

Noviembre 2001

IFAC

Comité de

Etica

Código IFAC de Etica para Contadores Profesionales

Emitido por la
International
Federation of
Accountants



A propósito de esta traducción

La presente traducción ha sido realizada exclusivamente con fines académicos y tiene una intención particular: mostrar cómo la profesión contable está implementando en el mundo las transformaciones necesarias para responder de manera efectiva a las nuevas condiciones del entorno social, económico y de negocios.

Por consiguiente, no le gustará a muchos de mis amigos, colegas y compañeros.

Se ha tenido especial cuidado en el uso de ciertas expresiones como:

- Contaduría profesional
 - Aseguramiento
- Contadores profesionales en ejercicio profesional público
 - Desempeño
 - Proveer
 - Independencia

Por lo tanto, términos como ‘contador público,’ ‘prestación de servicios,’ ‘llevar a cabo,’ ‘rendir cuentas,’ ‘realizar,’ etc., no se utilizan con la misma intensidad dado que el Código que aquí se traduce emplea otros y dado que pertenecen a un esquema que fue muy importante en el pasado pero que ya no corresponde al momento presente ni al futuro inmediato.

El asunto es de fondo y no se trata de una simple utilización de sinónimos en español: para un mundo nuevo, palabras nuevas.

Ya es una realidad que la profesión evolucionó hacia el nuevo esquema de contaduría profesional, en el que su función básica es el proveer servicios profesionales, mediante procesos que evolucionan con el tiempo



y con un claro énfasis en la administración de riesgos de negocio
(aquí entendidos como riesgos de la independencia).

Por lo tanto, el reconocimiento del trinomio
Contabilidad-Auditoría-Contaduría y,
sobre todo, el reconocimiento de que
hay otros actores (no-contadores) en el escenario.

Se trata, entonces, de un mundo profesional nuevo
cuya clave radica en la independencia.

La profesión en Colombia no puede seguir anquilosada,
perdida en un pasado ya lejano.
Tiene que liberarse de las ataduras jurídicas
que constriñen su técnica y su práctica profesional.
Tiene que olvidarse de nacionalismos trasnochados que solo
reivindican intereses particulares, no siempre los más sanos.
Tiene que abrirse a construir una conciencia contable colectiva
y no solo aprovechar las ventajas de un nombre o de unos contactos.
Tiene que alimentarse de las fuentes éticas más fundamentales
y reconstruir sus tejidos.
Para que pueda ayudar, eficazmente,
a la construcción de una patria común.

Con estas intenciones se le entrega al lector
una versión lo más fiel posible al original
(que es el emitido en inglés por IFAC).
Ello no quiere decir que carezca de errores
(se reciben comentarios y sugerencias).

Pero lo fundamental es su intención básica:
mostrar cómo la transformación de la profesión es una realidad
e invitar a vincularse con entusiasmo a los nuevos estilos de ejercicio profesional.

Samuel Alberto Mantilla B.
Bogotá, enero 27 de 2002



CODIGO IFAC DE ETICA

El texto aprobado de este Código de Etica es el publicado en idioma Inglés.

A fin de lograr las máximas exposición y retroalimentación, IFAC fomenta la reproducción de esta publicación en cualquier formato.

El autor o editor no puede aceptar responsabilidad por pérdida ocasionada para cualquier persona que actúe o deje de realizar cualquier acción como resultado de cualquier material contenido en esta publicación.

Copyright © Noviembre 2001 por la International Federation of Accountants. Reservados todos los derechos. Ninguna parte de esta publicación se puede reproducir, almacenar en un sistema de recuperación, o transmitida en cualquier forma o por cualquier medio, electrónico, fotocopiado, grabación, u otro, sin el previo permiso escrito de la International Federation of Accountants.

ISBN: 1-887464-79-4 (para el original en inglés).



CONTENIDO

	Página
Código de Etica para Contadores Profesionales	6
Declaraciones de Política del Council: [*]	
▪ Prefacio a los requerimientos éticos de (Nombre de la Asociación Miembro)	87
▪ Implementación y cumplimiento forzoso de los requerimientos éticos	91

Para información adicional sobre el Comité de Etica, desarrollos recientes, y/u obtención de los borradores en discusión pública, visite la página del Comité en <http://www.ifac.org/Ethics/index.tmp>

^{*} Con efecto a partir de Mayo 2000, el IFAC Council recibe el nombre de IFAC Board.



Julio 1996
Revisado Enero 1998 y Noviembre 2001

**CODIGO DE ETICA PARA
CONTADORES PROFESIONALES**

CONTENIDO

	Parágrafo
DEFINICIONES	
INTRODUCCION	1
EL INTERES PUBLICO	9
OBJETIVOS	14
PRINCIPIOS FUNDAMENTALES	15
EL CODIGO	17
PARTE A – APLICABLE A TODOS LOS CONTADORES PROFESIONALES	
1. Integridad y objetividad	1.1
2. Solución de conflictos éticos	2.1
3. Competencia profesional	3.1
4. Confidencialidad	4.1
5. Ejercicio profesional tributario	5.1
6. Actividades más allá de las fronteras	6.1
7. Publicidad	7.1
PARTE B – APLICABLE A LOS CONTADORES PROFESIONALES EN EJERCICIO PROFESIONAL PUBLICO	
8. Independencia para los contratos de aseguramiento	8.1
9. Competencia profesional y responsabilidades relacionadas con el uso de no-contadores	9.1
10. Honorarios y comisiones	10.1
11. Actividades incompatibles con el ejercicio profesional de la profesión contable	10.1
12. Dineros de los clientes	11.1
13. Relaciones con otros contadores profesionales en ejercicio profesional público	12.1
14. Publicidad y oferta de servicios	13.1
PARTE C – APLICABLE A LOS CONTADORES PROFESIONALES EMPLEADOS	
15. Conflicto de lealtades	15.1
16. Apoyo a colegas profesionales	16.1
17. Competencia profesional	17.1
18. Presentación de información	18.1



Definiciones

En este Código de Etica para Contadores Profesionales aparecen las siguientes expresiones en **negrilla** cuando se usan por primera vez y se les asignan los significados siguientes:

Publicidad [Advertesing]	La comunicación, al público, de la información relacionada con los servicios o habilidades provistos por los contadores profesionales en práctica pública, en vistas de conseguir negocios profesionales.
Ciente de auditoría [Audit Client]	Una entidad respecto de la cual una firma dirige un contrato de auditoría. Cuando el cliente de auditoría es una entidad que cotiza en bolsa, el cliente de auditoría siempre incluirá sus entidades relacionadas.
Contrato de auditoría [Audit engagement]	Un contrato de aseguramiento destinado a proveer un nivel alto de aseguramiento respecto de que los estados financieros están libres de equivocaciones materiales, como es el caso de un contrato de acuerdo con Estándares Internacionales de Auditoría. Esto incluye una Auditoría Estatutaria, la cual es una auditoría requerida por legislación nacional o por otra regulación.
Ciente de aseguramiento [Assurance client]	Una entidad respecto de la cual una firma dirige un contrato de aseguramiento.
Contrato de aseguramiento [Assurance engagement]	Un contrato dirigido para proveer: (a) un nivel alto de aseguramiento respecto de que la materia sujeto está conforme en todos los aspectos materiales con un criterio confiable identificado; o (b) un nivel moderado de aseguramiento de acuerdo con Estándares Internacionales sobre Contratos de Aseguramiento emitidos por el International Auditing Practices Committee o de acuerdo con estándares específicos para contratos de aseguramiento emitidos por el International Auditing Practices Committee tal como una auditoría o revisión de estados financieros de acuerdo con Estándares Internacionales de Auditoría.



