

# **ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS CRITERIOS PARA ESTABLECER LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR**

**Hernán J. MERCADO MANCINELLI <sup>1</sup>**

## **Resumen**

Este trabajo tiene por objeto la realización de un análisis comparativo de los criterios para establecer la independencia del auditor de estados contables.

La comparación se realizará teniendo en cuenta la normativa de la Resolución Técnica N° 7 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), el Código de Ética Unificado de la FACPCE, el Código de Ética de la IFAC y el Código de Conducta Profesional del Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA). Para el abordaje de este análisis comparativo se elige como punto de partida el enfoque de amenazas y defensas que postula la IFAC, para su posterior comparación con normas argentinas y estadounidenses. Este enfoque establece cinco amenazas, las cuales son: de familiaridad, mediación, intimidación, interés propio y autorrevisión. La IFAC considera tres clases de defensas o salvaguardas: las creadas por la profesión, la legislación y las regulaciones; las que se encuentran dentro del

---

<sup>1</sup> Contador Público Nacional, Especialista en Contabilidad Superior, Control y Auditoría; Jefe de Trabajos Prácticos Int. en Control Interno y Auditoría de la carrera de Contador Público Nacional de la Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas – UNLPam; Ayudante de Primera Int. en Matemática Financiera de la carrera de Lic. En Negocios Agropecuarios de la Facultad de Agronomía – UNLPam. Investigador Categoría 5.  
mail: mercadomancinelli@cpenet.com.ar // cpnmercadomancinelli@hotmail.com

cliente y las pertenecientes a la firma de auditores.

Partiendo de la mencionada clasificación, se lleva a cabo la confrontación con la normativa nacional y estadounidense, determinando diferencias y similitudes.

A los efectos de esclarecer la comprensión del tema bajo análisis, se elabora un cuadro comparativo con ejemplos de situaciones en las que la independencia del auditor puede verse comprometida.

## **1. Desarrollo**

### **1.1. La independencia del auditor: Concepto y enfoque según las normas**

Previamente a la realización de la comparación de las distintas regulaciones, es necesario conceptualizar a la “independencia” y describir brevemente los enfoques adoptados por las diferentes normas respecto a la independencia del auditor externo.

La independencia es una norma esencial de auditoría debido a que la opinión del contador es suministrada con el propósito de agregar credibilidad a los estados contables preparados por las empresas. Si los auditores no fueran independientes de los administradores o dueños del ente auditado, su opinión no agregaría nada.

Los organismos que regulan el ejercicio profesional establecen la exigencia de la independencia del auditor. Dicha preocupación responde tanto a los intereses del público en general como de los propios profesionales, dado que si los terceros comenzaran a dudar de la independencia de los auditores, la misma existencia de esta actividad profesional se vería amenazada.

La independencia de criterio implica la actuación imparcial y objetiva tanto en la ejecución del trabajo de auditoría como en la comunicación o emisión del dictamen profesional. Ocurre en dos ámbitos: en la relación entre el auditor y la empresa auditada, y en la interpretación que el público tiene de esa relación.

Así, la independencia de criterio es una cuestión fáctica; sin embargo, aunque las apariencias no incidan sobre la cuestión de fondo (si el auditor es o no independiente), no puede evitarse que ellas condicionen las conclusiones de quienes utilizan los estados contables y los informes de sus examinadores. Por esta razón y a la luz del interés público en juego, es que existe consenso en que el auditor de estados contables no sólo debe ser independiente sino

también debe parecerlo.

Aunque la falta de independencia aparente no necesariamente implica ausencia de independencia real, en pos de la confianza de la sociedad, se supone que si no hay independencia aparente, tampoco hay independencia real.

En general, se pueden establecer tres factores que condicionan la independencia del auditor externo: factores intrínsecos a la persona del auditor, vinculados a la actitud mental del mismo y su desempeño profesional; factores económicos, relacionados con los intereses financieros del profesional en relación con la empresa auditada; factores de parentesco, afinidad o afectivos, respecto a las personas influyentes que trabajan en la empresa auditada.

El Código de Ética emitido por la IFAC, contiene las normas relativas a la independencia del contador establecidas en beneficio del interés general, sea que el profesional trabaje en la práctica pública (incluidos los servicios de auditoría de estados contables) o en relación de dependencia dentro de una organización.

Este código se divide en tres partes. La Parte A establece los principios fundamentales de ética y provee un marco conceptual que sirve como guía para identificar amenazas, evaluar su significación y aplicar salvaguardas para eliminar o reducir a un nivel aceptable las amenazas de independencia detectadas. Las Partes B y C ilustran la aplicación del marco conceptual a situaciones específicas; ofrecen ejemplos de salvaguardas apropiadas para mitigar las amenazas y exponen otros casos donde no existen defensas disponibles para reducirlas y, consecuentemente, la actividad o relación profesional en dicha situación, debe ser evitada. El requisito de independencia se extiende al equipo de trabajo del auditor, a los miembros de su estudio y a las firmas de la red, recayendo sobre el lapso en que se presta el servicio de auditoría y hasta el período de divulgación del dictamen.

Una de las características de este Código es que establece como responsabilidad propia del profesional la de verificar si puede cumplir o no con los principios fundamentales de independencia.

La Resolución Técnica N° 7, emitida por la FACPCE en el año 1.985, carece de una definición de independencia, no obstante establece el requisito que el auditor sea independiente. Además, enuncia situaciones irrefutables en las que se presume la inexistencia de independencia, en función de las apreciaciones que se pueden esperar del público interesado en la información contenida en los estados contables. El requisito de independencia se extiende a los

integrantes del equipo de trabajo del auditor externo y sus socios, y, además, recae sobre el ejercicio al que se refieren los estados contables auditados.

El Código de Ética Unificado para Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina, aprobado en el año 2.000, incorpora a través de su prólogo una serie de cualidades básicas necesarias para cumplir con los objetivos de la profesión, los cuales define como: *“trabajar al más alto nivel de profesionalidad con el fin de obtener el mayor nivel posible de ejecución y en general para satisfacer los requisitos de orden público...”*

No define el concepto de ‘independencia’, sin embargo, se le exige al auditor que *“además de ser independiente, debe ser reconocido como tal por quienes contraten sus servicios”*.

La norma contiene un listado de situaciones cuya configuración implica la inexistencia de independencia. Estas presunciones no admiten prueba en contrario. El requisito de independencia se extiende a los integrantes del equipo de trabajo del auditor externo, a sus socios y recae sobre el ejercicio al que se refieren los estados contables auditados.

