentas y la empresa auditora fue acusada de cómplice.

⁸ Accounting scandal at Satyam was a classic example of statutory audit failure due to a lack of independence (Banerjee, 2011).

⁹ In this company, statutory auditors certified inflated financial statement of the company as free from irregularities. They also failed to detect control deficiencies. After the revelation of the scandal, it was proved in the court of law that statutory auditors did not comply with the applicable independence requirement and aided management to commit the accounting fraud (Central Bureau of Investigation, Hyderabad vs Subramani Gopalakrishnan, 2011).

¹⁰ The enactment of Sarbanes Oxley Act, 2002, following the Enron scandal is considered to be a significant regulatory milestone in the history of statutory auditors' independence (Arens & Elder, 2006).

regulación ética es en gran medida innecesaria (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018b).

La independencia del auditor es una capa fina que debe ser cuidada y mantenida a través del tiempo; deben generarse mejores controles y la misma debe fortalecida desde el interior de la organización, como lo indica Rao (citado por Narayan Roy & Sankar Saha, 2016) la modificación regular de la normativa vigente y su adecuada ejecución podría proteger la independencia de los auditores legales (pág. 3) Adicionalmente es importante resaltar que se evidencia que los auditores que tienen una actitud positiva hacia la aplicación de la independencia, representaron un mayor compromiso con el interés público respondiendo a las expectativas de la sociedad (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018b) .

4.2.4 Amenazas a la independencia del auditor (familiaridad, abogacía, interés propio, auto-revisión e intimidación).

Las amenazas a la independencia del auditor son posibles situaciones que pueden llegar a reducir el escepticismo profesional, impidiendo un actuar con juicio, integridad y objetividad. Se entiende como amenaza a la independencia del auditor, factores o circunstancias que pueden llevar al auditor a ser influenciado en sus actuaciones de manera indebida; logrando vulnerar su independencia, objetividad y competencia profesional. En otras palabras, la amenaza de independencia puede surgir de situaciones, acciones o relaciones que probablemente afecten la capacidad de un auditor para cumplir con los principios éticos fundamentales (Johari et al., 2017b). La estructura auditor-cliente expone al auditor a diferentes amenazas a la independencia (a saber, amenaza de interés propio, amenaza de autoevaluación; amenaza de defensa; amenaza de familiaridad; amenaza de intimidación), exclusiva de la profesión de la auditoría (Chiang, 2016b), (Johari et al., 2017b).

De acuerdo con el código de ética de la Federación Internacional de Contadores (en adelante IFAC) establece que:

Las amenazas pueden ser originadas por una amplia gama de relaciones y de circunstancias. Cuando una relación o una circunstancia originan una amenaza, dicha amenaza podría comprometer, o se podría pensar que compromete, el cumplimiento por el profesional de la contabilidad de los principios fundamentales (pág. 9).

Las amenazas en relación con la independencia son diversificadas y por su naturaleza volátil su definición y evaluación puede fluctuar respecto a las diferentes circunstancias o factores y entrar a definir cada situación y la actuación en respuesta a esto es una tarea imposible.

El Código de ética de la IFAC (Decreto 2420, 2015) categoriza en cinco grupos las amenazas:

- Amenazas de interés propio
- Amenazas de auto revisión
- Amenazas de abogacía
- Amenazas de familiaridad
- Amenazas de intimidación

Las **Amenazas de interés propio** se establecen como factores que amenazan un interés financiero o de cualquier otro tipo, los cuales pueden influir de manera inadecuada en el juicio o en el comportamiento del auditor (Decreto 2420 de 2015, 2015). Una clara amenaza de interés propio son los honorarios de auditoría debido a que pueden llegar a tener una fuerte influencia al representar un vínculo económico entre el auditor y el cliente y surgen como uno de los factores que pueden afectar el juicio profesional del auditor (Cunha Silva et al., 2020b).

En la mayoría de los países los servicios de auditoría están altamente concentrados en el mercado, y solo unas pocas firmas de auditoría auditan a la mayoría de los clientes (Hay, 2017b), lo cual genera que los auditores cobren una tarifa demasiado baja para atraer clientes conocido como Low-balling (Kim & Jung, 2020b). En efecto, las firmas en la continua búsqueda de rentabilidad intentarán minimizar los costes de servicios prestados para cumplir su función de certificación, generando que los auditores deban realizar auditorías de alta calidad, lo que a su vez podría aumentar el costo del trabajo de auditoría (Espinosa Pike & Barainkua, 2015) o por el contrario, los honorarios de auditoría reducidos se asocian a auditorías de baja calidad, pero solo cuando el auditor no pertenece a unas de las 4 grandes firmas de auditoría ya que existen preocupaciones sobre la competencia profesional y el debido cuidado (Hay, 2017a).

A diferencia, el pago de altos honorarios de auditoría reflejan tanto una mejor calidad de auditoría, como un mayor riesgo de auditoría (Kim & Jung, 2020b). Este tipo de amenazas exigen que el auditor cuente con educación y un criterio arraigado, en donde su ética y moral sean tan fuertes, que aun así sus intereses propios no sean suficientes para vulnerar su independencia e integridad como profesional de la contabilidad.

A continuación, se citan algunos ejemplos de amenazas de **interés propio** establecidos en el Código de ética de la IFAC (Decreto 2420, 2015):

- Un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad tiene un interés financiero directo en el cliente del encargo.

- La firma depende de forma indebida de los honorarios totales percibidos de un cliente.
- Un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad mantiene una relación empresarial significativa y estrecha con el cliente del encargo.
- La firma está preocupada por la posibilidad de perder un cliente importante.
- Un miembro del equipo de auditoría entabla negociaciones con vistas a incorporarse a la plantilla de un cliente de auditoría.
- La firma entabla un acuerdo de honorarios contingentes con respecto a un encargo que proporciona un grado de seguridad.
- El profesional de la contabilidad descubre un error significativo al evaluar los resultados de un servicio profesional prestado con anterioridad por un miembro de la firma a la que pertenece. (pág. 19)

Las **Amenazas de auto revisión**, son aquellas amenazas en el cual el auditor no evalúe adecuadamente los resultados de un juicio realizado o de una actividad o servicio prestados con anterioridad por el o por otra persona de la firma a la que pertenece o de la entidad para la que trabaja y que posteriormente el, va a utilizar como base para llegar a una conclusión como parte de una actividad o de un encargo (pág. 12). Este tipo de amenaza surge cuando el auditor va a realizar un encargo basado en un trabajo anterior realizado por él; un ejemplo claro de esto es cuando el auditor en un tiempo pasado trabajo en cierta área y conoce en la practica el desarrollo de los procesos, este hecho genera que en un futuro el auditor sea encargado para auditar ese proceso puede ser sesgado por su conocimiento y práctica.