Equipo de aseguramiento [Assurance team]	(a) Todos los profesionales que participan en el contrato de aseguramiento; (b) Todos los otros pertenecientes a una firma y que pueden influenciar en el resultado del contrato de aseguramiento, incluyendo: <ol style="list-style-type: none">1. quienes recomiendan la compensación de, o quienes proveen supervisión directa, administración u otra intervención del contrato de aseguramiento en vinculación con el desempeño del contrato de aseguramiento. Para los propósitos de un contrato de auditoría esto incluye sucesivamente a todos los niveles principales por encima del socio a cargo del contrato hasta el ejecutivo jefe de la firma.2. quienes proveen consulta relacionada con problemas específicos, transacciones o eventos de carácter técnico o de la industria, para el contrato de aseguramiento; y3. quienes proveen control de calidad para el contrato de aseguramiento: y (c) Para los propósitos de un cliente de auditoría, todos aquellos que están dentro de una red de la firma y que pueden influir directamente en el resultado del contrato de auditoría.
Cuenta de clientes [Client account]	Cualquier cuenta bancaria utilizada únicamente para el manejo bancario de los dineros del cliente.
Dineros del cliente [Client's monies]	Cualesquiera dineros -incluyendo documentos de títulos de dinero, e.g., letras de cambio, pagarés, y documentos de títulos que se puedan convertir en dinero, e.g., bonos al portador- recibidos por un contador profesional en práctica pública para ser tenidos o pagados sobre instrucción de la persona de quien o a cuyo nombre se reciben.
Familia cercana [Close family]	Un padre (o madre), hijo o hermano no-dependiente.
Interés financiero directo [Direct financial interest]	Un interés financiero: <ul style="list-style-type: none">▪ Poseído directamente por y bajo el control de un individuo o de una entidad (incluyendo aquellas administradas sobre una base discrecional por otros); o▪ Poseído de forma beneficiosa mediante un vehículo de inversión colectiva, propiedad, fideicomiso u otro intermediario sobre el cual el individuo o la entidad tiene el control.
Directores y ejecutivos [Directors and officers]	Aquellos encargados del gobierno de una entidad, independiente de sus títulos, los cuales pueden variar de país a país.
Contador profesional empleado [Employed professional accountant]	Un contador profesional empleado en industria, comercio, sector público o educación.



Contador existente [Existing accountant]	Un contador profesional en ejercicio profesional público y que actualmente está teniendo un encargo de auditoría o que está llevando a cabo un servicio de contabilidad, impuestos, consultoría o de tipo similar, para un cliente.
Interés financiero [Financial interest]	Un interés o un patrimonio neto o un título valor, obligación, préstamo u otro instrumento de deuda de una entidad, incluyendo derechos y obligaciones para adquirir tal interés y los derivados relacionados directamente con tal interés.
Firma [Firm]	(a) Un profesional individual, sociedad o corporación de contadores profesionales; (b) Una entidad que controla tales partes; y (c) Una entidad controlada por tales partes.
Familia inmediata [Immediate family]	Una esposa (o equivalente) o dependiente.
Independencia [Independence]	Independencia es: (a) Independencia de la mente – el estado de la mente que permite la prestación de una opinión sin estar siendo afectado por influencias que comprometan el juicio profesional, permitiéndole a un individuo actuar con integridad, y ejercer objetividad y escepticismo profesional; y (b) Independencia en la apariencia – el evitar hechos y circunstancias que son tan significativas para un tercero razonable e informado, que tiene conocimiento de toda la información relevante, incluyendo cualesquiera salvaguardas aplicadas, lo que le llevaría razonablemente a concluir que se ha comprometido la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de una firma, o de un miembro del equipo de aseguramiento.
Interés financiero indirecto [Indirect financial interest]	Un interés financiero poseído benéficamente mediante un vehículo colectivo de inversión, propiedad, fideicomiso u otro intermediario, en el cual el individuo o la entidad no tiene control.
Socio encargado [líder] del contrato [Lead engagement partner]	En vinculación con una auditoría, el socio responsable de firmar el reporte sobre los estados financieros consolidados del cliente de auditoría, y, cuando es relevante, el socio responsable por firmar el reporte en relación con cualquier entidad cuyos estados financieros hacen parte de los estados financieros consolidados y sobre los cuales se emite un reporte autónomo. Cuando no se preparan estados financieros consolidados, el socio encargado [líder] del contrato será el socio responsable de firmar el reporte sobre los estados financieros.
Entidad que cotiza en bolsa [Listed entity]	Una entidad cuyas acciones, títulos o deuda se cotizan o enumeran en un mercado de valores reconocido, o se mercadean bajo las regulaciones de un mercado de valores reconocido u otro cuerpo equivalente.
Firma en red	Una entidad bajo control, propiedad, o administración común



[Network firm]	dentro de la firma o cualquier entidad de la cual un tercero razonable e informado, poseedor de conocimiento sobre toda la información relevante, razonablemente concluiría como que es parte de la firma nacional o internacionalmente.
Objetividad [Objectivity]	Una combinación de imparcialidad, honestidad intelectual y libertad de conflictos de interés.
Oficina (Despacho) [Office]	Un sub-grupo diferenciado, ya sea que esté organizado geográficamente o en líneas de ejercicio profesional.
Ejercicio profesional [Practice]	Un profesional individual, una sociedad o una corporación de contadores profesionales que ofrecen servicios profesionales al público.
Contador profesional [Professional accountant]	Aquellas personas, ya sea que se encuentren en ejercicio profesional público (incluyendo un profesional individual, una sociedad o una corporación), industria, comercio, sector público o educación, y que son miembros de una asociación miembro de IFAC.
Contador profesional en ejercicio profesional público [Professional accountant in public practice]	Cada socio o persona que ocupa una posición similar a la de un socio, y cada empleado en ejercicio profesional, que provee servicios profesionales a un cliente independientemente de su clasificación funcional (e.g., auditoría, impuestos o consultoría) y los contadores profesionales que en ejercicio profesional tienen responsabilidades directivas. El término también se usa para referirse a una firma de contadores profesionales en práctica pública.
Servicios profesionales [Professional services]	Cualquier servicio que requiere habilidades de contaduría profesional o relacionadas, desempeñado por un contador profesional, incluyendo servicios de contabilidad, auditoría, impuestos, consultoría gerencial, y administración financiera.
Publicidad [Publicity]	La comunicación al público de hechos sobre un contador profesional, que no están diseñados para la promoción deliberada de ese contador profesional.
Contador que recibe [Receiving accountant]	Un contador profesional en práctica pública para quien el contador existente o el cliente del contador existente tiene un nombramiento remitido en auditoría, contabilidad, impuestos, consultoría o similares, o quien es consultado en orden a satisfacer las necesidades del cliente.
Entidad relacionada [Related entity]	Una entidad que tiene cualquiera de las siguientes relaciones con el cliente: (a) Una entidad que tiene control directo o indirecto sobre el cliente, provisto que el cliente es material para tal entidad; (b) Una entidad que tiene un interés financiero directo en el cliente, provisto que tal entidad tiene influencia significativa sobre el cliente y que el interés en el cliente es material para tal entidad; (c) Una entidad sobre la cual el cliente tiene control directo o



indirecto;

- (d) Una entidad en la cual el cliente, o una entidad relacionada con el cliente bajo el literal (c) anterior, tiene un interés financiero directo que le da influencia significativa sobre tal entidad y el interés es material para el cliente y su entidad relacionada según (c); y
- (e) Una entidad que está bajo control común con el cliente (aquí referida como “entidad hermana”) provisto que la entidad hermana y el cliente son tanto material para el cliente como el cliente y la entidad hermana.

Cotización (Oferta de servicios)
[Solicitation]

El enfoque dirigido a un cliente potencial con el propósito de ofrecer servicios profesionales.