El Código de Conducta Profesional del AICPA fue aprobado en el año 1.988. En relación a la independencia del auditor externo, esta norma contiene una regla (norma de conducta mínima) según la cual un miembro del AICPA que realice servicios de auditoría externa debe ser independiente; y doce interpretaciones sobre el alcance y la aplicación de la mencionada regla. El enfoque que adopta el código norteamericano se basa en el establecimiento de deberes y prohibiciones relacionados con el requisito de independencia, que se extiende a los miembros del equipo de auditoría, a los socios del estudio profesional y recae sobre el período que abarca los estados contables y mientras se presten los servicios profesionales de auditoría.

En dicho Código se establece la imposibilidad de enumerar todas las circunstancias en las que el auditor tendría falta de independencia aparente, por lo que, en caso que una situación no esté contemplada por la regla general o sus interpretaciones, el auditor, en función a su criterio profesional, deberá evaluar su condición respecto a la independencia frente a la empresa auditada. Cuando las amenazas a la independencia no estén en un nivel aceptable, se podrán establecer salvaguardas para eliminar o reducir tales amenazas.

## **1.2. Amenaza de familiaridad para el auditor externo**

### **1.2.1. Tratamiento por el Código de Ética de IFAC**

Para la IFAC, la independencia del auditor público puede vulnerarse cuando existe una amenaza de familiaridad. Ésta se presenta cuando, como consecuencia de una relación personal, el profesional se inclina hacia los intereses de su cliente.

La relación personal puede originarse en un vínculo familiar o de amistad respecto a algún miembro importante del cliente al que se le prestan los servicios profesionales (directivos, gerentes, socios con participaciones significativas).

En el Código se establecen varios ejemplos, que son simplemente enunciativos:

- Cuando alguno de los miembros del equipo de auditoría tenga una relación familiar cercana o inmediata con un funcionario o director del cliente o con un empleado del cliente que está en una posición de influir sobre la información contenida en los estados contables.
- Cuando un ex miembro del estudio de auditores es funcionario, director o empleado (en una posición influyente) del cliente auditado.
- Cuando el equipo de auditoría o sus familiares directos reciben obsequios cuyo valor es significativo, de parte del cliente auditado.
- Cuando existe una larga asociación entre el cliente y el director del equipo de auditoría.

Para la IFAC, las relaciones familiares se pueden clasificar en inmediatas o directas, que son aquellas que se dan respecto al cónyuge, concubino y familiares a cargo; y en cercanas, que se presentan respecto a los padres, hijos y hermanos no dependientes.

También puede existir amenaza de familiaridad, cuando el auditor tiene una relación de amistad o simpatía respecto a los directores, funcionarios y empleados influyentes del ente auditado.

Tendiente a contrarrestar la amenaza de familiaridad, el auditor puede establecer ciertas defensas o salvaguardas:

- Que el estudio de auditores cuente con políticas y procedimientos internos para vigilar el cumplimiento del requisito de independencia.
- Que el estudio de auditores cuente con políticas y procedimientos que permitan identificar intereses o relaciones personales entre los integrantes del estudio y el cliente.

- Que el estudio cuente con un sistema de rotación de los auditores a cargo de los equipos de auditoría.
- Que se excluya del equipo de auditoría a cualquier persona que tenga intereses o relaciones con el cliente.
- Que exista una prohibición respecto a aceptar obsequios inadecuados por parte del cliente.

### **1.2.2. Tratamiento por la Resolución Técnica 7 de la FACPCE**

La norma argentina, en el punto III. A. 2.2, establece presunciones irrefutables de falta de independencia, como consecuencia de la existencia de una relación de familiaridad que surge por ser cónyuge o tener parentesco por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado, respecto a los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del cliente auditado y de los entes vinculados económicamente a aquél.

En nuestra normativa se analizan los casos en los cuales existe familiaridad legal (según surge del Código Civil). No están comprendidos los parentescos por encima de los límites fijados ni tampoco la relación de concubinato, que en la normativa internacional es tratada con equivalencia al matrimonio.

Como no es posible establecer criterios objetivos para determinar una presunción de falta de independencia por amistad del auditor o su equipo de trabajo con alguno de los miembros influyentes del cliente, este tema no está contemplado en la norma profesional argentina.

Por iguales motivos, tampoco está contemplada como falta de independencia la camaradería que se genera por la prestación de servicios de auditoría recurrentes.

El tema de la aceptación de obsequios inadecuados tampoco está previsto en la RT 7 como una presunción de falta de independencia.

### **1.2.3. Tratamiento por el Código de Ética Unificado de la FACPCE**

Las previsiones del CEU de la FACPCE son similares a las establecidas en la RT 7, salvo por la incorporación de una excepción al supuesto de falta de independencia por la existencia de una relación de parentesco. Estas previsiones están tratadas en el artículo 40, incisos b y j.

La norma del Código de Ética considera que no hay falta de independencia si la relación de parentesco del auditor o miembros de su equipo de trabajo es con asociados de entidades sin fines de lucro o con socios o accionistas cuya participación en el patrimonio del ente auditado no es significativa (teniendo como referencia el patrimonio del cliente y/o de los socios).

Otra diferencia que existe respecto de la RT 7 y en concordancia con las normas de la IFAC, es el tema de la aceptación de obsequios inapropiados. En esta normativa argentina, la cuestión es tenida en cuenta, aunque en un apartado diferente al que analiza los casos de falta de independencia por la existencia de una relación de parentesco.

Así, se establece como presunción, que el auditor o su equipo de trabajo no será independiente si ellos o sus cónyuges o hijos, han recibido regalos que no están en proporción a las cortesías normales de la vida social.

Además, incorpora como una presunción equivalente a la mencionada anteriormente, a la aceptación de bienes o servicios en condiciones más favorables que las ofrecidas por el cliente a terceros.

#### **1.2.4. Tratamiento por el Código de Conducta del AICPA**

Al analizar la normativa norteamericana, se puede ver que toma una postura similar a la prevista por las normas argentinas, estableciendo casos en donde se supone que no hay independencia.

El tema de la familiaridad está normado por la interpretación 1 de la regla 101 del Código de Conducta.

Salvo las excepciones explícitamente normadas, la regla 101 se aplica también a la familia inmediata del auditor o de los miembros del equipo de auditoría.