A continuación se citan algunos ejemplos de amenazas de **auto revisión** establecidos en el Código de ética de la IFAC (Decreto 2420, 2015):

- La firma emite un informe de seguridad sobre la efectividad del funcionamiento de unos sistemas financieros después de haberlos diseñado o implementado.
- La firma ha preparado los datos originales que se han utilizado para generar los registros que son la materia objeto de análisis del encargo que proporciona un grado de seguridad.
- Un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad es o ha sido recientemente administrador o directivo del cliente.
- Un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad trabaja, o ha trabajado recientemente para el cliente, en un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis del encargo. La firma presta un servicio a un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad que

afecta directamente a la información sobre la materia objeto de análisis de dicho encargo.
(pág. 20)

Las Amenazas de abogacía surgen cuando un auditor o equipo de auditoría buscan promover la posición de un cliente o de la organización para la que trabaja hasta el punto de poner en peligro su objetividad (pág. 12). El autor Simunic (1984) (como lo cita Crockett & Jahangir Ali, 2014), establece que los auditores no quieren perder clientes que compran una mayor cantidad de servicios que no son de auditoría. Esto crea un mayor incentivo para que el auditor complazca a su cliente y se abstenga de desafiarlos¹¹ (pág. 85).

Por medio de la encuesta realizada por los autores (Espinosa-Pike & Barrainkua, 2016), a un total de 126 auditores, respecto a las presiones percibidas por los auditores en su actividad profesional identificaron que los auditores no perciben las presiones con mucha frecuencia. Sin embargo, los resultados logran presentar que la presión que suele presentarse de manera más clara en los auditores por parte de los clientes es de modificar sus conclusiones u opiniones finales y la segunda presión percibida con mayor frecuencia fue la de realizar el trabajo en un menor tiempo de lo que lleva realizar un trabajo de calidad (Espinosa-Pike & Barrainkua, 2016b).

Estas presiones generan un conflicto entre lo empresarial y lo profesional, en donde se evidencia que las empresas buscan priorizar los objetivos empresariales a los objetivos profesionales (Espinosa-Pike & Barrainkua, 2016b), siendo así que estas acciones poco éticas percibidas en la parte superior de una organización están relacionados con niveles más bajos de juicio ético (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018b).

Es importante abarcar el concepto de la responsabilidad social empresarial, como una herramienta de gran importancia para la gestión de riesgos la cual se puede implementar por medio de la identificación, evaluación, control y monitoreo de riesgos (Kim & Jung, 2020b); dentro de responsabilidad social empresarial, se introdujo la teoría del cumplimiento indicando que las corporaciones estructuran de tal manera sus prácticas comerciales enalteciendo el uso de técnicas legales sin embargo dichas prácticas se encuentran en una fina línea entre lo legal y lo ilegal (Evertsson, 2016a). Siendo que el mantener la independencia del auditor y responsabilidad social no se convierte en una tarea

¹¹ The provision of non-audit services generates a significant portion of the revenue and profit of an audit firm. Non-audit services can be offered by the incumbent auditor who also provides the audit and assurance engagement. If the auditor were to challenge his/her client on an accounting treatment, then this disagreement could potentially lead to the client deciding to change auditors. Consequently, this is where the threat to auditor independence lies. Auditors do not want to lose clients who purchase a larger amount of non-audit services. This creates a greater incentive for the auditor to please their client and refrain from challenging them (Crockett & Jahangir Ali, 2014)

de una sola parte, es necesario que el cliente fomente dentro de la organización el manejo de las buenas prácticas por medio de la responsabilidad social empresarial y la custodia la independencia del auditor a través de controles internos óptimos; y que el auditor se capacite constantemente y actúe basado en su competencia profesional y valores éticos, logrando tener el carácter en caso de ver su independencia amenazada en desistir de su encargo.

Por otra parte, es importante resaltar que los comportamientos de denuncia de irregularidades son fundamentales para controlar dichos comportamientos corruptos en la administración (Onyango, 2020a). Una falta de mecanismos de denuncia de irregularidades es la amenaza principal que tiene como fin el impedimento del funcionamiento eficaz de los esfuerzos de anticorrupción en la administración pública en las democracias no consolidadas, un ejemplo de esto es Kenia (Onyango, 2020b). A pesar de las reformas anticorrupción en los países de desarrollo y como lo establece (Onyango, 2020b) el fin de la corrupción corresponde fundamentalmente con problemas de cultura administrativa en las organizaciones públicas. En igual forma, las regiones con instituciones menos desarrolladas contratan firmas de auditoría más pequeñas, las cuales están asociadas con valores de calidad más bajos que las firmas de auditoría más grandes (Lamboglia & Mancini, 2020b).

Otro punto importante, establece que es posible que algunas de las firmas de auditoría no necesariamente pueden estar de acuerdo con las regulaciones fiscales e indica un cumplimiento creativo con las regulaciones tributarias (Evertsson, 2016b), dando a entender que pueden generar un cumplimiento normativo en apariencia legal, pero orientado a una evasión fiscal que tiene como fin el interés propio del cliente y de la firma.

A continuación se citan algunos ejemplos de amenazas de **abogacía** establecidos en el Código de ética de la IFAC (Decreto 2420, 2015):

- La firma promociona la compra de acciones de un cliente de auditoría.
 - El profesional de la contabilidad actúa como abogado en nombre de un cliente de auditoría en litigios o disputas con terceros.
- (pág. 20)

Las **Amenazas de familiaridad**, surgen 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 (pág. 12). De acuerdo el autor (Du, 2017), establece la hospitalidad como un componente de la relación comercial, que puede brindar una valiosa oportunidad para que los auditores comprendan mejor el negocio del cliente; sin embargo puede conducir al deterioro de la independencia del auditor al inducir amenazas de interés propio y familiaridad a la objetividad e

independencia de los auditores (Du, 2017b). Normalmente los códigos de ética no consideran las atenciones a los auditores, por parte de sus clientes como amenazas de familiaridad a la independencia auditor siempre y las mismas sean razonable y acordes con las cortesías normales de la vida social.

A pesar de que los auditores consideran poco ético anteponer el interés personal al interés público en la realización de su trabajo y el permitir que sus decisiones se vean influenciadas por la familiaridad con el cliente de auditoría (Espinosa-Pike & Barrainkua, 2016b), se evidencia que la alta competitividad obliga a los auditores y las firmas de contadores públicos a mantenerse familiarizados con los clientes para su retención (Du, 2017b). Tanto así que las firmas de auditoría pueden llegar a ser de alguna manera responsable de la adopción de esquemas de evasión fiscal adoptados por sus clientes, al ser impulsados a cooperar a causa de la generación de la familiaridad (Evertsson, 2016b) (Du, 2017b) .

En efecto, las corporaciones se adaptan de acuerdo a las legislaciones tanto nacionales, como internacionales y se estructuran de la mejor manera en la que puedan incrementar los beneficios para sus grupos de interés. Es como el caso de Google, que traen a colación donde se evidencia que las decisiones tomadas buscan ejercer una evasión fiscal sin ser ilegal, pero si inmoral (Evertsson, 2016b).