CODIGO IFAC DE ETICA PARA CONTADORES PROFESIONALES

Introducción

1. La International Federation of Accountants (IFAC) considera que debido a diferencias nacionales de cultura, lenguaje, sistemas legales y sociales, la tarea de preparar requerimientos éticos detallados pertenece principalmente a las asociaciones miembro en cada país interesado y que ellas también tienen la responsabilidad de implementar y hacer cumplir forzosamente tales requerimientos.

2. Sin embargo, IFAC considera que la identidad de la profesión contable se caracteriza mundialmente por su esfuerzo dirigido a lograr una cantidad de objetivos comunes y por su observación de ciertos principios fundamentales para ese propósito.

3. IFAC, por consiguiente, al reconocer tales responsabilidades de la profesión contable, y considerando que su rol propio es proveer orientación, fomentando la continuidad de esfuerzos, y promoviendo la armonización, ha considerado esencial establecer un Código de Ética para Contadores Profesionales, que sea internacional, para que sea la base sobre la cual se fundamenten los requerimientos éticos (código de ética, reglas detalladas, guías de orientación, estándares de conducta, etc.) para los **contadores profesionales** en cada país.

4. La intención de este Código internacional es que sirva como modelo sobre el cual se basen las orientaciones éticas nacionales. Establece estándares de conducta para los contadores profesionales y señala los principios fundamentales que deben ser observados por parte de los contadores profesionales en orden a lograr los objetivos comunes. La profesión contable opera en el mundo en un entorno con diferentes culturas y requerimientos reguladores. Sin embargo, siempre se debe respetar la intención básica del Código. También se reconoce que, en aquellos casos en los que un requerimiento nacional está en conflicto con una provisión del Código, prevalecerá el requerimiento nacional. Para aquellos países que desean adoptar el Código como su propio Código nacional, IFAC ha redactado un texto que se puede usar para señalar la autoridad y aplicabilidad en el país interesado. La redacción está contenida en la Declaración de Política del Consejo de IFAC** *Prefacio a los requerimientos éticos de (Nombre de la asociación miembro)*.

La Sección 8 de este Código establece una estructura conceptual para los requerimientos de **independencia** de los **contratos de aseguramiento**, estructura que constituye el estándar internacional sobre el cual se deben basar los estándares nacionales. De acuerdo con ello, no se le permite a ninguna asociación o **firma** miembro el aplicar estándares menos exigentes que aquellos señalados en esa sección. Sin embargo, si las asociaciones o firmas miembro tienen prohibido, por ley o regulación, cumplir ciertas partes de la Sección 8, deben cumplir con todas las otras partes de esa sección.

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.

** Con efecto a partir de Mayo 2000, el IFAC Council recibe el nombre de IFAC Board.

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.



5. Adicional a lo anterior, el Código se establece sobre la base de que a menos que se señale específicamente una limitación, los objetivos y los principios fundamentales son igualmente válidos para todos los contadores profesionales, ya sea que se encuentren en **ejercicio profesional** público, industria, comercio, sector público o educación.

6. Una profesión se distingue por ciertas características incluyendo:

- Dominio de una habilidad intelectual particular, adquirida mediante entrenamiento y educación;¹
- Adherencia, por parte de sus miembros, a un código común de valores y de conducta establecido por su cuerpo administrativo, incluyendo el mantenimiento de una perspectiva, lo cual es esencialmente objetivo; y
- Aceptación de un deber para con la sociedad como un todo (usualmente en retorno por las restricciones en el uso de un título o por la concesión de una calificación).

7. Los deberes de los miembros para con su profesión y para con la sociedad pueden en algunos momentos entrar en conflicto con su propio interés inmediato o con su deber de lealtad para con su empleador.

8. En este trasfondo se da la posibilidad de que las asociaciones miembro impongan a sus miembros requerimientos éticos para asegurar la más alta calidad de desempeño y para mantener la confianza del público en la profesión.

El interés público

9. Una marca distintiva de una profesión es la aceptación de su responsabilidad para con el público. El público de la profesión contable consta de clientes, otorgadores de crédito, gobiernos, empleadores, empleados, inversionistas, la comunidad de negocios y financiera, y otros que confían en la **objetividad*** e integridad de los contadores profesionales para mantener el funcionamiento ordenado del comercio. Esta confianza impone sobre la profesión contable una responsabilidad de interés público. El interés público se define como el bienestar colectivo de la comunidad de personas e instituciones a las cuales sirven los contadores profesionales.

10. La responsabilidad de un contador profesional no es exclusivamente satisfacer las necesidades de un cliente o de un empleador individuales. Los estándares de la profesión contable están fuertemente determinados por el interés público, por ejemplo:

- Los auditores independientes ayudan a mantener la integridad y la eficiencia de los estados financieros que se presentan a las instituciones como soporte parcial para los préstamos y a los accionistas para la obtención de capital;
- Los ejecutivos financieros sirven en diferentes capacidades de administración financiera en las organizaciones y contribuyen al uso efectivo y eficiente de los recursos de la organización;

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.

¹ Para detalles sobre los requerimientos de educación recomendados por IFAC, se debe hacer referencia a las Guías Internacionales de Educación preparadas por el Comité de Educación de IFAC.

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.



- Los auditores internos proveen aseguramiento sobre un sistema de control interno sólido que enriquezca la confiabilidad de la información financiera externa del empleador;
- Los expertos tributarios ayudan a establecer confianza y eficiencia en, y la aplicación justa de, el sistema tributario; y
- Los consultores gerenciales tienen una responsabilidad hacia el interés público al asesorar la sólida toma de decisiones administrativas.

11. Los contadores profesionales tienen un rol importante en la sociedad. Inversionistas, acreedores, empleadores y otros sectores de la comunidad de negocios, lo mismo que el gobierno y el público en general confían en los contadores profesionales para la contabilidad financiera y la presentación de reportes financieros sólidos, la administración financiera efectiva y la asesoría competente sobre una variedad de asuntos de negocios y tributarios. La actitud y el comportamiento de los contadores profesionales en la prestación de tales servicios tienen un impacto en el bienestar económico de su comunidad y de su país.

12. Los contadores profesionales pueden mantener su posición ventajosa solamente si continúan prestando al público esos servicios únicos a un nivel que demuestre que la confianza del público está firmemente fundamentada. Es del mejor interés para la profesión contable mundial el hacer conocer a los usuarios de los servicios que éstos son prestados por contadores profesionales que los ejecutan al nivel más alto de desempeño y de acuerdo con requerimientos éticos que conducen a asegurar tal desempeño.

13. En la formulación de sus códigos nacionales de ética, las asociaciones miembro deben, por consiguiente, considerar el servicio público y las expectativas de los usuarios de los estándares éticos de los contadores profesionales y tener en cuenta sus puntos de vista. Haciendo esto, se puede direccionar o explicar cualquier “brecha de expectativa” entre los estándares esperados y los prescritos.

Objetivos

14. El Código reconoce que los objetivos de la profesión contable son trabajar por los estándares más altos de profesionalismo, con el fin de lograr los niveles más altos de desempeño y generalmente para satisfacer los requerimientos del interés público señalado arriba. Esos objetivos requieren que se satisfagan cuatro necesidades básicas:

- *Credibilidad*
En la sociedad total existe una necesidad de credibilidad en la información y en los sistemas de información.
- *Profesionalismo*
Existe una necesidad de individuos que puedan ser identificados claramente, por los clientes, empleadores y otras partes interesadas, como personas profesionales en el campo contable.
- *Calidad de los servicios*
Existe una necesidad de aseguramiento de que todos los servicios obtenidos de un contador profesional se lleven a cabo con los estándares más altos de desempeño.



- *Confianza*
Los usuarios de los servicios de los contadores profesionales deben ser capaces de sentir confianza de que existe una estructura conceptual de ética profesional que gobierne la prestación de esos servicios.

Principios fundamentales

15. Para lograr los objetivos de la profesión contable, los contadores profesionales tienen que observar una cantidad de pre-requisitos o principios fundamentales.