Las mencionadas salvedades se presentan cuando:

- El familiar inmediato del auditor o de alguno de los miembros del equipo de auditoría está en relación de dependencia con el cliente auditado, pero en un puesto que no es relevante o clave.
- En relación con su trabajo, un familiar inmediato de un miembro del estudio de auditoría que presta “non assurance services” o de algún otro miembro del estudio de profesionales, participó en un seguro de retiro o plan equivalente promovido por la empresa auditada, pero estos

planes se ofrecen a todos los empleados que tienen puestos similares.

En consecuencia, los requisitos de independencia se trasladan a los familiares inmediatos (cónyuge, concubino, hijos o parientes dependientes) del auditor y de su equipo de trabajo.

También se regula a los parientes cercanos del auditor, estableciendo que la independencia se deteriorará si alguno de los miembros del equipo de auditoría o socios del estudio contable, tiene un pariente cercano en un puesto clave o influyente en la empresa auditada o que está financieramente interesado en el ente examinado.

### **1.3. Amenaza de mediación para el auditor externo**

#### **1.3.1. Tratamiento por el Código de Ética de IFAC**

Las amenazas de mediación pueden ocurrir cuando un contador público apoya una posición u opinión a tal punto que su objetividad pueda verse comprometida.

En el Código se establece que la prestación de servicios legales a un cliente de auditoría configuraría una amenaza de mediación. Estos servicios abarcan diversas áreas tales como apoyo para contratos, litigios, asesoría, fusiones y adquisiciones, asistencia a los departamentos legales del cliente. Para mitigar la amenaza se evaluará la naturaleza del servicio que se prestará, la importancia relativa del tema en relación a los estados financieros de la entidad y la pertenencia del proveedor del servicio al equipo de auditoría.

En el caso de honorarios sujetos a un resultado determinado sobre el trabajo realizado, se crean amenazas de interés personal y de mediación que no pueden ser reducidas a un nivel aceptable con la aplicación de cualquier salvaguarda. De tal manera, un estudio contable no deberá participar en ningún arreglo de honorarios para un compromiso de seguridad. Si el monto de los honorarios que cobrará el auditor depende del tipo de dictamen a emitir, los usuarios de los estados contables supondrán que su opinión está sesgada a la posición o intereses de la empresa examinada.

#### **1.3.2. Tratamiento por la Resolución Técnica 7 de la FACPCE**

En la Resolución Técnica bajo análisis, la mediación del auditor a favor del cliente a través de la provisión de servicios de finanzas corporativas y legales, no está contemplada como



una presunción irrefutable. Sólo están previstos los honorarios contingentes.

### **1.3.3. Tratamiento del Código de Ética Unificado de la FACPCE**

A diferencia de lo normado en la RT 7, el Código contempla como falta de independencia la aceptación por parte del auditor de la representación del cliente a través de poderes generales o especiales.

Con relación a los honorarios, existe falta de independencia si fueran contingentes o condicionados a las conclusiones o resultados del asunto, salvo los que corresponden a los síndicos de las sociedades comerciales cuando los estatutos fijan esta forma de remuneración, o cuando por la actuación ante organismos judiciales y/o administrativos, el profesional fuera retribuido por su labor con honorarios calculados sobre la base del monto de la causa.

La promoción de títulos valores emitidos por la empresa así como los servicios legales no están identificados en la norma argentina como falta de independencia.

### **1.3.4. Tratamiento por el Código de Conducta del AICPA**

En el código norteamericano, se establece una ejemplificación no taxativa de distintos servicios profesionales adicionales a los de auditoría, para los cuales se analiza si la independencia del auditor se verá vulnerada o deteriorada. De los ejemplos enumerados como enervantes de la independencia del auditor, podemos distinguir algunos que generarían lo que la IFAC define como amenaza de mediación.

Así, la norma considera que el auditor no debería perfeccionar un contrato en nombre del cliente al que audita, ni tampoco debería actuar como promotor, garante o intermediario de activos financieros del cliente.

Por el contrario, establece que el auditor podrá asistir o asesorar sobre el desarrollo de estrategias corporativas, sobre la identificación de posibles fuentes de capital o sobre el análisis de efectos financieros de transacciones propuestas. En la norma no se encuentra contemplada como prohibición la determinación de honorarios de auditoría contingentes, sólo trata la contratación y pago de honorarios por la administración.

#### **1.4. Amenaza de intimidación para el auditor externo**

##### **1.4.1. Tratamiento por el Código de Ética de IFAC**

La amenaza de intimidación ocurre cuando el auditor es persuadido de actuar objetivamente y de ejercer el escepticismo profesional mediante amenazas, actuales o percibidas, de los directores, funcionarios o empleados del cliente.

Es decir, las amenazas de intimidación podrían ocurrir cuando un contador público es disuadido de actuar objetivamente mediante amenazas, reales o evidenciables.

A continuación se describen circunstancias que pueden crear amenazas de intimidación.

Cuando el auditor es amenazado con despido o reemplazo, en relación con el compromiso de un cliente; cuando es amenazado con unos litigios; cuando es presionado para disminuir de manera inapropiada el alcance del trabajo a fin de reducir los honorarios.

La normativa del Código de Ética de IFAC menciona también otras circunstancias que pueden comprometer la independencia de una firma de auditores o un miembro de un equipo de trabajo por amenaza de intimidación. Ellas son:

1) *“Las relaciones cercanas de negocios entre el auditor o un miembro del equipo y el cliente o su administración, implicarán un interés financiero comercial o común y puede crear amenazas de intimidación.”* (CE IFAC. Norma 290.132).

Aunque los accionistas nombran a los auditores y la auditoría se realiza en su interés, mientras el contador realiza su trabajo no mantiene relación directa con los accionistas, es más, aunque el nombramiento dependa de éstos, de hecho es la dirección la que recomienda quién será la firma que audite, negociará los honorarios, y será quien atienda en su trabajo al auditor. Además, los accionistas exigen que los auditores trabajen con y no contra la dirección y que al mismo tiempo sean profesionales objetivos. La relación entre el cliente y el auditor no deja de ser un problema importante, ya que la misma continúa sin estar demasiado clara, principalmente porque no existe relación entre el auditor y quien le contrata mientras éste lleva a cabo el mandato.

Esta estrecha relación entre quien elabora la información y quien la revisa, puede atentar de forma real a la independencia del auditor, es decir, la existencia de intereses comunes entre el auditor y la dirección motivan a que el profesional tenga incentivos para hacer negocios del lado de la dirección.