A continuación se citan algunos ejemplos de amenazas de **familiaridad** establecidos en el Código de ética de la IFAC (Decreto 2420, 2015):

- Un miembro del equipo es familiar próximo o miembro de la familia inmediata de un administrador o directivo del cliente.
 - Un miembro de la familia inmediata o un familiar próximo de un miembro del equipo es un empleado del cliente con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis del encargo.
 - Un administrador o directivo del cliente o un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis del encargo ha sido recientemente el socio responsable del encargo.
 - El profesional de la contabilidad acepta regalos o trato preferente de un cliente, salvo que el valor sea insignificante o intrascendente.
 - El personal sénior del equipo está vinculado con el cliente del encargo que proporciona un grado de seguridad durante un largo periodo de tiempo.
- (pág. 20)

Las Amenazas de intimidación: son amenazas que ejercen presiones percibidas o reales, incluidos los intentos de ejercer una influencia indebida sobre el auditor, las cuales le disuaden de actuar con objetividad (pág. 12). Este tipo de amenazas frente a los mayores riesgos que puedan generar son un tabú en la literatura; no obstante, su ocurrencia es un hecho probable; no es un

secreto que el poder y el interés económico pueden desatar en las personas ambición descontrolada, llevándolas a actuar sobreponiendo sus intereses personales sobre las demás personas.

Este tipo de amenazas a la independencia del auditor son las más sensibles dentro de esta categorización, debido a que pueden llegar a afectar la integridad física, moral, económica, personal, entre otras en un auditor o equipo de auditoría.

A continuación se citan algunos ejemplos de amenazas de **Intimidación** establecidos en el Código de ética de la IFAC (Decreto 2420, 2015):

- La firma ha sido amenazada con la rescisión del encargo.
 - Se ha recibido una indicación del cliente de auditoría de que no contratará a la firma para un encargo previsto que no proporciona un grado de seguridad si la firma mantiene su desacuerdo con respecto al tratamiento contable dado por el cliente a una determinada transacción.
 - La firma ha sido amenazada por el cliente con ser demandada.
 - La firma ha sido presionada para reducir de manera inadecuada la extensión de trabajo a realizar con el fin de reducir honorarios.
 - El profesional de la contabilidad se siente presionado para aceptar el juicio de un empleado del cliente porque el empleado tiene más experiencia en relación con la materia en cuestión.
 - El profesional de la contabilidad ha sido informado por un socio de la firma de que no será promocionado tal como estaba previsto, salvo que acepte un tratamiento contable inadecuado por parte del cliente.
- (pág. 21)

4.2.5 Salvaguardas, regulaciones y ambientes de control

Las salvaguardas dentro de la academia contable se entienden como aquellas medidas y controles establecidos por las organizaciones y/o por el Gobierno, que buscan contrarrestar y/o eliminar por medio de disposiciones aquellas amenazas que pudieran surgir dentro del desarrollo ordinario y extraordinario de la profesión contable. Estas medidas guían la percepción y la sensibilidad de los auditores hacia los problemas y cuestiones éticas (Johari et al., 2017b). Como lo establece el (Decreto 2420, 2015), las salvaguardas son actuaciones u otras medidas que pueden eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable; y las mismas pueden ser divididas en dos grandes categorías:

(a) Salvaguardas instituidas por la profesión o por las disposiciones legales y reglamentarias: Las Salvaguardas instituidas por la profesión o

por disposiciones legales y reglamentarias son medidas y controles establecidos en pro del correcto desarrollo de actividades por parte del profesional de la contabilidad, estas medidas buscan establecer una guía y especificar aquellos límites inquebrantables bajo la ley.

(b) Salvaguardas en el entorno de trabajo: Las salvaguardas en el entorno laboral se refieren a aquellas políticas internas, cumplimiento de procesos, capacitación permanentes y/o aplicación de controles internos que permitan proteger y fortalecer la independencia del auditor; los autores PEREZ Y PEREZ (2014) establecen que con el objeto de garantizar la independencia de la función de auditoría interna, las empresas y los propios auditores internos deberían tomar un papel activo promoviendo estrategias o salvaguardas (pág. 116).

Claro está que como se mencionaba en el capítulo anterior frente a las diversas amenazas existentes de acuerdo con factores variables, ocurre lo mismo con las salvaguardas para contrarrestar dichas amenazas. A pesar de que las amenazas pueden llegar a estar fuera del control por parte del auditor es posible en la mayoría de las ocasiones generar y/o aplicar salvaguardas que permitan la eliminación o reducción de dichas amenazas a un nivel aceptable.

De acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) consideran la comprensión del entorno de control como una fase básica de la evaluación del control interno por parte de un auditor (Lamboglia & Mancini, 2020b). La Norma Internacional de Auditoría 330 (NIA 330) establece que el ambiente de control influye en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría resultantes, el cual se compone en la estructura organizacional y los procesos, políticas y estándares utilizados por una entidad para mantener el control en toda la organización (Lamboglia & Mancini, 2020b). De por sí, la existencia de un ambiente de control óptimo puede permitir al auditor confiar en los controles internos aplicados contando con salvaguardas que le permitan realizar procedimientos de mejor calidad.

Como se establece en el DECRETO 2420 (2015), en caso de que el auditor no disponga de salvaguardas que permitan eliminar o reducir a un nivel aceptable las amenazas, el profesional debe eliminar la circunstancia que las origina o poner fin al encargo de auditoría. Es importante que el criterio profesional, ético y moral del auditor o equipo de auditoría, permitan identificar de manera clara los casos en los que no se cuentan con salvaguardas y/o controles que permitan garantizar el correcto desarrollo del encargo y que se decida en un tiempo prudente su finalización.

El Crecimiento acelerado de la economía mundial y la importancia de los mercados financieros, ha exigido a los auditores que tomen medidas que

permitan aumentar la confiabilidad de la información (Cunha Silva et al., 2020b), por lo cual las firmas contables son responsable de mantener una cultura dentro de su firma que promueva el compromiso profesional entre los auditores y guiar el proceso de socialización necesario para desarrollar los altos niveles de compromiso profesional entre los auditores de nivel (Herda & Martin, 2016b). A su vez los clientes deben garantizar ambientes seguros y confiables para el desarrollo independiente de los trabajos de auditoria, contando con códigos de conducta empresarial que permitas la resolución de conflictos éticos (Espinosa-Pike & Barrainkua, 2016b). Sin embargo, las estructuras del gobierno local toman tiempo para mejorar la eficacia administrativa necesaria para los mecanismos funcionales anticorrupción en la administración pública, sin embargo esto no significa que los comportamiento de denuncia de irregularidades estén vinculadas a dicha estructura (Onyango, 2020b) .

De acuerdo con (PEREZ LOPEZ & PEREZ LOPEZ, 2014) cómo lo citan en su trabajo “Propuesta de salvaguardas para la independencia de la función de auditoría interna” el Institute of Internal Auditors” (en adelante se denominara como IIA) ¹²(IIA, 2007b y IIA, 2009), indica que la independencia se consigue a través del estatus organizacional y de la objetividad del auditor interno.

Establece que la independencia se basa en 2 pilares fundamentales, el primero es la Independencia organizacional la cual se refiere a que el juicio o capacidad profesional del auditor sea libre de condicionamientos garantizando la ejecución de responsabilidades de forma neutral. El segundo pilar es la Objetividad, la cual se refiere a la actitud mental independiente del auditor y permite el desarrollo de su trabajo con honesta confianza y sin amenazas que comprometan de manera significativa su calidad (PEREZ LOPEZ & PEREZ LOPEZ, 2014). Siendo que la actitud mental y la apariencia independiente en un auditor garantizan que su juicio profesional no fue comprometido, se evidencia la necesidad de que las organizaciones desarrollen modelos de control que permita salvaguardar la independencia del equipo de auditoria y/o auditor.