16. Los principios fundamentales son:

- *Integridad*
Un contador profesional debe ser honrado y honesto en el desempeño de los **servicios profesionales***
- *Objetividad*
Un contador profesional debe ser justo y no debe permitir prejuicios o sesgos, conflictos de interés o influencia de otros que menoscabe la objetividad.
- *Competencia profesional y debido cuidado*
Un contador profesional debe prestar servicios profesionales con debido cuidado, competencia y diligencia y tiene un deber continuo para mantener el conocimiento y las habilidades profesionales en el nivel requerido para asegurar que un cliente o empleador recibe la ventaja de servicios profesionales competentes basados en desarrollos actualizados en el ejercicio profesional, en la legislación y en las técnicas.
- *Confidencialidad*
Un contador profesional debe respetar la confidencialidad de la información obtenida en el curso del desempeño de los servicios profesionales y no debe usar o revelar cualesquiera de tal información sin autorización apropiada y específica, a menos que exista un derecho legal o profesional o un deber para hacerlo.
- *Comportamiento profesional*
Un contador profesional debe actuar de una manera consistente con la buena reputación de la profesión y abstenerse de cualquier conducta que pueda desacreditar la profesión. La obligación de abstenerse de cualquier conducta que pueda desacreditar la profesión requiere que las asociaciones miembro de IFAC consideren, cuando desarrollen requerimientos éticos, las responsabilidades de un contador profesional para con clientes, terceros, otros miembros de la profesión contable, personal, empleadores, y el público en general.
- *Estándares técnicos*
Un contador profesional debe llevar a cabo los servicios profesionales de acuerdo con los estándares técnicos y profesionales relevantes. Los contadores profesionales tienen un deber de cumplir con cuidado y habilidades, las instrucciones del cliente o empleador en cuanto sean compatibles con los requerimientos de integridad, objetividad y, en el caso de **contadores profesionales en ejercicio profesional**

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.



público*, independencia (ver Sección 8 abajo). Además, deben ajustarse a los estándares técnicos y profesionales promulgados por:

- IFAC (e.g., Estándares Internacionales de Auditoría)
- International Accounting Standards Committee*
- La asociación profesional del miembro u otro cuerpo regulador; y
- Legislación relevante.

El Código

17. Los objetivos, así como los principios fundamentales, son de naturaleza general y no tienen la intención de que sean usados para resolver los problemas éticos de un contador profesional en un caso específico. Sin embargo, el Código provee alguna orientación sobre la aplicación en la práctica de los objetivos y de los principios fundamentales en relación con una cantidad de situaciones típicas que se dan en la profesión contable.

18. El Código que se presenta abajo se divide en tres partes:

- La Parte A aplica a todos los contadores profesionales a menos que se especifique de otra manera.
- La Parte B aplica solamente a aquellos contadores profesionales en ejercicio profesional público.
- La Parte C aplica a los **contadores profesionales empleados***, y también puede aplicar, en las circunstancias apropiadas, a los contadores profesionales en ejercicio profesional público que se encuentren empleados.

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.

♦ A partir de Abril de 2001, IASC (International Accounting Standards Committee) fue reemplazado por IASB (International Accounting Standards Board) (N del t)

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.



PARTE A – APLICABLE A TODOS LOS CONTADORES PROFESIONALES

SECCION 1

Integridad y objetividad

- 1.1 Integridad implica no solamente honestidad sino trato justo y completamente veraz. El principio de objetividad le impone a todos los contadores profesionales la obligación de ser justos, intelectualmente honestos y libres de conflictos de intereses.
- 1.2 Los contadores profesionales sirven mediante capacidades muy diferentes y deben demostrar su objetividad en diversas circunstancias. Los contadores profesionales en ejercicio profesional público emprenden contratos de aseguramiento, y prestan servicios tributarios y otros de asesoría gerencial. Otros contadores profesionales preparan estados financieros como subordinados de otros, desempeñan servicios de auditoría interna, y sirven con capacidades de administración financiera en industria, comercio, sector público y educación. También educan y entrenan a quienes aspiran ingresar a la profesión. Independiente del servicio o capacidad, los contadores profesionales deben proteger la integridad de sus servicios profesionales, y mantener la objetividad en sus juicios.
- 1.3 Al seleccionar situaciones y prácticas que específicamente tienen que ver con requerimientos éticos relacionados con la objetividad, se debe prestar consideración adecuada a los siguientes factores:
- (a) Los contadores profesionales están expuestos a situaciones que implican la posibilidad de presiones que se ejercen sobre ellos. Esas presiones pueden menoscabar su objetividad.
 - (b) No es práctico definir y prescribir todas las situaciones en las que existen posibles presiones. Debe prevalecer la razonabilidad en el establecimiento de estándares para identificar las relaciones en las que es probable, o aparente, que se menoscabe la objetividad de un contador profesional.
 - (c) Se deben evitar relaciones que permitan prejuicios, sesgos o influencias de otros para menoscabar la objetividad.
 - (d) Los contadores profesionales tienen la obligación de asegurar que el personal vinculado a los servicios profesionales se adhiere al principio de objetividad.
 - (e) Los contadores profesionales no deben ni aceptar ni ofrecer regalos o entretenimientos de los que razonablemente se pueda considerar que tienen una influencia significativa e inapropiada en su juicio profesional o en el de aquellos con quienes tratan. Lo que constituye un regalo excesivo o una oferta de entretenimiento varía de país a país pero los contadores profesionales deben evitar circunstancias que puedan hacer que se deteriore su prestigio profesional.



SECCION 2

Solución de conflictos éticos

- 2.1 De tiempo en tiempo los contadores profesionales enfrentan situaciones que dan origen a conflictos de interés. Tales conflictos pueden surgir en una variedad de formas, desde dilemas relativamente triviales hasta el caso extremo de fraude y actividades ilegales similares. No es posible intentar convertir en elementos una lista comprensiva de verificación sobre los casos potenciales en los que pueden ocurrir conflictos de interés. El contador profesional constantemente debe estar consciente de y atento a los factores que dan origen a conflictos de interés. Se debe subrayar que una honesta diferencia de opinión entre un contador profesional y otra parte no constituye en sí misma un problema ético. Sin embargo, los factores y las circunstancias de cada caso requieren investigación por parte de los interesados.
- 2.2 Sin embargo, se reconoce que pueden existir factores particulares cuando las responsabilidades de un contador profesional entren en conflicto con exigencias internas o externas de un tipo o de otro. Por esa razón:
- Puede existir el peligro de presión por parte de un supervisor, **administrador**,* o socio dominante, o cuando existen relaciones familiares o personales que puedan dar origen a la posibilidad de presiones que sean ejercidas sobre ellos. Además, se deben desalentar las relaciones o intereses que pudieran influenciar, menoscabar o amenazar adversamente la integridad del contador profesional.
 - Se le puede solicitar a un contador profesional que actúe en contrario a los estándares técnicos y/o profesionales.
 - Puede darse disputa sobre lealtades divididas entre el superior del contador profesional y los estándares profesionales de conducta requeridos.
 - Puede surgir conflicto cuando se publica información errónea que puede ser ventajosa para el empleador o cliente y que puede no ser benéfica para el contador profesional como resultado de tal publicación.
- 2.3 En la aplicación de los estándares de conducta ética los contadores profesionales pueden encontrar problemas para identificar comportamientos no-éticos o en la solución de un conflicto ético. Cuando enfrentan problemas éticos significativos, los contadores profesionales deben seguir las políticas establecidas de la organización que los emplea para buscar una solución a tal conflicto. Si esas políticas no resuelven el conflicto ético, se debe considerar lo siguiente:
- Revisar el problema conflictivo con el superior inmediato. Si no se resuelve el problema con el superior inmediato y el contador profesional determina ir al siguiente nivel administrativo más alto, el superior inmediato debe ser notificado de la decisión. Si parece que el superior está implicado en el problema conflictivo, el contador profesional debe llevar el problema al siguiente nivel más alto de la administración. Cuando el superior inmediato es el Director Ejecutivo Jefe (o equivalente) el siguiente nivel más alto de revisión puede ser el Comité Ejecutivo, el Consejo de Directores, los Directores No-Ejecutivos, los Fideicomisarios, el Comité Administrativo de los Socios o los Accionistas.