2) *“La contratación de administradores ejecutivos para un cliente de auditoría, que puedan afectar la información del tema*

*en cuestión del compromiso de aseguramiento, podría crear amenazas, actuales o futuras, al interés personal, a la familiaridad y a la intimidación. La importancia de tales amenazas dependerá de los factores como: la función de la persona a ser contratada y la naturaleza de la asistencia solicitada.” (CE IFAC. Norma 290.203).*

*3) “Cuando existe un litigio o parece ser probable que ocurra, entre el auditor o un miembro del equipo y el cliente puede crearse una amenaza de interés personal o de intimidación. La importancia de la amenaza que se crea dependerá de factores como: la importancia relativa del litigio, la naturaleza del compromiso de seguridad, si el litigio se relaciona con el compromiso de seguridad previo a su ejecución.” (CE IFAC. Norma 290.214).*

Dentro de las defensas creadas por la profesión, la legislación y las regulaciones, serían adecuadas para la amenaza de intimidación las normas profesionales y procesos de monitoreo y disciplinarios, y la legislación que rige los requerimientos de independencia de la firma de auditores.

Dentro de las defensas del cliente sería apropiado que el contrato de auditoría sea aprobado o ratificado por personas ajenas a la gerencia del cliente y que exista una estructura de gobierno corporativo (por ejemplo Comité de Auditoría) que provea una supervisión y comunicación adecuadas en relación con los servicios de la firma de auditores.

Dentro de los sistemas y procedimientos de la firma de auditores sería conveniente que existan normas apropiadas para identificar y aplicar defensas que permitan eliminar o reducir a un nivel aceptable las amenazas, debidamente documentadas y oportunamente comunicadas a todos los socios y profesionales de la firma; normas que autoricen al personal a comunicar a los niveles superiores cuestiones de independencia y objetividad que los preocupe.

Es necesario tener en cuenta también las salvaguardas para compromisos específicos relacionados con el ambiente laboral, las que podrían incluirse en el análisis de la amenaza de intimidación, son:

- Consultar a terceras partes independientes, tales como un Comité de Directores Independientes, una institución profesional reguladora u otro contador público.
- Revelar a aquellos funcionarios con jerarquía plena del cliente la naturaleza de los servicios prestados y los montos de los honorarios acordados.

· Involucrar a otra firma para que realice o vuelva a realizar parte del compromiso.

#### **1.4.2. Tratamiento por la Resolución Técnica 7 de la FACPCE**

La Resolución Técnica N° 7 establece que las relaciones cercanas de negocios con clientes se consideran una falta de independencia cuando:

*“Fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya información contable es objeto de la auditoría, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel del que es auditor, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoría.”* (RT 7. Norma III A. 2.3).

Hay una salvedad con respecto a la propiedad, asociación o responsabilidad de conducción, la cual establece que no existe falta de independencia cuando el profesional fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones, mutuales u otra organización de bien público) o de cooperativas cuya información es objeto de su actuación profesional o de entes económicamente vinculados a aquel sobre el cual verse el trabajo.

La norma no menciona la falta de independencia del auditor para el caso de contratación de administradores funcionarios, litigios actuales y amenazas de litigios y otras circunstancias que puedan crear amenazas de intimidación como el despido o reemplazo en relación con el compromiso del cliente o la reducción inapropiada del alcance del trabajo para disminuir honorarios.

#### **1.4.3. Tratamiento por el Código de Ética Unificado de la FACPCE**

El Código de Ética Unificado de la FACPCE también considera que para el profesional constituyen falta de independencia, las relaciones cercanas de negocios con clientes en su apartado normativo sobre la propiedad, asociación o responsabilidad de conducción. Su primer párrafo coincide con lo enunciado en la RT 7, agregando que:

*“Constituye falta de independencia cuando el profesional fuera socio - en otra entidad - del propietario, socio, accionista, directivo o administrador del ente sobre el cual verse el trabajo.”* (CEU. Art. 40 inc. c, 4° párrafo).

También expone dos salvedades a la falta de independencia, la primera considerada en la RT 7, agregando en la segunda que:

*“No afecta la independencia cuando fuere socio o accionista con una participación no significativa con relación al patrimonio del ente o del suyo propio.” (CEU. Art. 40 inc. c, 4º párrafo).*

El Código de Ética no menciona la falta de independencia del auditor para el caso de contratación de administradores funcionarios ni para otras circunstancias que puedan crear amenazas de intimidación como el despido o reemplazo en relación con el compromiso del cliente; pero sí norma sobre la relación conflictiva o litigiosa con el ente, estableciendo que constituye una falta de independencia cuando la misma existiere entre el profesional y el ente cuya información es objeto de la actuación profesional.

#### **1.4.4. Tratamiento por el Código de Conducta del AICPA**

Dentro de las interpretaciones a la Regla 101 de Independencia, las relaciones cercanas de negocios con clientes pueden generar intereses financieros que dañarian la independencia real y las percepciones de los usuarios respecto a la independencia de los auditores, por lo que la normativa prohíbe a los contadores públicos en ejercicio poseer cualquier acción o inversión directa en los clientes de auditoría. Esta regla también se extiende a los miembros del personal de la firma y familiares directos sólo cuando participan del contrato de auditoría.

Hay otros aspectos relacionados con intereses financieros específicos de las relaciones financieras entre la firma, su personal y los clientes, como:

- Participaciones del ex socio en el despacho del contador público cuando tiene mucha influencia sobre un cliente de auditoría.
- Los préstamos entre una firma o sus miembros y el cliente de auditoría, exceptuando los préstamos para compra de automóviles, con completo respaldo con depósitos en efectivo en la misma institución financiera y saldos de tarjetas de crédito pendientes de pago hasta un monto determinado.
- Los intereses financieros de los parientes cercanos: posesión de acciones, inversiones, relaciones comerciales o un puesto ejecutivo importante de un cliente de auditoría.
- Las relaciones de co-inversionistas o receptor de inversión con el cliente, hasta el 5% de los activos totales o de las utilidades operativas antes de impuestos del cliente de auditoría, lo que resulte más restrictivo.
- Ser director, funcionario, gerente o empleado de una compañía, garante, fideicomisario con voto, gestor o fideicomisario del fondo

de pensiones de un cliente, excepto cuando se trate de organismos no lucrativos y el puesto sea totalmente honorario.

El Código de Conducta del AICPA también contempla dentro de las interpretaciones una violación a la Regla 101 cuando existe un litigio o intento de inicio de un litigio entre un despacho del contador público y su cliente ya que es dudosa la posibilidad que éstos sean objetivos para una auditoría actual.