¹² The Institute of Internal Auditors is an international professional association headquartered in Lake Mary, Fla. The IIA is the internal audit profession's global voice, recognized authority, acknowledged leader, chief advocate, and principal educator.

5. CONCLUSIONES

A través de la revisión de literatura en torno a la independencia del auditor, se logra corroborar la importancia invaluable de la independencia que yace dentro del desarrollo de las actividades y encargos del profesional de contabilidad; siendo considerada como una de las bases fundamentales de las organizaciones al ser suministro de grado de seguridad frente a la fiabilidad de las emisiones de información financiera de la misma y a su vez de la correcta ejecución de sus debidos procesos.

Se evidencia por parte de los autores, la importancia de la independencia no solo como una cualidad ética y profesional del auditor, si no como una característica que debe ser tangible y evidente para las partes interesadas; por lo cual esta debe ser demostrada y aplicada en las funciones asignadas. Siendo, que la independencia debe ser una actitud consciente que involucra cuerpo y mente, la cual garantice una opinión fiable libre de prejuicios y/o de posibles amenazas.

Es importante resaltar que el auditor, aunque cuente con capacidades profesionales optimas, es necesario que como individuo fundado dentro de una sociedad sea consciente y decida por sí mismo la adopción de sus conocimientos profesionales, éticos y morales respecto al desarrollo de sus actividades; entendiéndose que la aplicación de la independencia no debe verse como una opción, si no como un deber consigo mismo y con la sociedad. Cabe traer a colación en este punto el modelo desarrollado por el Psicólogo Rest como lo cita (ESPINOSA PIKE & BARAINKUA, 2015), quien presenta un modelo de cuatro componentes en los cuales explica los procesos dentro de una acción ética, establece que inicialmente debe existir una sensibilidad moral o reconocimiento de la situación, debe generarse un juicio moral por medio de su valuación, contar con una motivación y con un carácter moral que permitan su ejecución.

Por todo ello, la falta de buenas prácticas que lleguen a vulnerar la independencia del auditor puede generar efectos colaterales dentro de la sociedad; sin la aplicación de la independencia por parte del auditor o del cuidado de esta por parte de las organizaciones, se pueden llegar a afectar incluso desde la economía de la organización, hasta la economía de uno o más países. Es importante que la independencia sea vista de manera integral, entendiendo que esta lleva bajo si un factor determinante en la profesión contable como lo es la responsabilidad social

Otro punto importante es la Independencia como competencia profesional, en el cual varios autores determinan que, si el auditor no cuenta con suficientes conocimientos y si los mismos no son actualizados de manera constante, la

desactualización puede vulnerar la independencia y juicio del auditor. La calidad de la auditoría depende en gran factor de la independencia y la competencia del auditor; por lo cual, a mayor competencia profesional e independencia, mayor será la calidad de la auditoría realizada.

El mayor desafío de ejercer la independencia por parte del auditor, yace en las diferentes amenazas que surgen día a día y ponen en peligro su objetividad y criterio profesional; en la mayoría de los artículos académicos se observa que los autores establecen la fragilidad en la protección con la que cuenta la independencia actualmente. Es de carácter urgente que el auditor trabaje en la mejora de su imagen como profesional de la contabilidad, eliminando la valoración y percepción negativa existente en la comunidad; se percibe en algunos artículos insinuación de que las fallas y vulneración de la independencia en la mayoría de los casos están arraigadas al auditor, más no al cliente.

Es por esto que el auditor debe ser tan capaz y competente de lograr identificar una situación en donde posiblemente puede verse amenazada su independencia, y así mismo tener el criterio de ser el caso de rechazar o dar por terminado el encargo encomendado. Los diferentes autores establecen diversas posibles amenazas en relación con la independencia del auditor, por su naturaleza volátil su definición y evaluación puede oscilar frente a los diferentes factores tanto externos como internos, por lo cual entrar a definir y analizar cada una de ellas se convierte en una tarea casi imposible. En este caso es importante que los diferentes investigadores continúen generando nuevos conocimientos, con el fin de lograr cubrir en mayor parte las diferentes posibles amenazas y así mismo las salvaguardas que pueden serles aplicadas. El Código de ética de la IFAC (DECRETO 2420, 2015) categoriza en cinco grupos las amenazas: amenazas de interés propio, de auto revisión, de abogacía, de familiaridad y de intimidación; se evidencia que estas categorías cubren en mayor parte y de manera general los diferentes orígenes por los cuales pueden surgir las amenazas.

En la literatura revisada se evidencian la mayoría de las categorizaciones establecidas por la IFAC, sin embargo, se vislumbra que los autores prefieren no adentrarse en las amenazas definidas dentro del grupo de intimidación.

Por otro lado, los autores concuerdan que las salvaguardas dentro de la profesional y más aún en la ejecución de actividades de auditoría permiten contar con medidas y controles establecidos por las organizaciones y/o por el Gobierno, los cuales tienen como fin contrarrestar y/o eliminar aquellas amenazas que puedan afectar la independencia del auditor y vulnerar su objetividad. Adicionalmente, se evidencia la necesidad que plasman los autores frente a la importancia de generar mayores salvaguardas preventivas y correctivas dentro de las organizaciones; que puedan ser empleadas y que generen un grado alto

de seguridad frente al correcto desarrollo del encargo encomendado al auditor y frente a los procesos y decisiones fiables ejecutadas por parte del cliente.

Es importante mencionar que las conclusiones de este artículo son argumentaciones críticas respecto a los resultados obtenidos, basadas en una búsqueda exploratoria limitada en bases de datos académicas y dentro de un rango de tiempo específico; que tiene como fin considerar las diferentes tendencias investigativas y conceptos adoptados por los autores en torno a la Independencia del Auditor.

En el análisis bibliométrico por área temática se demuestra una relación de áreas temáticas a fines las cuales presentan un alto interés en el campo de la auditoria y la ética; adicionalmente es importante destacar el comportamiento presentado en otras áreas temáticas como lo son artes y humanidades (8,9%), Medicina (6,8%), Informática (4.6%), entre otras, las cuales a pesar de no estar relacionadas directamente con las ciencias económicas demuestran un interés por este campo de manera transversal.

Por otro lado se logra evidencia el nivel de influencia en torno a la generación de nuevo conocimiento con un total de 142 documentos publicados por parte de Estados Unidos.

A través del análisis de co-ocurrencia de palabras clave, la fuerte relación que tiene principalmente la ética de manera transversal con diferentes áreas de estudio como lo es la ética médica y la auditoria médica, entre otros.

Por medio del análisis de co-citaciones es posible concluir que los autores de los documentos obtenidos en la búsqueda bibliográfica en la base de datos scopus leen entre sí para co-citarse.