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.



- Buscar consejo o asesoría, sobre una base confidencial, con un asesor independiente o con la asociación profesional contable aplicable, para obtener un entendimiento sobre los cursos de acción posibles.
 - Si permanece el conflicto ético luego de haber agotado completamente todos los niveles internos de revisión, el contador profesional como última alternativa puede no tener otro recurso sobre asuntos significativos (e.g., fraude) que renunciar y presentar un memorando de información a un representante apropiado de esa organización.
- 2.4 Adicional a lo anterior, en algunos países las leyes, regulaciones o estándares profesionales locales pueden requerir que ciertos asuntos serios sean reportados a un cuerpo externo tal como una autoridad de cumplimiento forzoso o supervisora.
- 2.5 Cualquier contador profesional que se encuentre en una posición principal debe esforzarse por asegurar que dentro de la organización que lo emplea se establecen políticas para buscar la solución de conflictos éticos.
- 2.6 Las asociaciones miembro están urgidas para que aseguren que está disponible la consejería y la asesoría para los miembros que experimenten conflictos éticos.

SECCION 3

Competencia profesional

- 3.1 Los contadores profesionales no deben presentarse a sí mismos como que tienen la experticia o la experiencia que no poseen.
- 3.2 La competencia profesional se puede dividir en dos fases separadas:

(a) Consecución de la competencia profesional

El logro de la competencia profesional requiere inicialmente un estándar alto de educación general seguido por educación, entrenamiento, y exámenes específicos en temas profesionales relevantes y, ya sea que esté prescrito o no, un período de experiencia de trabajo. Este debe ser el patrón normal de desarrollo para un contador profesional.

(b) Mantenimiento de la competencia profesional

(i) El mantenimiento de la competencia profesional requiere una conciencia continua sobre los desarrollos que se dan en la profesión contable, incluyendo los pronunciamientos nacionales e internacionales relevantes en contabilidad, auditoría, y otras regulaciones y requerimientos estatutarios relevantes.

(ii) Un contador profesional debe adoptar un programa diseñado para asegurar control de calidad en el desempeño de servicios profesionales consistentes con los pronunciamientos nacionales e internacionales apropiados.



SECCION 4

Confidencialidad

- 4.1 Los contadores profesionales tienen la obligación de respetar la confidencialidad de la información sobre los asuntos de un cliente o empleador conocidos en el curso de los servicios profesionales. El deber de confidencialidad continúa aún después de terminar la relación entre el contador profesional y el cliente o empleado.
- 4.2 La confidencialidad debe ser observada siempre por parte del contador profesional a menos que una autoridad específica haya dado origen a revelar información o que exista un deber legal o profesional de revelar.
- 4.3 Los contadores profesionales tienen la obligación de asegurar que el personal bajo su control, así como las personas de quienes se obtiene asesoría y asistencia, respetan el principio de confidencialidad.
- 4.4 La confidencialidad no es solamente un asunto de revelación de información. También requiere que un contador profesional que obtiene información en el curso del desempeño de los servicios profesionales ni use ni parezca que use esa información para ventaja personal o para ventaja de un tercero.
- 4.5 Un contador profesional tiene acceso a mucha información confidencial sobre los asuntos de un cliente o empleador, asuntos que de otra manera no se revelan al público. Por consiguiente, se espera que el contador profesional no haga, a otras personas, revelaciones no-autorizadas. Esto no aplica a la revelación de tal información en orden a cumplir apropiadamente la responsabilidad del contador profesional de acuerdo con los estándares de la profesión.
- 4.6 Es de interés público y de la profesión que se definan los estándares de la profesión relacionados con la confidencialidad y que se dé orientación sobre la naturaleza y extensión del deber de confidencialidad y de las circunstancias en que se puede permitir o requerir la revelación de información adquirida en el curso de la prestación de servicios profesionales.
- 4.7 Sin embargo, se debe reconocer que la confidencialidad de la información hace parte de estatutos o de legislación consuetudinaria[♦] y por consiguiente los requerimientos éticos detallados sobre el particular dependerán de la legislación del país de cada asociación miembro.
- 4.8 Los siguientes son ejemplos de los puntos que se deben considerar en la determinación de si se puede revelar información confidencial:
 - (a) Cuando está autorizada la revelación. Cuando el cliente o empleador da autorización para revelar, se deben considerar los intereses de todas las partes incluyendo terceros cuyos intereses se pueden afectar.
 - (b) Cuando la revelación es requerida por ley. Son ejemplos de cuándo un contador profesional es requerido por ley para que revele información confidencial:
 - (i) Para producir documentos o para dar evidencia en el curso de procesos legales; y

[♦] En el original: 'common law'. Hace referencia al sistema legal anglo-sajón (N del t)



- (ii) Para revelar a las autoridades públicas apropiadas las infracciones a la ley que salen a la luz.

(c) Cuando existe deber o derecho profesional para revelar:

- (i) Para cumplir con estándares técnicos y requerimientos éticos; tal revelación no es contraria a esta sección;
- (ii) Para proteger el interés profesional de un contador profesional en procesos legales;
- (iii) Para cumplir con la revisión de calidad (o de pares) de una asociación miembro o de un cuerpo profesional; y
- (iv) Para responder a una indagación o investigación realizada por una asociación miembro o por un cuerpo regulador.

4.9 Cuando el contador profesional ha determinado que se puede revelar esa información confidencial, se deben considerar los siguientes puntos:

- Si se conocen o no y si se justifican o no todos los hechos relevantes, en la extensión en que sea práctico hacerlo; cuando la situación implica hechos u opiniones no justificados, se debe usar el juicio profesional en la determinación del tipo de revelación a realizar, si la hay;
- Qué tipo de comunicación se espera y el destinatario; en particular, el contador profesional debe satisfacerse de que las partes a quienes se dirige la comunicación son receptores apropiados y tienen la responsabilidad para actuar sobre ello; y
- Si el contador profesional incurrirá o no en obligaciones legales al hacer una comunicación, así como las consecuencias que de ello se deriva.

En tales situaciones, los contadores profesionales deben considerar la necesidad de consultar asesores legales y/o la(s) organización(es) profesional(es) interesadas.

SECCION 5

Ejercicio profesional tributario

5.1 De un contador profesional que presta servicios tributarios se espera que coloque a su cliente o empleador en la mejor posición, provisto que el servicio es prestado con competencia profesional, lo cual de ninguna manera menoscaba la integridad y la objetividad, y en la opinión de que el contador profesional es consistente con la ley. La duda se puede resolver a favor del cliente o empleador si existe soporte razonable para la posición.

5.2 Un contador profesional no debe generar en el cliente o empleador la expectativa o el aseguramiento de que la declaración tributaria preparada o la asesoría tributaria prestada están exentas de modificaciones. En lugar de ello, el contador profesional debe asegurarse de que el cliente o empleador es consciente de las limitaciones vinculadas a la asesoría y a los



servicios tributarios de manera que ellos no interpreten equivocadamente una expresión de opinión como la afirmación de un hecho.