Las interpretaciones de la independencia del citado código no mencionan la falta de independencia del auditor para el caso de contratación de administradores funcionarios ni para otras circunstancias que puedan crear amenazas de intimidación como el despido o reemplazo en relación con el compromiso del cliente o la reducción inapropiada del alcance del trabajo para disminuir honorarios.

### **1.5. Amenaza por interés propio para el auditor externo**

#### **1.5.1. Tratamiento por el Código de Ética de IFAC**

Las amenazas de interés propio ocurren como resultado de intereses financieros o de otro tipo, no solo respecto al profesional actuante sino también a familiares cercanos o inmediatos.

En la sección 290 del Código de Ética de IFAC se dan ejemplos de circunstancias que pueden crear amenazas de interés personal a un contador profesional en la práctica pública, que incluyen, pero no se limitan a:

- Un interés financiero en un cliente o poseer de manera conjunta un interés financiero con un cliente. Esta situación se presenta cuando el auditor tiene participación en el capital del cliente o se ha comprometido a adquirirla.

- Dependencia indebida de honorarios totales de un cliente. Esta presunción es razonable pero plantea un problema a quienes se inician como auditores y no tienen otros ingresos.

- Tener una relación de negocios muy cercana con un cliente.

- Preocupación por la posibilidad de perder a un cliente. Este hecho solo constituiría una amenaza a la independencia si estuviera acompañado por una dependencia marcada de los honorarios percibidos del cliente.

- Empleo potencial con un cliente.

- Honorarios contingentes relacionados con trabajos de auditoría.

· Un préstamo de o para un cliente asegurado o para algunos de sus directores ejecutivos. Se presenta cuando el auditor ha efectuado un préstamo al cliente, sus directores o ejecutivos o ha recibido un préstamo del cliente, sus directores o ejecutivos.

### **1.5.2. Tratamiento por el Código de Ética Unificado de la FACPCE**

Los casos de falta de independencia según el Código de Ética Unificado, relacionados a la amenaza por interés propio según IFAC son:

▪ *Propiedad, asociación o responsabilidad de conducción:*

Coincide con el desarrollo expuesto para la amenaza de intimidación para las relaciones cercanas de negocios con clientes.

▪ *Por intereses económico – financieros con o en los asuntos del ente:*

Cuando tenga intereses económico – financieros con o en el ente cuya información es objeto de la actuación profesional, o con o en entidades económicamente vinculadas, por montos significativos con relación al patrimonio del ente o del suyo propio, o lo haya tenido en el ejercicio al que se refiere la información sobre la que verse el trabajo.

Dichos intereses pueden originarse por diversas circunstancias, tales como:

- Ser propietario de bienes explotados por el ente.
- Ser deudor, acreedor o garante del ente, o cualquier director o administrador del mismo.
- Tener intereses económicos en empresas similares o competitivas del ente, sin dar a conocer dicha situación a las partes interesadas.
- Participar en un negocio conjunto con el ente, o con directores o administradores del mismo.
- Ser fideicomisario de un fideicomiso que tenga un interés financiero en el ente.
- Por remuneración contingente o condicionada a conclusiones o resultados de asunto.

Coincide con el desarrollo expuesto para la amenaza de mediación.

▪ *Por relación conflictiva o litigiosa con el ente:*

Coincide con el desarrollo expuesto para la amenaza de intimidación.

▪ *Vinculación económica:*

La norma define a los entes (personas, entidades o grupos de

entidades) económicamente vinculados a aquellos que, a pesar de ser jurídicamente independientes, reúnen algunas de las siguientes condiciones:

- cuando tuvieran vinculación significativa de capitales
- cuando tuvieran, en general, los mismos directores, socios o accionistas
- cuando se tratara de entes que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una organización económica única

### **1.5.3. Tratamiento por la Resolución Técnica 7 de la FACPCE**

A continuación describiremos los casos de falta de independencia según la RT N° 7.

· *Propiedad, asociación o responsabilidad de conducción:*

Coincide con el desarrollo expuesto para la amenaza de intimidación para las relaciones cercanas de negocios con clientes.

· *Por intereses económicos – financieros con o en los asuntos del ente:*

El tratamiento dado por la norma de auditoría coincide con el Código de Ética Unificado, siendo de un alcance menor ya que este último amplía los conceptos del origen de los intereses económicos financieros y la relación de la significatividad de los montos con los patrimonios del ente y del auditor.

· *Por remuneración contingente o condicionada a conclusiones o resultados de asunto:*

El tratamiento dado por la norma de auditoría coincide con el Código de Ética Unificado, siendo de un alcance menor ya que este último amplía los conceptos de la remuneración del síndico y determinadas actuaciones del contador público. Cabe aclarar que no hay falta de independencia cuando el profesional calcula los honorarios en función de las disposiciones sobre aranceles establecidos en la legislación del ejercicio profesional.

· *Por relación conflictiva o litigiosa con el ente:*

No lo menciona.

· *Vinculación económica:*

El tratamiento dado por la norma de auditoría coincide con el Código de Ética Unificado.

### **1.5.4. Tratamiento por el Código de Conducta del AICPA**

A continuación describiremos los casos de falta de independencia



según el Código de Conducta Profesional del AICPA, relacionados a la amenaza por interés propio según IFAC:

· *Intereses financieros:*

Las interpretaciones de la regla 101 prohíben que los miembros a los que se refiere sean propietarios de cualquier acción u otra inversión directa en clientes de auditorías, ya que es potencialmente perjudicial para la independencia de la función, y es muy probable que afecte la percepción de los usuarios de la independencia de los auditores. Por ejemplo, si un socio de la oficina que se está llevando a cabo una auditoría tiene un interés financiero en una compañía, la regla 101 le prohíbe a la firma de contadores que exprese una opinión sobre los estados financieros de esa empresa.

Un interés financiero indirecto existe cuando hay una relación de propiedad cercana, pero no directa, entre el auditor y el cliente. Un ejemplo de un interés de propiedad indirecto es que el auditor sea propietario de un fondo común que tiene una inversión en un negocio del cliente.

Hay otros aspectos relacionados con intereses financieros específicos de las relaciones financieras entre la firma, el personal de la firma y los clientes, que han sido desarrolladas en la amenaza de intimidación.

· *Honorarios a pagar:*

De acuerdo con la regla 101 y sus reglamentos e interpretaciones, se considera que se afecta la independencia si existen honorarios facturados o no facturados sin pagarse por servicios profesionales prestados por lo menos un año antes de la fecha del informe. Dichos honorarios por pagar se consideran como un préstamo por parte del auditor al cliente y, por lo tanto, son una violación de la regla 101.