6. Referencias

- Actualicese. (19 de 08 de 2014). Definición de normas de auditoria generalmente aceptadas. Obtenido de revisoría fiscal, auditoría y control: <https://actualicese.com/2014/08/19/definicion-de-normas-de-auditoria-generalmente-aceptadas-naga/>
- Alias, N. F., Nawawi, A., & Salin, A. S. A. P. (2019). Internal auditor's compliance to code of ethics: Empirical findings from Malaysian Government-linked companies. *Journal of Financial Crime*, 26(1), 179–194. <https://doi.org/10.1108/JFC-07-2017-0066>
- AlphaNouvelles. (2015). Ventajas y desventajas de la tecnología de contabilidad. Obtenido de <http://es.alpha-nouvelles.com/article/ventajas-y-desventajas-de-la-tecnologia-de-contabilidad>
- Attolini, G., & Thompson, P. (2014). Gestión de la práctica. Obtenido de La evolución de una práctica contable: el impacto de la tecnología: <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/practice-management/discussion/evolution-accounting-practice-impact>
- Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. (2018a). The influence of auditors' commitment to independence enforcement and firms' ethical culture on auditors' professional values and behaviour. In *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting* (Vol. 21). <https://doi.org/10.1108/S1574-076520180000021002>
- Benedikt, C., & Osborne, M. (17 de Septiembre de 2013). The future of employment: How susceptible are jobs to computerisation? Oxford.
- CARROLL, A. (1991). The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral. *Business Horizons*.
- Chambers, A & Ridley, J. (1998). *Leading edge internal auditing*. London: ICSA Publishing.
- Chiang, C. (2016a). Conceptualising the linkage between professional scepticism and auditor independence. *Pacific Accounting Review*, 28(2), 180–200. <https://doi.org/10.1108/PAR-08-2015-0034>
- Chung, J. O. Y., & Hsu, S. H. (2017a). The Effect of Cognitive Moral Development on Honesty in Managerial Reporting. *Journal of Business Ethics*, 145(3), 563–575. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2834-7>
- CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA. (15 de 11 de 2016). GUÍA DE AUDITORÍA DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. Obtenido de <http://www.contraloriagen.gov.co/documents/10136/140572969/0.+GUIA+AUDITO+R%C3%8DA+CGR+05-05-15/c6f0e6e0-f792-483a-afe3-90783ac5594e>
- Copeland, M. (16 de 10 de 2015). Research on Professional Responsibility and Ethics in. Obtenido de Emerald Insight: <https://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/S1574-076520150000019012>
- Crockett, M., & Jahangir Ali, M. (12 de 04 de 2014). Auditor independence and accounting conservatism: Evidence from Australia following the corporate law economic reform program. Obtenido de Emerald Insight: <http://www.emeraldinsight.com/loi/ijaim>
- Cruz, G. (s.f.). Wordpress. Obtenido de Aplicación de la seguridad informática: <https://docentegabrielacruz.wordpress.com/aplicacion-de-la-seguridad-informatica/unidad-1-aplica-estandares-de-proteccion-de-la-informacion/r-a-1-1-determina-riesgos-de-seguridad-informatica-con-base-en-las-caracteristicas-del-equipo-y-las-necesidades-del>

- Cunha Silva, A. S. V., Inácio, H. C., & Simões Vieira, E. F. (2020a). Determinants of audit fees for Portugal and Spain. *Contaduría y Administración*, 65(4). <https://doi.org/10.22201/fca.24488410e.2020.2039>
- DECRETO 2420. (2015). Decreto 2420 de 2015.
- Deloitte. (2016). Los riesgos de la tecnología de la información en los servicios financieros. Obtenido de [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/risk/Riesgos%20TI%20%20Servicios%20Financieros%20\(ok\).pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/risk/Riesgos%20TI%20%20Servicios%20Financieros%20(ok).pdf)
- Díaz Mejía, J. (junio de 2011). Diferencia entre las NIA y las NAGA en la Contaduría Pública en Colombia. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6578919.pdf>
- Dickins, d., Fay, r., & Reisch, j. (2014). Measuring and Communicating Audit Quality: The New AQIs. *A ACCOUNTING & AUDITING*, 1.
- Du, X. (2017a). Hospitality and auditor independence: do gifts blind the eyes? *China Journal of Accounting Studies*, 5(4), 420–448. <https://doi.org/10.1080/21697213.2017.1423776>
- Espinosa-Pike, M., & Barrainkua, I. (2016a). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 19(1), 10–20. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2014.10.001>
- Esquivel Corella, F. (2016). Lineamientos para diseñar un estado de la cuestión en investigación educativa. *Revista Educación*, 65-87.
- Ester, G. (2015). Auditoría interna y deficiencias de la información financiera en el sector bancario español. Obtenido de <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1138489114000302?via%3Dihub>
- Evertsson, N. (2016a). Is the top leadership of the organizations promoting tax avoidance? *Journal of Financial Crime*, 23(2), 273–288. <https://doi.org/10.1108/JFC-06-2014-0028>
- FRANCISCO, M. (23 de 03 de 2015). LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR Y LAS CUASIRENTAS. Obtenido de *Research Gate*: <https://www.researchgate.net/publication/265076780>
- Franco Ruiz, R. (Diciembre de 2012). Teoría del régimen Internacional de Contabilidad.
- FREEMAN, R. (1984). *Strategic management: a stakeholder approach*. Boston: Pitman.
- Gerencie. (5 de Noviembre de 2017). Aspectos generales sobre los sindicatos. Obtenido de Gerencie: <https://www.gerencie.com/aspectos-generales-sobre-los-sindicatos.html>
- Gowthorpe, C. (1998). ETHICAL ISSUES AND THE AUDITOR. In C. Gowthorpe & J. Blake (Eds.), *ETHICAL ISSUES IN ACCOUNTING* (1st ed., pp. 135–148). Routledge.
- Harris, A. E. . (2016). A QUANTITATIVE STUDY OF THE IMPACT OF CFO AND AUDITOR TURNOVER ON INTERNAL CONTROL WEAKNESSES (Issue December). Capella University.
- Harris, A. E., & Smith, D. (2016). A QUANTITATIVE STUDY OF THE IMPACT OF CFO AND AUDITOR TURNOVER ON INTERNAL CONTROL WEAKNESSES.
- HARTMAN, C.L. , & STAFFORD E.R. (1997). Green alliances: building new business with environmental groups. *Long Range Planning*,(30), 184 - 196.
- Hay, D. C. (2017). Audit fee research on issues related to ethics. *Current Issues in Auditing*, 11(2). <https://doi.org/10.2308/ciia-51897>
- Hazgui, M., & Brivot, M. (2020a). Debating Ethics or Risks? An Exploratory Study of Audit Partners' Peer Consultations About Ethics. *Journal of Business Ethics*. <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04576-4>