- 5.3 Un contador profesional que realiza o ayuda a la preparación de una declaración tributaria debe asesorar al cliente o empleador respecto de que la responsabilidad por el contenido de la declaración cae principalmente en el cliente o empleador. El contador profesional debe dar los pasos necesarios para asegurar que la declaración tributaria se prepara apropiadamente sobre la base de la información recibida.
- 5.4 La asesoría o las opiniones tributarias de consecuencias materiales que se dan a un cliente o empleador se deben registrar, ya sea en la forma de una carta o en un memorando para los archivos.
- 5.5 Un contador profesional no se debe asociar con cualquier declaración o comunicación en la cual exista razón para creer que:
- (a) Contiene una declaración falsa o errónea;
 - (b) Contiene declaraciones o información suministrada imprudentemente o sin un conocimiento real sobre si es verdadera o falsa; o
 - (c) Omite u oscurece información requerida y tales comisiones u oscurecimientos harían equivocar a las autoridades tributarias.
- 5.6 Un contador profesional puede preparar declaraciones tributarias que impliquen el uso de estimados si tal uso es aceptado generalmente o si en las circunstancias dadas no es práctico obtener datos exactos. Cuando se usan estimados, se deben presentar como tales de manera que se evite implicar mayor exactitud que la que existe. El contador profesional debe satisfacerse de que las cantidades estimadas son razonables dentro de las circunstancias.
- 5.7 En la preparación de una declaración tributaria, un contador profesional ordinariamente puede confiar en la información suministrada por el cliente o empleador provisto que la información parece razonable. Si bien no se requiere el examen o la revisión de los documentos o de la otra evidencia que soporta la información, el contador profesional debe fomentar, cuando es apropiado, que se provea tal soporte de los datos.

Además, el contador profesional:

- (a) Debe hacer uso de las declaraciones del cliente correspondientes a los años anteriores, si es factible;
 - (b) Si se requiere, hacer las indagaciones razonables cuando la información presentada parezca incorrecta o incompleta; y
 - (c) Debe hacer referencia a los libros y registros de las operaciones del negocio.
- 5.8 Cuando un contador profesional se entera de un error o de una omisión materiales en una declaración tributaria correspondiente a un año anterior (con el cual el contador profesional puede o no haber estado asociado), o de la falla en presentar una declaración tributaria requerida, el contador profesional tiene la responsabilidad de:
- (a) Asesorar con prontitud al cliente o empleador sobre el error u omisión y recomendar que se haga esa revelación a las autoridades tributarias. Normalmente, el contador profesional



no está obligado a informar a las autoridades tributarias, y tampoco puede hacerlo sin permiso.

- (b) Si el cliente o empleador no corrige el error, el contador profesional:
- (i) Debe informar al cliente o empleador de que no es posible trabajar para él con vinculación a esa declaración tributaria u otra información relacionada que se haya presentado a las autoridades; y
 - (ii) Debe considerar si continúa asociado con el cliente o empleador en cualquier capacidad que sea consistente con las responsabilidades profesionales.
- (c) Si el contador profesional concluye que se puede continuar una relación profesional con el cliente o empleador, se deben dar todos los pasos razonables para asegurar que en las declaraciones tributarias subsecuentes no se repita el error.
- (d) En algunos países, los requerimientos profesionales o estatutarios pueden hacer necesario que el contador profesional informe a las autoridades tributarias de que ya no existe ninguna relación con la declaración tributaria o con otra información implicada y de que ha cesado en actuar para el cliente o empleador. En esas circunstancias, el cliente o empleador debe avisar al cliente o empleador sobre la posición, antes de informar a las autoridades, y no debe dar información adicional a las autoridades sin el consentimiento del cliente o empleador, a menos que le sea requerido hacerlo por ley.

SECCION 6

Actividades más allá de las fronteras

- 6.1 Cuando se considera la aplicación de los requerimientos éticos en las actividades más allá de las fronteras,[♦] pueden surgir una cantidad de situaciones. Si un contador profesional es miembro de la profesión en solamente un país o si también es miembro de la profesión en el país donde está desempeñando los servicios no debe afectar la manera de manejar cada situación.
- 6.2 Un contador profesional calificado en un país puede residir en otro país o puede visitar temporalmente ese país para desempeñar servicios. En todas las circunstancias, el contador profesional debe llevar a cabo los servicios profesionales de acuerdo con los estándares técnicos y los requerimientos éticos, relevantes. Los estándares técnicos particulares que se deben seguir no se tratan en esta sección. Sin embargo, en todos los otros aspectos, el contador profesional se debe guiar por los requerimientos éticos establecidos abajo.
- 6.3 Cuando un contador profesional desempeña servicios en un país diferente de su país de residencia y existen diferencias sobre asuntos específicos entre los requerimientos éticos de los dos países, se deben aplicar las siguientes disposiciones:
- (a) Cuando los requerimientos éticos del país en el cual se están desempeñando los servicios son menos estrictos que el Código de Ética de IFAC, entonces se debe aplicar el Código de Ética de IFAC.

[♦] La expresión original es: 'Cross Border Activities', la cual es de carácter técnico (N del t)



- (b) Cuando los requerimientos éticos del país en el cual se están desempeñando los servicios son más estrictos que el Código de Ética de IFAC, entonces se deben aplicar los requerimientos éticos del país en el cual se están desempeñando los servicios.
- (c) Cuando los requerimientos éticos del país de residencia son obligatorios para los servicios desempeñados por fuera de ese país y son más estrictos que los establecidos en (a) y (b) arriba, entonces se deben aplicar los requerimientos éticos del país de residencia. (En el caso de la publicidad y oferta de servicios más allá de las fronteras, ver también la sección 14, párrafos 14.4 y 14.5 abajo).

SECCION 7

Publicidad*

- 7.1 En el mercadeo y promoción de sí mismos y de su trabajo, los contadores profesionales no deben:
- (a) Usar medios que desprestigien la profesión;
 - (b) Hacer merecimientos exagerados por los servicios que son capaces de ofrecer, por las calificaciones que poseen, o por la experiencia que han obtenido; y
 - (c) Denigrar del trabajo de otros contadores.

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.



PARTE B – APLICABLE A LOS CONTADORES PROFESIONALES EN EJERCICIO PROFESIONAL PÚBLICO

SECCION 8

Independencia

- 8.1 Es de interés público y, por consiguiente, requerimiento de este Código de Ética, que los miembros de los **equipos de aseguramiento**^{*}, las firmas y, cuando sea aplicable, las **redes de firmas**^{*} sean independientes de los **clientes de aseguramiento**^{*}.
- 8.2 Los contratos de aseguramiento tienen la intención de enriquecer la credibilidad de la información sobre una materia sujeto mediante la evaluación de si la materia sujeto está conforme, en todos los aspectos materiales, con un criterio confiable. El Estándar Internacional sobre Contratos de Aseguramiento emitido por el International Auditing Practices Committee describe los objetivos y los elementos de los contratos de aseguramiento para proveer un nivel de aseguramiento ya sea alto o moderado. El International Auditing Practices Committee también emitió estándares específicos para ciertos contratos de aseguramiento. Por ejemplo, los Estándares Internacionales de Auditoría proveen estándares específicos de auditoría (aseguramiento de nivel alto) y revisión (aseguramiento de nivel moderado) de los estados financieros.

Los párrafos 8.3 a 8.6 se toman del Estándar Internacional sobre Contratos de Aseguramiento y describen la naturaleza de un contrato de aseguramiento. Esos párrafos se presentan aquí solamente para describir la naturaleza de un contrato de aseguramiento. Para obtener un entendimiento completo de los objetivos y elementos de un contrato de aseguramiento es necesario referirse al texto completo contenido en el Estándar Internacional sobre Contratos de Aseguramiento.

- 8.3 Si un contrato particular es un contrato de aseguramiento dependerá de si muestra todos los elementos siguientes:
- (a) Una relación con terceros que implique:
 - (i) Un contador profesional;
 - (ii) Una parte responsable; y
 - (iii) Un usuario destinatario;
 - (b) Una materia sujeto;
 - (c) Un criterio confiable;
 - (d) Un proceso de contratación; y

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.



(e) Una conclusión.