## **1.6. Amenaza de autorrevisión para el auditor externo**

### **1.6.1. Tratamiento por el Código de Ética de IFAC**

La amenaza de autorrevisión o revisión del propio trabajo tiene lugar en los siguientes supuestos:

· El servicio de credibilidad obliga a evaluar el producto resultante de un servicio prestado anteriormente por el auditor o el juicio emitido con motivo del mismo; o

· Un miembro del equipo fue anteriormente director o ejecutivo del cliente o se desempeñó como empleado del mismo en una posición que le permitía ejercer influencia directa y significativa sobre la cuestión sujeta a examen.

Constituyen circunstancias que pueden crear amenazas de autorrevisión:

- Que un miembro del equipo sea, o haya sido recientemente, director o funcionario del cliente que contrata el servicio de auditoría;
- Que un miembro del equipo sea, o haya sido recientemente, empleado del cliente en una posición que le permitiera ejercer influencia directa o importante sobre el tema objeto de revisión, y
- Que se hayan preparado los datos originales que se utilizaron para generar los registros que son objeto del servicio de credibilidad.

Respecto a la preparación de Registros Contables y Estados Financieros, puede crear una amenaza de autorrevisión cuando los estados financieros son auditados posteriormente por la firma. (Norma 290.166).

Si el personal de la firma o una firma de la red, tomara decisiones inherentes a la función de la alta dirección, al llevar a cabo la tarea bajo análisis, podrían crearse amenazas de autorrevisión que ninguna salvaguarda podría aplicársele para reducirlas a un nivel aceptable. (Norma 290.167). Ejemplos: determinar o cambiar los asientos contables, clasificaciones de cuentas o transacciones u otros registros contables sin obtener la aprobación del cliente de auditoría; autorizar o aprobar transacciones; preparar documentos fuente o crear información (incluyendo decisiones sobre valuación) o hacer modificaciones en dichos documentos o información.

Si bien, el Código de Ética Unificado de la FACPCE contiene una norma al respecto, estableciendo que la prestación de tales servicios constituye una excepción a la falta de independencia cuando se provean otros servicios profesionales, gran parte de la doctrina opina en el mismo sentido que el Código de la IFAC.

Sin embargo, cabe acotar que el código internacional, en su norma 290.168, dispone que la prestación de asistencia técnica y asesoría sobre principios de contabilidad para clientes de auditoría no amenazan la independencia.

La norma internacional distingue, en este supuesto, entre entidades que cotizan y no cotizan en bolsa:

- *Cientes de auditoría de estados financieros de entidades que no cotizan en bolsa:* la norma establece que pueden prestarse servicios de contabilidad como así también teneduría de libros, evitando cualquier amenaza que pudiera crearse de autorrevisión o reduciéndola a un nivel aceptable. (Norma 290.170). Deberían aplicarse las siguientes salvaguardas: el estudio profesional no debería asumir ninguna responsabilidad ni tomar decisiones que competen a la alta dirección, el cliente deberá aceptar la responsabilidad por los resultados del trabajo realizado y el personal

del estudio que preste los servicios contables y de teneduría de libros, no deberá participar en la auditoría.

· *Cientes de auditoría de estados financieros de entidades que cotizan en bolsa:* en este caso el Código de la IFAC establece que la prestación de servicios contables, teneduría de libros, preparación de planillas de remuneraciones y de estados financieros o de información financiera que sirva de base para los estados contables, puede afectar la independencia o, por lo menos, dar la apariencia que la misma se encuentra deteriorada. La única salvaguarda que podría interponerse es la prohibición del servicio, excepto que se trate de situaciones de emergencia o la realización del servicio haya sido impuesta por mandato legal, en cuyo caso podría reducirse la amenaza a un nivel aceptable. (Norma 290.171).

El CEU de la FACPCE no distingue entre entidades que cotizan o no en bolsa, para admitir la prestación de servicios de consultoría y teneduría de libros.

Otras situaciones que podrían crear amenazas de autorrevisión son la provisión de los siguientes servicios a clientes de auditoría de estados financieros:

· *De apoyo en litigios:* se refieren a actividades tales como actuar de testigo experto, calcular indemnizaciones u otras cantidades que podrían convertirse en derechos a favor del ente auditado o en obligaciones a su cargo, provenientes de un litigio con un tercero; también comprende el manejo y recuperación de documentos relacionados con la contienda.

Estos servicios configuran una amenaza siempre que impliquen estimaciones del posible resultado del ejercicio, afectando de este modo las afirmaciones contenidas en los estados contables. En la evaluación de esta amenaza, el profesional deberá tener en cuenta factores tales como la materialidad de las cantidades involucradas, el grado de subjetividad subyacente en la estimación y el tema en cuestión, como así también la naturaleza del servicio profesional que se está realizando.

· *Legales:* los mismos contemplan servicios corporativos y comerciales a los clientes, apoyo para contratos, litigios, asesoramiento y apoyo en fusiones y adquisiciones, asistencia a departamentos legales del cliente. La amenaza tendrá lugar cuando la prestación del servicio involucre temas que tienen un efecto material esperado sobre la información sujeta a examen. No se considera una amenaza inaceptable y una de las defensas que podría interponerse es la separación del proveedor del servicio legal del equipo de auditoría. Al igual que el caso anterior, en la

evaluación de la amenaza, el contador deberá tener en cuenta la significatividad de cualquier tema en relación con los estados financieros y la naturaleza del servicio de credibilidad que se llevará a cabo. También se configuraría en este supuesto, una amenaza de mediación.

Cabe destacar que el Código de Ética Unificado de la FACPCE no contempla estas situaciones en su cuerpo normativo.

### **1.6.2. Tratamiento por la Resolución Técnica 7 de la FACPCE**

La norma establece en su punto III.A, 2.1 que se presumirá falta de independencia cuando exista relación de dependencia con respecto al ente emisor de la información contable sujeta a revisión o a entes vinculados económicamente a aquél del que es auditor, o lo hubiera estado en el período al que se refiere la información.

Esta norma de auditoría aclara que no existirá tal relación de dependencia cuando el profesional preste servicios de teneduría de libros tales como registración de documentación contable, preparación de los estados financieros y realización de otras tareas semejantes remuneradas a través de honorarios, siempre y cuando la prestación de estos servicios no implique funciones de conducción.