- Henderson, K. (s.f). Las desventajas de la tecnología de la información en los negocios. Obtenido de <https://pyme.lavoztx.com/las-desventajas-de-la-tecnologa-de-la-informacin-en-los-negocios-4877.html>
- Herda, D. N., & Martin, K. A. (2016). The effects of auditor experience and professional commitment on acceptance of underreporting time: A moderated mediation analysis. *Current Issues in Auditing*, 10(2), A14–A27. <https://doi.org/10.2308/ciia-51479>
- HERNÁNDEZ SAMPIERI, R., FERNANDEZ COLLADO, C., & BAPTISTA LUCIA, P. (2010). Metodología de la Investigación (Quinta ed.). México: McGRAW-HILL / INTERAMERICANA EDITORES, S.A. DE C.V.
- Hernández, C. (1 de marzo de 2018). Novedades. Obtenido de El contador público y las tendencias tecnológicas: <https://www.incp.org.co/contador-publico-las-tendencias-tecnologicas/>
- Horngren, C., Sundem, G. L., & Stratton, W. (2006). Contabilidad Administrativa. En *Contabilidad Administrativa* (pág. 720). Mexico: Pearson Education.
- Houghton, K. A., Jubb, C., & Kend, M. (2011). Materiality in the context of audit: the real expectations gap. *Managerial Auditing Journal*, 26(6), 482–500. <https://doi.org/10.1108/02686901111142549>
- IFAC. (2018). Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría. Obtenido de Normas Internacionales de Formación 1-8: http://www.ifac.org/system/files/downloads/Spanish_Translation_Normas_Internacionales_de_Formacion_2008.pdf
- JAIME LÓPEZ, G. (21 de Septiembre de 2012). Estándares Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Recuperado el 2016 de Noviembre de 16, de SuperSociedades: <http://www.supersociedades.gov.co/asuntos-economicos-y-contables/TallerVirtual/Documentos%20Aseguramiento/Est%C3%A1ndares%20Internacionales%20de%20Auditor%C3%ADa%20y%20Aseguramiento.pdf>
- JENSEN, M., & MECKLING, W. (1976). Theory of the firm: managerial behaviour, agency costs and ownership. *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360.
- Jl. Dipati Ukur, T. D. (2014). An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: Evidence from Indonesia. Elsevier, 271-281.
- Johari, R. J., Mohd-Sanusi, Z., & Chong, V. K. (2017). Effects of Auditors' Ethical Orientation and Self-Interest Independence Threat on the Mediating Role of Moral Intensity and Ethical Decision-Making Process. *International Journal of Auditing*, 21(1), 38–58. <https://doi.org/10.1111/ijau.12080>
- Kim, H. A., & Jung, N. C. (2020). The effect of corporate social performance on audit hours: Moderating role of the emphasis of matter paragraphs in audit report. *Sustainability (Switzerland)*, 12(3). <https://doi.org/10.3390/su12030931>
- Lamboglia, R., & Mancini, D. (2020). The relationship between auditors' human capital attributes and the assessment of the control environment. *Journal of Management and Governance*. <https://doi.org/10.1007/s10997-020-09536-8>
- Law, P. (2008). An empirical comparison of non-Big 4 and Big 4 auditors' perceptions of auditor independence. *Managerial Auditing Journal*, 23(9), 917–934. <https://doi.org/10.1108/02686900810908454>
- LEY 1314. (2009). LEY 1314 . Obtenido de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=36833>
- Martinez Blasco, M., Garcia Blandon, J., & Vivas Crisol, L. (15 de 04 de 2015). ScienceDirect. Obtenido de

- <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1138489115000151?via%3Dihub>
- MARTINS, V. F., SOARES, A. B., & E. D. (2013). Gobernanza, Teoría de la Agencia y Auditoría. 87-95. Obtenido de <http://www.fucamp.edu.br/editora/index.php/ragc/article/view/348/271>
- Mat, T. (2010). Management accounting and organizational change: impact of alignment of management accounting system, structure and strategy on performance. Philosophy School of Accounting, Finance and Economics Faculty of Business and Law Edith Cowan University. Obtenido de Management accounting and organizational change: impact of alignment of management accounting system, structure and strategy on performance.
- Mcgrath, S., Siegel, A., Dunfee, T. W., Glazer, A. S., & Jaenicke, H. R. (2001). A Framework for Auditor Independence The ISB lays a foundation for future guidance. [https://www.journalofaccountancy.com/issues/2001/jan/afameworkforau ...](https://www.journalofaccountancy.com/issues/2001/jan/afameworkforau...)
- Menendez, R. (s.f). Introducción a la Informática. Obtenido de Capítulo 2. Ofimática: <https://www.um.es/docencia/barzana/II/PDF/II02.pdf>
- Miguel, S. E., De Moya-Anegón, F., & Herrero Solana, V. (2007). El análisis de co-citas como método de investigación en Bibliotecología y ciencia de la información. Investigación Bibliotológica.
- Monica Martinez Blasco, j. G. (2015). El informe de auditoria con salvedades: ¿una mayor independencia y competencia del auditor aumenta su contenido informativo? Spanish Accounting Review, 89-101.
- MORAL, A. M., & POTAYOS, R. P. (2010). La responsabilidad Civil Corporativa y su paralelismo con las sociedades Cooperativas. REVESCO Nº 103.
- Morales-Sánchez, R., Orta-Pérez, M., & Rodríguez-Serrano, M. Á. (2020). The Benefits of Auditors' Sustained Ethical Behavior: Increased Trust and Reduced Costs. Journal of Business Ethics, 166(2), 441–459. <https://doi.org/10.1007/s10551-019-04298-2>
- Naciones Unidas. (2018). Situación y perspectivas de la economía mundial 2018. Departamento de asuntos económicos y sociales.
- Narayan Roy, M., & Sankar Saha, S. (2016). Statutory Auditors' Independence in India: An Empirical Analysis from the Stakeholders' Interest Perspective. Obtenido de Research Gate.
- Onyango, G. (2020). Whistleblowing behaviours and anti-corruption approaches in public administration in Kenya. Economic and Political Studies. <https://doi.org/10.1080/20954816.2020.1800263>
- Paz, M. (19 de 12 de 2017). Ciencia y Tecnología. Obtenido de Amenazas a la seguridad informática 2018: <https://www.ruizhealytimes.com/ciencia-y-tecnologia/amenazas-a-la-seguridad-informatica-2018>
- Perez Lopez, A. V., & Perez Lopez, J. A. (05 de 03 de 2014). Propuesta de salvaguardas para la independencia de la función de auditoría interna. Estudios Gerenciales. Obtenido de www.elsevier.es/estudiosgerenciales
- Pérez, C. (9 de septiembre de 2018). Recesión a lo grande: crónica de los 10 años de crisis que cambiaron el mundo. Obtenido de https://elpais.com/economia/2018/09/07/actualidad/1536333092_303809.html
- Portafolio. (12 de 06 de 2017). Innovación. Obtenido de Siete consejos para proteger los sistemas informáticos de su compañía: <https://www.portafolio.co/innovacion/siete-recomendaciones-para-protger-los-sistemas-informaticos-de-su-compania-506755>