La parte responsable y el usuario destinatario a menudo hacen parte de organizaciones separadas pero no necesariamente ocurre así. Una parte responsable y un usuario destinatario pueden hacer parte de la misma organización. Por ejemplo, un cuerpo gubernamental puede buscar aseguramiento sobre la información suministrada por un componente de esa organización. La relación entre la parte responsable y el usuario destinatario requiere ser vista en el contexto de un contrato específico.

8.4 Existe un rango amplio de contratos para proveer un nivel alto o moderado de aseguramiento. Tales contratos pueden incluir:

- Contratos para reportar sobre un rango amplio de materias sujeto que cubren información financiera y no-financiera;
- Contratos de atestación y de presentación directa de reportes;
- Contratos para reportar interna y externamente; y
- Contratos en el sector privado y en el sector público.

8.5 La materia sujeto de un contrato de aseguramiento puede tomar muchas formas, tales como las siguientes:

- Datos (por ejemplo, información histórica o prospectiva, información estadística, indicadores de desempeño);
- Sistemas y procesos (por ejemplo, controles internos); o
- Comportamiento (por ejemplo, gobierno corporativo, cumplimiento con las regulaciones, prácticas de recursos humanos).

8.6 No todos los contratos desempeñados por contadores profesionales son contratos de aseguramiento. Otros contratos frecuentemente desempeñados por contadores profesionales y que no son contratos de aseguramiento, incluyen:

- Procedimientos de acuerdo convenido;
- Compilación de información financiera o de otro tipo;
- Preparación de declaraciones tributarias cuando no se expresa conclusión, y consultoría tributaria;
- Consultoría gerencial; y
- Otros servicios de asesoría.

8.7 Esta sección del Código de Ética (esta sección) provee una estructura conceptual, construida a partir de principios, para identificar, evaluar y responder a lo que amenaza la independencia. La estructura conceptual establece los principios que los miembros de los equipos de aseguramiento, las firmas, y las redes de firmas deben usar para identificar las amenazas a la independencia, evaluar el significado de esas amenazas, y, si las amenazas son diferentes de



aquellas claramente insignificantes, identificar y aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. Se requiere juicio para determinar qué salvaguardas aplicar. Algunas salvaguardas pueden eliminar la amenaza mientras que otras la pueden reducir a un nivel aceptable. Esta sección requiere que los miembros de los equipos de aseguramiento, las firmas, y las redes de firmas apliquen los principios a las circunstancias particulares bajo consideración. Los ejemplos que se presentan tienen la intención de ilustrar la aplicación de los principios contenidos en esta sección, pero no buscan, ni se deben interpretar como, que sean una lista exhaustiva de todas las circunstancias que puedan generar amenazas a la independencia. En consecuencia, no es suficiente que un miembro de un equipo de aseguramiento, una firma o una red de firmas cumpla solamente con los ejemplos presentados, dado que deben aplicar los principios contenidos en esta sección a las circunstancias particulares que enfrentan.

Un enfoque conceptual sobre la independencia

8.8 La independencia requiere:

(a) Independencia de la mente:

El estado de la mente que permite la provisión de una opinión sin ser afectado por influencias que comprometan el juicio profesional, permitiéndole a un individuo que actúe con integridad, y ejerza objetividad y escepticismo profesional.

(b) Independencia en la apariencia:

El evitar hechos y circunstancias que sean tan significativos de manera que un tercero razonable e informado, que tenga conocimiento de toda la información relevante, incluyendo las salvaguardas aplicadas, concluiría razonablemente que se ha comprometido la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de una firma, o de un miembro del equipo de aseguramiento.

8.9 Por sí mismo, el uso de la palabra “independencia” puede conducir a interpretaciones equivocadas. Aislada, la palabra puede conducir a que los observadores supongan que una persona que ejerce juicio profesional tiene que ser libre de toda relación económica, financiera o de otro tipo. Esto es imposible, en la medida en que cada miembro de la sociedad tiene relaciones con otros. Por consiguiente, el significado de las relaciones económicas, financieras y de otro tipo también se debe evaluar a la luz de lo que un tercero razonable e informado, que tenga conocimiento de toda la información razonable, concluiría razonablemente.

8.10 Pueden ser relevantes circunstancias muy diferentes, o la combinación de circunstancias, y de acuerdo con ello es imposible definir cada situación que genere amenazas a la independencia, así como especificar la acción mitigante apropiada que se deba tomar. Además, puede diferir la naturaleza de los contratos de aseguramiento y en consecuencia pueden existir diferentes amenazas, requiriendo la aplicación de distintas salvaguardas. Una estructura conceptual que requiera que las firmas y los miembros de los equipos de aseguramiento identifiquen, evalúen y direccionen las amenazas a la independencia, más que cumplir solamente con un conjunto de reglas específicas que pueden ser arbitrarias, es, por consiguiente, de interés público.

8.11 Esta sección se basa en tal enfoque conceptual, uno que tiene en cuenta las amenazas a la independencia, las salvaguardas aceptadas, y el interés público. Bajo este enfoque, las



firmas y los miembros de los equipos de aseguramiento tienen la obligación de identificar y evaluar las circunstancias y las relaciones que generan amenazas a la independencia y tomar las acciones apropiadas para eliminar esas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas. Además de identificar y evaluar las relaciones entre la firma, las redes de firmas, los miembros del equipo de aseguramiento y el cliente de aseguramiento, se debe considerar si las relaciones entre los individuos externos al equipo de aseguramiento y el cliente de aseguramiento generan amenazas a la independencia.

- 8.12 Esta sección provee una estructura conceptual de los principios que los miembros de los equipos de aseguramiento, las firmas, y las redes de firmas deben usar para identificar las amenazas a la independencia, evaluar el significado de esas amenazas y, si las amenazas son diferentes de aquellas claramente insignificantes, identificar y aplicar las salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, de manera que no se comprometan la independencia de la mente y la independencia en la apariencia.
- 8.13 Los principios contenidos en esta sección aplican a todos los contratos de aseguramiento. La naturaleza de las amenazas a la independencia y las salvaguardas aplicables que son necesarias para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable difieren dependiendo de las características del contrato individual: ya se trate que el contrato de aseguramiento sea un **contrato de auditoría** u otro tipo de contrato; y en el caso de un contrato de aseguramiento que no es un contrato de auditoría, del propósito, la materia sujeto y los usuarios destinatarios del reporte. Una firma debe, por consiguiente, evaluar las circunstancias relevantes, la naturaleza del contrato de aseguramiento y las amenazas a la independencia, al decidir si es apropiado aceptar o continuar un contrato, lo mismo que la naturaleza de las salvaguardas requeridas y si un individuo particular debe ser miembro del equipo de aseguramiento.
- 8.14 Los contratos de auditoría proveen aseguramiento a un rango amplio de usuarios potenciales; en consecuencia, además de la independencia de la mente, es de particular significado la independencia en la apariencia. De acuerdo con ello, de los **clientes de auditoría**, los miembros del equipo de aseguramiento, la firma y la red de firmas se requiere que sean independientes del cliente de auditoría. En el caso de los contratos de aseguramiento prestados a clientes de aseguramiento de no-auditoría, los miembros del equipo de aseguramiento y la firma requieren consideraciones similares para que sean independientes del cliente de aseguramiento de no-auditoría. En el caso de esos contratos, se debe prestar atención a cualesquiera amenazas por las cuales la firma tenga razones para creer que se puedan crear mediante los intereses y relaciones de la red de firmas.
- 8.15 En el caso de un reporte de aseguramiento para un cliente de aseguramiento de no-auditoría, restringido expresamente para el uso de usuarios identificados, se considera que los usuarios del reporte son conocedores del propósito, la materia sujeto y las limitaciones del reporte, dada su participación en el establecimiento de la naturaleza y el alcance de las instrucciones de la empresa para prestar los servicios, incluyendo el criterio con el cual se evalúa la materia sujeto. Este conocimiento, así como la habilidad enriquecida de la firma para comunicar sobre las salvaguardas a todos los usuarios del reporte, incrementa la efectividad de las salvaguardas para la independencia en la apariencia. La firma tiene que tener en cuenta esas circunstancias al evaluar las amenazas a la independencia y al aplicar las salvaguardas necesarias para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. Al evaluar la independencia de los miembros de un equipo de aseguramiento y su **familia cercana*** e

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.



inmediata, como mínimo, será necesario aplicar las disposiciones contenidas en esta sección. Además, si la firma tiene un **interés financiero*** material, ya sea directo o indirecto, en el cliente de aseguramiento, la amenaza auto-interesada creada sería tan significativa que ninguna salvaguarda podría reducir la amenaza a un nivel aceptable. Puede ser suficiente la consideración limitada de cualesquiera amenazas creadas por los intereses y las relaciones de las redes de firmas.