### **1.6.3. Tratamiento por el Código de Ética Unificado de la FACPCE**

Constituye falta de independencia la existencia de una relación de dependencia entre el auditor y el ente cuya información es objeto de su tarea, o bien, entre aquél y entes vinculados económicamente a éste. La presunción también se configura en caso de haber existido la relación de dependencia en el ejercicio al que se refiere la información objeto de su actuación (artículo 40, inciso a).

En el artículo 40, inciso d), podemos encontrar una norma de similar tenor a la aludida en el acápite anterior respecto a que no afecta la independencia, real o aparente, la prestación de servicios de registro, recopilación, procesamiento y análisis de información, preparación de estados financieros y realización de tareas similares remuneradas mediante honorarios; haciendo alusión a la teneduría de libros. Asimismo, la norma también exceptúa a la prestación de servicios de consultoría.

La enunciación de esta excepción se ubica en el tratamiento de la presunción de falta de independencia ante la provisión de servicios profesionales que impliquen funciones gerenciales, representación del ente o cualquier otro que haya significado

adopción de decisiones.

#### **1.6.4. Tratamiento por el Código de Conducta del AICPA**

En el Código de Conducta Profesional, respecto a la forma que ha solucionado conflictos de independencia, en el tema que nos ocupa, nos encontramos con estas interpretaciones:

· *Director, funcionario, gerente o empleado de una compañía:* si un contador público es miembro del Directorio o funcionario de una firma que es cliente, su independencia se vería afectada para hacer auditoría de los estados financieros. Aquí el problema se plantea respecto a la independencia aparente, ya que la participación en la toma de decisiones y dirección afectará las percepciones de los usuarios de los estados financieros en cuanto a la independencia de profesional dictaminante. Para solucionar este conflicto, las interpretaciones prohíben al profesional ser director o funcionario de una firma cliente de auditoría. Asimismo, la norma prohíbe que el contador público sea empleado o cumpla cualquier función administrativa en la compañía.

Sin embargo, si se tratase de directores honorarios o fideicomisarios de organismos no lucrativos, la regla estipulada no se vería afectada, siempre y cuando el puesto sea totalmente ad honorem.

· *Servicios de contabilidad y auditoría para el mismo cliente:* están permitidos por las interpretaciones de la Regla 101 pero, previamente, deben darse tres requerimientos importantes:

· El cliente debe aceptar la totalidad de la responsabilidad por los estados financieros, para lo cual debe conocer sobre las actividades y situación financiera de la firma en forma suficiente como así también los principios de contabilidad. Si fuera necesario, el profesional deberá analizar en forma conjunta con su cliente, los asuntos contables con la finalidad de asegurarse que aquél tiene el grado de conocimiento necesario;

· El profesional actuante no debe asumir el papel de empleado ni gerente de la empresa, por lo tanto, el cliente deberá preparar toda la documentación respaldatoria de las transacciones y realizar un control contable de la información procesada por el contador público, y

· El contador público deberá ajustarse a las normas de auditoría generalmente aceptadas, esto quiere decir que, el hecho que el profesional haya procesado en forma total o parcial, la información que origina los estados financieros, no elimina la necesidad de realizar suficientes pruebas de auditoría.

TABLA N° 1: EJEMPLOS SOBRE INDEPENDENCIA DEL AUDITOR

FAMILIARIDAD	EJEMPLOS	IFAC	CEU	R T 7	AICPA
	La concubina del auditor externo es administradora de la empresa sobre la cual se está realizando el trabajo de auditoría.	Amenaza de familiaridad sin salvaguarda.	No contemplado explícitamente.	No contemplado explícitamente.	Falta de independencia, por aplicación de la regla a un familiar inmediato.
	El auditor adquiere los servicios que presta la empresa auditada a un precio irrisorio.	Amenaza análoga a la de aceptación de obsequios inapropios con salvaguarda dentro de la firma de auditores.	Presunción irrefutable de falta de independencia.	No contemplado.	No contemplado.
	Una empresa con domicilio en la República Argentina le obsequia al auditor externo un viaje a Disney para él y toda su familia. Este acepta, ya que ve el rechazo como un acto descortés.	Amenaza de familiaridad sin salvaguarda.	Presunción irrefutable de falta de independencia.	No contemplado.	No contemplado.
MEDIACION	EJEMPLOS	IFAC	CEU	R T 7	AICPA
	El estudio de contadores promociona la venta de acciones que cotizan en Bolsa, de la entidad a la que le realiza la auditoría de sus estados contables al 31/03/2.012.	Amenaza de mediación sin salvaguarda.	No contemplado.	No contemplado.	Falta de independencia por servicios profesionales adicionales, que deterioran la independencia del auditor.
	El auditor de una empresa prestó servicios de apoyo para la concreción de una fusión entre el cliente auditado y Amanecer SA.	Amenaza de mediación con salvaguarda.	La consultoría financiera está contemplada como una excepción a la falta de independencia.	No constituye falta de independencia.	No constituye falta de independencia.

Un accionista solicita al directorio una copia del contrato de auditoría y detecta que en la cláusula 11 se establece que el honorario del auditor se incrementará en un 80% cuando el dictamen sea favorable sin salvedades.	Amenaza de mediación sin salvaguarda.	Presunción irrefutable de falta de independencia.	Presunción irrefutable de falta de independencia.	No contemplado.
---	---------------------------------------	---	---	-----------------

EJEMPLOS	IFAC	CEU	RT 7	AICPA
Durante el año 2.011 una empresa comercial ofrece a un estudio de contadores la auditoría de sus estados contables al 31/12/2.010. Uno de los socios del estudio posee el 30 % de las acciones de la empresa con cotización.	Amenaza de interés propio sin salvaguarda.	Presunción irrefutable de falta de independencia por intereses económicos financieros por montos significativos con relación al patrimonio del ente.	Presunción irrefutable de falta de independencia, el auditor tiene intereses significativos en el ente.	Falta de independencia por aplicación de la interpretación sobre intereses financieros del auditor en el cliente.
El auditor es accionista de la empresa auditada, con participación no significativa (1%).	Amenaza de interés propio con salvaguarda por la participación no significativa.	Excepción explícita a la presunción de falta de independencia por propiedad o asociación.	No contemplado.	Excepción explícita a la presunción de falta de independencia por intereses financieros en el cliente.
Un contador recibido recientemente no tiene más que unos monotributistas como clientes. A través de unos contactos consigue la auditoría de los estados contables de una empresa relacionada con la industria petrolera, pactando importantes honorarios. De esta manera dicha empresa pasa a ser el principal cliente, proveedor de casi el 100% de honorarios percibidos.	Amenaza de interés propio sin salvaguarda por dependencia económica con un cliente.	No contemplado.	No contemplado.	No contemplado.