- Rahmina, L. Y., & Agoes, S. (2014). Influence of Auditor Independence, Audit Tenure, and Audit Fee on Audit Quality of Members of Capital Market Accountant Forum in Indonesia. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164(August), 324–331. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.083>
- Ramirez Padilla, D. N. (2008). Contabilidad Administrativa. En D. N. Ramirez Padilla, *Contabilidad Administrativa* (pág. 626). Mexico: McGraw-Hill Interamericana.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. (2016). Auditoria. Obtenido de <http://dle.rae.es/?id=4NVvRTc>
- RODRÍGUEZ, M. R. (Julio - Agosto de 2002). La condición de independencia en la auditoría de cuentas. *Partida doble*, 54 a 59.
- Ruiz, R. (s.f). Cómo la tecnología ha afectado a la profesión del contador público. Obtenido de <https://www.mgiworld.com/media/909475/C%C3%B3mo-la-tecnolog%C3%ADa-ha-afectado-a-la-profesi%C3%B3n-del-contador-p%C3%BAblico.pdf>
- Samsonova-Taddei, A., & Siddiqui, J. (2016). Regulation and the Promotion of Audit Ethics: Analysis of the Content of the EU's Policy. *Journal of Business Ethics*, 139(1), 183–195. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2629-x>
- Sartor, M., Orzes, G., Di Mauro, C., Ebrahimpour, M., & Nassimbeni, G. (2016). The SA8000 social certification standard: Literature review and theory-based research agenda. *International Journal of Production Economics*, 175, 164–181. <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2016.02.018>
- Scott, W. (2009). Redalyc. Obtenido de <https://www.redalyc.org/html/4416/441642783004/index.html>
- SEGATTO, A. M. (2001). Teoria da Agência Aplicada à Análise de Relações entre os Participantes dos Processos de Cooperação Tecnológica Universidade-Empresa. São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade.
- Shahzad, K., Pouw, T., Rubbaniy, G., & El-Temtamy, O. (2018). Audit quality during the global financial crisis: The investors' perspective. *Research in International Business and Finance*, 45(March 2017), 94–105. <https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2017.07.137>
- Soltani, B. (2014). The Anatomy of Corporate Fraud: A Comparative Analysis of High Profile American and European Corporate Scandals. *Journal of Business Ethics*, 120(2), 251–274. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1660-z>
- Tang, F., Ruan, L., & Yang, L. (2017). Does regulator designation of auditors improve independence?: The moderating effects of litigation risk. *Managerial Auditing Journal*, 2-17.
- Universidad de Leiden, Países Bajos. (s.f.). Herramienta de software Vosviewer. Centro de Estudios de Ciencia y Tecnología.
- Villacorta-Hernández, M. Á. (2014). Abandono legislativo del objetivo de alcanzar la independencia en la auditoría de cuentas. Recuperado en 01 de noviembre de 2016, de. (Cuadernos de Contabilidad, Ed.) Recuperado el 01 de noviembre de 2016, de http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0123-14722014000100009&lng=es&tlng=es.
- XII Congreso Internacional de Administración. (2015). Impacto de la tecnología en las organizaciones. Obtenido de Tema: “Los retos del futuro: Tecnología y personas”: <https://archivo.consejo.org.ar/congresos/material/12congresoadm/Trabajo2.5.pdf>
- ZUBIZARRETA, A. (1986). La aventura del trabajo intelectual. En *Cómo estudiar e investigar*. México: Fondo Educativo Interamericano.
- Zwirtes, A., & Wickstrom Alves, T. (2014). Los Impactos Causados por la Innovación Tecnológica en Oficinas de Contabilidad de Rio Grande do Sul: un Análisis Factorial.

Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade. Obtenido de
<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=441642783004>> ISSN

ANEXOS

Ficha de lectura

FICHA DE LECTURA	
Título:	Datos bibliográficos:
País , Ciudad:	
RESUMEN DEL TEXTO:	
Palabras claves:	
Interpretación personal:	

LISTADO DE TEXTOS ANALIZADOS

1. Dogui, K., Boiral, O., & Heras-Saizarbitoria, I. (2014). Audit fees and auditor independence: The case of ISO 14001 certification. *International Journal of Auditing*, *18*(1), 14–26. <https://doi.org/10.1111/ijau.12008>
2. Morales-Sánchez, R., Orta-Pérez, M., & Rodríguez-Serrano, M. Á. (2020). The Benefits of Auditors' Sustained Ethical Behavior: Increased Trust and Reduced Costs. In *Journal of Business Ethics* (Vol. 166, Issue 2, pp. 441–459). Springer Science+Business Media B.V. <https://doi.org/10.1007/s10551-019-04298-2>
3. Domino, M. A., Wingreen, S. C., & Blanton, J. E. (2015). Social Cognitive Theory: The Antecedents and Effects of Ethical Climate Fit on Organizational Attitudes of Corporate Accounting Professionals—A Reflection of Client Narcissism and Fraud Attitude Risk. *Journal of Business Ethics*, *131*(2), 453–467. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2210-z>
4. Soltani, B. (2014). The Anatomy of Corporate Fraud: A Comparative Analysis of High Profile American and European Corporate Scandals. *Journal of Business Ethics*, *120*(2), 251–274. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1660-z>
5. Guiral, A., Rodgers, W., Ruiz, E., & Gonzalo-Angulo, J. A. (2015). Can expertise mitigate auditors' unintentional biases? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, *24*, 105–117. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.11.002>
6. Saadullah, S. M., Abushawish, Z., & Zeitun, R. (2014). The effects of second language on ethical judgement in accounting. *Afro-Asian Journal of Finance and Accounting*, *4*(1), 50–62. <https://doi.org/10.1504/AAJFA.2014.059501>
7. Espinosa-Pike, M., & Barrainkua, I. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, *19*(1), 10–20. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2014.10.001>
8. Roussy, M., & Rodrigue, M. (2018). Internal Audit: Is the 'Third Line of Defense' Effective as a Form of Governance? An Exploratory Study of the Impression Management Techniques Chief Audit Executives Use in Their Annual Accountability to the Audit Committee. *Journal of Business Ethics*, *151*(3), 853–869. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3263-y>
9. Svanberg, J., & Öhman, P. (2019). Auditors' issue contingency of reduced audit quality acts: Perceptions of managers and partners. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, *15*(1), 57–88. <https://doi.org/10.1504/IJAAP.2019.096740>

10. Tooranloo, H. S., & Azizi, P. (2019). Ethical values in auditing from Islamic perspective. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 15(3), 278–312. <https://doi.org/10.1504/IJAPE.2019.102245>
11. Rodgers, W., & Al Fayi, S. (2019). Ethical pathways of internal audit reporting lines. *Accounting Forum*, 43(2), 220–245. <https://doi.org/10.1080/01559982.2019.1605871>
12. Kahyaoglu, S. B., Balkan, B., & Balkan, O. (2019). Determinants of ethics auditing: Structural equation model approach. In *Accounting, Finance, Sustainability, Governance and Fraud*. https://doi.org/10.1007/978-981-13-3203-6_6
13. Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., & Brotherton, M.-C. (2019). Assessing and Improving the Quality of Sustainability Reports: The Auditors' Perspective. *Journal of Business Ethics*, 155(3), 703–721. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3516-4>
14. Alias, N. F., Nawawi, A., & Salin, A. S. A. P. (2019). Internal auditor's compliance to code of ethics: Empirical findings from Malaysian Government-linked companies. *Journal of Financial Crime*, 26(1), 179–194. <https://doi.org/10.1108/JFC-07-2017-0066>
15. Alleyne, P., Haniffa, R., & Hudaib, M. (2019). Does group cohesion moderate auditors' whistleblowing intentions? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 34, 69–90. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2019.02.004>
16. Alderman, J. (2019). Million dollar gamblers: a case of embezzlement in South Whitehall Township. *CASE Journal*, 15(3), 171–180. <https://doi.org/10.1108/TCJ-12-2018-0122>
17. Loke, C. H., Ismail, S., & Fatima, A. H. (2019). Validation of Arnaud's ethical climate index by public sector auditors in Malaysia. *International Journal of Ethics and Systems*, 35(3), 345–358. <https://doi.org/10.1108/IJOES-12-2018-0183>
18. Nasution, D., & Östermark, R. (2019). The impact of auditors' awareness of the profession's reputation for independence on auditors' ethical judgement. *Social Responsibility Journal*, 16(8), 1087–1105. <https://doi.org/10.1108/SRJ-05-2018-0117>
19. Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., Brotherton, M.-C., & Bernard, J. (2019). Ethical Issues in the Assurance of Sustainability Reports: Perspectives from Assurance Providers. *Journal of Business Ethics*, 159(4), 1111–1125. <https://doi.org/10.1007/s10551-018-3840-3>
20. Kılıç, M., Uyar, A., & Kuzey, C. (2019). The impact of institutional ethics and accountability on voluntary assurance for integrated reporting. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(1), 1–18. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2019-0064>