INTERÉS PROPIO



	IFAC	CEU	RT 7	AICPA
<b>INTIMIDACIÓN</b>	<b>EJEMPLOS</b> Durante la auditoría del ejercicio cerrado el 30/06/2.011, el auditor descubre que la empresa técnicamente está en bancarrota. Al proponer una nota a los estados contables sobre la situación de incertidumbre de empresa en marcha, la misma fue rechazada con amenaza de reemplazo porque el cliente necesita un informe limpio para obtener un préstamo bancario. Durante la ejecución de la auditoría del ejercicio anterior, la firma incorporó una nueva gerente de administración, manteniendo una relación muy distante con el auditor. La administración, no quedando conforme con los servicios del auditor, le inició una demanda al contador por deficiencia en la auditoría. El auditor está examinando el ejercicio corriente.	Amenaza de intimidación. La única alternativa del auditor sería rescindir el contrato de auditoría.	No contemplado.	No contemplado.
	Amenaza de intimidación por litigio.	Presunción de falta de independencia por relación conflictiva o litigiosa con el ente.	No contemplado.	Falta de independencia por existencia de litigio o intento de inicio de un litigio entre un despacho del contador público y su cliente.
	Amenaza de salvaguarda.	No contemplado.	No contemplado.	No contemplado.

	IFAC	CEU	RT 7	AICPA
<b>AUTOREVISIÓN</b>	<b>EJEMPLOS</b> El Cr. Orazi presta el servicio de teneduría de libros a un potencial cliente de auditoría desde hace 5 años. La firma no cotiza en la bolsa de valores.	Amenaza de autorrevisión con salvaguarda.	No constituye falta de independencia.	No constituye falta de independencia si: - el cliente acepta responsabilidad por los EECC. - el profesional no actúa como empleado o gerente, y





## 2. **Conclusión**

El tratamiento de la independencia del auditor externo que confiere el Código de la IFAC, difiere del otorgado por las normas argentinas.

La normativa internacional, en lugar de establecer prohibiciones, tal como lo hace nuestra norma y el Código de Conducta Profesional del AICPA, expone situaciones que pueden crear amenazas a la independencia del profesional, y establece que éste deberá realizar una evaluación a fin de determinar qué salvaguardas podrá interponer para reducir las a un nivel aceptable, eliminarlas o, en un caso extremo y en resguardo del interés público, no aceptar el servicio de auditoría de estados contables con el cliente.

Se puede apreciar una evolución en la normativa argentina que ha incorporado, en el Código de Ética Unificado de la FACPCE, cuestiones no tenidas en cuenta en la Resolución Técnica N° 7, que limita el tratamiento de la independencia a la enunciación de una serie de incompatibilidades que hacen a la cuestión de la apariencia. Esta evolución del CEU se enmarca en un proceso de armonización de normas internacionales.

Del análisis realizado, se puede observar que una de las diferencias más notorias se presenta en la amenaza de autorrevisión, específicamente para el caso de la teneduría de libros. La provisión de este servicio constituye una práctica muy arraigada en nuestro país y ha dividido las opiniones respecto de si se vulnera o no la independencia del auditor.

Además, la concentración de las funciones de auditor y tenedor de libros se produce en las PYMES, que configuran la mayoría de las unidades económicas existentes en nuestro país y, por lo tanto, la fuente de trabajo más importante de los profesionales argentinos junto con la liquidación de impuestos.

La amenaza de intimidación no está normada en nuestras disposiciones sobre independencia, a pesar que, junto con la amenaza de mediación, son las más sentidas en el ejercicio de la profesión, sobretodo cuando la cartera de clientes está formada por empresas familiares. El reconocimiento de estas circunstancias como amenazas, permitiría contar con una herramienta para defenderse ante los embates de los clientes.

Respecto a la amenaza de familiaridad, el tratamiento difiere en virtud que nuestra normativa se basa en las disposiciones sobre parentesco del Código Civil, por lo que no reconoce amenazas por encima de los límites fijados ni por vínculos afectivos o de amistad. A pesar de la diferencia existente en el abordaje de la independencia, tanto las normas internacionales como las nacionales, contemplan la amenaza del interés propio como causal del deterioro de la objetividad y escepticismo profesional.

En virtud del proceso de armonización con las normas internacionales emitidas por IFAC, en que nos encontramos inmersos, creemos que la adopción del Código de Ética del citado organismo es inminente y necesaria para homogeneizar la regulación del ejercicio profesional en un mundo cada vez más globalizado. Es importante tener en cuenta el contexto heterodoxo del profesional argentino, por lo cual resulta indispensable la adaptación previa de la norma internacional a las características e idiosincrasia de nuestro país.

Sin embargo, a los efectos de regular la independencia, nos parece más adecuado el enfoque de presunciones irrefutables que ha adoptado nuestra normativa.

### **3. Bibliografía**

-AICPA, “Código de Conducta Profesional”, [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org) (revisado en julio de 2009).

-ARENS, Alvin A. y otros. (2007): Auditoría: Un Enfoque Integral. Décimo primera edición. Editorial Pearson Prentice Hall.

-ESTRUGA, Héctor J. y GODOY, Luis A. (2008): Aplicación integral de las NIA con otros Pronunciamientos. Cómo afecta al ejercicio profesional la eventual vigencia del Código de Ética de la IFAC. Concepto de independencia. Comparaciones con las normas argentinas”. 17° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, Área I Contabilidad y Auditoría. Córdoba.

-FACPCE, (2004): Versión 1.0. Código de Ética Unificado. Editorial Errepar.

-FACPCE, (2009): Versión 2.7. “Resoluciones Técnicas 4 a 27. Editorial Errepar.

-FOWLER NEWTON, Enrique, (2004): Tratado de Auditoría Tomo I. Tercera edición Editorial La Ley.

-IFAC, (Revisado en julio de 2009): Código de Ética para Contadores Profesionales, [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

-MELINI, Ricardo Pedro. (2004): El Código de Ética para Argentina y su comparación con el Código de Ética de la IFAC. La independencia del auditor, 15° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, Salta.

-MONTANINI, Gustavo, (2009): Auditoría, Editorial Errepar.

-MORA, Cayetano A. (2008): Reflexiones sobre el Código de Ética de IFAC y su Posible Aplicación en Argentina, D & G Profesional y Empresaria, Tomo IX – N° 111, Editorial Errepar.