21. Abdelhak, E. E., Elamer, A. A., AlHares, A., & McLaughlin, C. (2019). Auditors' ethical reasoning in developing countries: the case of Egypt. *International Journal of Ethics and Systems*, 35(4), 558–583. <https://doi.org/10.1108/IJOES-02-2019-0041>
22. Agus, A., & Aziza, N. (2020). The effects of ethical factors in financial statement examination: Ethical framework of the input process output (IPO) model in auditing system basis. *International Journal of Financial Research*, 11(2), 136–145. <https://doi.org/10.5430/ijfr.v11n2p136>
23. Ferreira, F. A., Castro, C., & Lopes, C. (2019). Does corruption in the public sector reduce corporate ethics? - A panel data analysis. *AIP Conference Proceedings*, 2186. <https://doi.org/10.1063/1.5138000>
24. Brown, S., Davidovic, J., & Hasan, A. (2021). The algorithm audit: Scoring the algorithms that score us. *Big Data and Society*, 8(1). <https://doi.org/10.1177/2053951720983865>
25. Chen, L., Yao, S., & Zhu, K. (2020). Responsible sourcing under supplier-auditor collusion. *Manufacturing and Service Operations Management*, 22(6), 1234–1250. <https://doi.org/10.1287/MSOM.2019.0861>
26. Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. (2018). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners and postgraduate students | La influencia de la profesionalidad de los auditores en su juicio ético: diferencias entre auditores en ejercicio y estudiantes de. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 21(2), 176–187. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2017.07.001>
27. Sayyadi Tooranloo, H., & Azizi, P. (2018). An analysis of causal relationships of ethical values in auditing from Islam's perspective: Using fuzzy DEMATEL approach. *International Journal of Ethics and Systems*, 34(3), 393–422. <https://doi.org/10.1108/IJOES-02-2018-0035>
28. Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. (2018). The influence of auditors' commitment to independence enforcement and firms' ethical culture on auditors' professional values and behaviour. In *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting* (Vol. 21). <https://doi.org/10.1108/S1574-076520180000021002>
29. Chung, J. O. Y., & Hsu, S. H. (2017). The Effect of Cognitive Moral Development on Honesty in Managerial Reporting. *Journal of Business Ethics*, 145(3), 563–575. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2834-7>
30. LeBaron, G., Lister, J., & Dauvergne, P. (2017). Governing Global Supply Chain Sustainability through the Ethical Audit Regime. *Globalizations*, 14(6), 958–975. <https://doi.org/10.1080/14747731.2017.1304008>
31. Johari, R. J., Mohd-Sanusi, Z., & Chong, V. K. (2017). Effects of Auditors' Ethical Orientation and Self-Interest Independence Threat on the Mediating Role of Moral Intensity and Ethical Decision-Making Process. *International Journal of Auditing*, 21(1), 38–58. <https://doi.org/10.1111/ijau.12080>

32. Hay, D. C. (2017). Audit fee research on issues related to ethics. *Current Issues in Auditing*, 11(2).
<https://doi.org/10.2308/ciia-51897>
33. Du, X. (2017). Hospitality and auditor independence: do gifts blind the eyes? *China Journal of Accounting Studies*, 5(4), 420–448. <https://doi.org/10.1080/21697213.2017.1423776>
34. Herda, D. N., & Martin, K. A. (2016). The effects of auditor experience and professional commitment on acceptance of underreporting time: A moderated mediation analysis. *Current Issues in Auditing*, 10(2), A14–A27.
<https://doi.org/10.2308/ciia-51479>
35. Hazgui, M., & Brivot, M. (2020). Debating Ethics or Risks? An Exploratory Study of Audit Partners' Peer Consultations About Ethics. *Journal of Business Ethics*. <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04576-4>
36. Prajogo, D., Castka, P., & Searcy, C. (2020). Paymasters and Assurance Providers: Exploring Firms' Discretion in Selecting Non-financial Auditors. *Journal of Business Ethics*. <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04539-9>
37. Lamboglia, R., & Mancini, D. (2020). The relationship between auditors' human capital attributes and the assessment of the control environment. *Journal of Management and Governance*. <https://doi.org/10.1007/s10997-020-09536-8>
38. Onyango, G. (2020). Whistleblowing behaviours and anti-corruption approaches in public administration in Kenya. *Economic and Political Studies*. <https://doi.org/10.1080/20954816.2020.1800263>
39. Kim, H. A., & Jung, N. C. (2020). The effect of corporate social performance on audit hours: Moderating role of the emphasis of matter paragraphs in audit report. *Sustainability (Switzerland)*, 12(3).
<https://doi.org/10.3390/su12030931>
40. Morales-Sánchez, R., Orta-Pérez, M., & Rodríguez-Serrano, M. Á. (2020). The Benefits of Auditors' Sustained Ethical Behavior: Increased Trust and Reduced Costs. *Journal of Business Ethics*, 166(2), 441–459.
<https://doi.org/10.1007/s10551-019-04298-2>
41. Cunha Silva, A. S. V., Inácio, H. C., & Simões Vieira, E. F. (2020). Detereminants of audit fees for Portugal and Spain. *Contaduria y Administracion*, 65(4). <https://doi.org/10.22201/fca.24488410e.2020.2039>
42. Verwey, I. G. F., & Asare, S. K. (2021). The Joint Effect of Ethical Idealism and Trait Skepticism on Auditors' Fraud Detection. *Journal of Business Ethics*. <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04718-8>
43. Samsonova-Taddei, A., & Siddiqui, J. (2016). Regulation and the Promotion of Audit Ethics: Analysis of the Content of the EU's Policy. *Journal of Business Ethics*, 139(1), 183–195. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2629-x>
44. Chiang, C. (2016). Conceptualising the linkage between professional scepticism and auditor independence. *Pacific Accounting Review*, 28(2), 180–200. <https://doi.org/10.1108/PAR-08-2015-0034>

45. Evertsson, N. (2016). Is the top leadership of the organizations promoting tax avoidance? *Journal of Financial Crime*, 23(2), 273–288. <https://doi.org/10.1108/JFC-06-2014-0028>