8.16 De acuerdo con ello:

- Para los contratos de aseguramiento provistos para un cliente de auditoría, se requiere que los miembros del equipo de aseguramiento, la firma y las redes de firmas sean independientes del cliente;
- Para los contratos de aseguramiento provistos para clientes que no son clientes de auditoría, cuando el reporte no está restringido expresamente para uso por parte de usuarios identificados, se requiere que los miembros del equipo de aseguramiento y la firma sean independientes del cliente; y
- Para los contratos de aseguramiento provistos para clientes que no son clientes de auditoría, cuando el reporte de aseguramiento está restringido expresamente para uso por parte de usuarios identificados, se requiere que los miembros del equipo de aseguramiento sean independientes del cliente. Además, la firma no debe tener un **interés financiero directo o indirecto*** en el cliente.

Esos requerimientos para los contratos de aseguramiento se ilustran como sigue:

Cliente	Tipo de contrato de aseguramiento		
	Auditoría	No-auditoría de uso no-restringido	No-auditoría de uso restringido
Cliente de Auditoría	Equipo de aseguramiento, firma y red de firmas		
Cliente de aseguramiento de no-auditoría		Equipo de aseguramiento y firma	Equipo de aseguramiento y firma que no tiene interés financiero

8.17 Las amenazas y las salvaguardas que se identifican en esta sección se discuten generalmente en el contexto de los intereses o relaciones que se dan entre la firma, la red de firmas, un miembro del equipo de aseguramiento y el cliente de aseguramiento. En el caso de un cliente que cotiza en bolsa de valores, a la firma y a cualquier red de firmas se les requiere que consideren los intereses y las relaciones que incluyen las entidades relacionadas de ese cliente. Idealmente, esas entidades y esos intereses y relaciones se deben identificar de

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.
 * Para definiciones ver las páginas 7 a 11.



antemano. Para todos los otros clientes de aseguramiento, cuando el equipo de aseguramiento tiene razón para considerar que una **entidad relacionada*** de tal cliente de aseguramiento es relevante para la evaluación de la independencia de la firma para con el cliente, el equipo de aseguramiento debe considerar a esa entidad relacionada cuando evalúa la independencia y aplicar las salvaguardas apropiadas.

8.18 La evaluación de las amenazas a la independencia y de la acción subsecuente se deben soportar mediante evidencia obtenida antes de aceptar el contrato y mientras se está desempeñando. La obligación de realizar tal evaluación y de tomar las acciones que surgen cuando una firma, una red de firmas o un miembro del equipo de aseguramiento conocen, o se podría razonablemente esperar que conozcan, de circunstancias o relaciones que puedan comprometer la independencia. Pueden existir ocasiones en las que la firma, una red de firmas o un individuo violen inadvertidamente esta sección. Si ocurre tal violación inadvertida, generalmente no comprometería la independencia en relación con un cliente de aseguramiento provisto que la firma tiene en funcionamiento las políticas y los procedimientos apropiados de control de calidad para promover la independencia y para que, una vez descubierta, la violación sea corregida prontamente y se apliquen cualesquiera de las salvaguardas necesarias.

8.19 A través de toda esta sección, se hace referencia a amenazas significativas y claramente insignificantes en la evaluación de la independencia. Al considerar la significancia de cualquier asunto particular, se deben tener en cuenta factores cualitativos así como cuantitativos. Un asunto se debe considerar claramente insignificante solamente si se le considera a la vez tanto trivial como carente de consecuencias.

Objetivo y estructura de esta sección

8.20 El objetivo de esta sección es asistir a las firmas y a los miembros de los equipos de aseguramiento a:

- (a) Identificar las amenazas a la independencia;
- (b) Evaluar si esas amenazas son claramente insignificantes; y
- (c) En los casos en que las amenazas no son claramente insignificantes, identificar y aplicar las salvaguardas apropiadas para eliminar o reducir las amenazas a un nivel aceptable.

En las situaciones en que no están disponibles salvaguardas para reducir la amenaza a un nivel aceptable, las únicas acciones posibles son eliminar las actividades o intereses que generan la amenaza, o negarse a aceptar o continuar el contrato de aseguramiento.

8.21 Esta sección esboza las amenazas a la independencia (parágrafos 8.28 a 8.33). Luego analiza las salvaguardas capaces de eliminar esas amenazas o de reducirlas a un nivel aceptable (parágrafos 8.34 a 8.47). Concluye con algunos ejemplos sobre cómo aplicar este enfoque conceptual a circunstancias y relaciones específicas. Los ejemplos discuten amenazas a la independencia que pueden ser generadas por circunstancias y relaciones específicas (parágrafos 8.100 y siguientes). Se usa el juicio profesional para determinar las salvaguardas apropiadas para eliminar las amenazas a la independencia o para reducirlas a un nivel aceptable. En ciertos ejemplos, las amenazas a la independencia son tan significativas que las únicas acciones posibles son eliminar las actividades o intereses que

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.



generan la amenaza, o negarse a aceptar o continuar el contrato de aseguramiento. En otros ejemplos, la amenaza se puede eliminar o reducir a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas. Los ejemplos no tienen la intención de ser totalmente inclusivos.

- 8.22 Cuando se identifican amenazas a la independencia que no son claramente insignificantes, y la firma decide aceptar o continuar el contrato de aseguramiento, se debe documentar la decisión. La documentación debe incluir una descripción de las amenazas identificadas y las salvaguardas aplicadas para eliminar o reducir las amenazas a un nivel aceptable.
- 8.23 La evaluación de la significancia de cualquier amenaza a la independencia y de las salvaguardas necesarias para reducir cualquier amenaza a un nivel aceptable, tiene en cuenta el interés público. Ciertas entidades pueden ser de interés público significativo porque, como resultado de sus negocios, de su tamaño o de su posición corporativa tienen un rango amplio de accionistas. Ejemplos de tales entidades pueden incluir compañías que cotizan en bolsas de valores, instituciones de crédito, compañías de seguros, y fondos de pensiones. Dado el fuerte interés público en los estados financieros de las entidades que cotizan en bolsas de valores, ciertos párrafos de esta sección tratan asuntos adicionales que son relevantes para la auditoría de las entidades que cotizan en bolsas de valores. Se debe prestar atención a la aplicación de los principios señalados en esta sección en relación con la auditoría de las entidades que cotizan en bolsas de valores frente a otros clientes de auditoría que pueden ser de interés público significativo.

Perspectivas nacionales

- 8.24 Esta sección establece una estructura conceptual para los requerimientos de independencia para los contratos de aseguramiento, la cual constituye el estándar internacional sobre el cual se deben basar los estándares nacionales. De acuerdo con ello, a ninguna asociación o firma miembro se les permite aplicar estándares menos exigentes que los establecidos en esta sección.

Sin embargo, cuando por ley o regulación, a las asociaciones o firmas miembro se les prohíbe cumplir ciertas partes de esta sección, deben cumplir con todas las otras partes de esta sección.

- 8.25 Ciertos ejemplos contenidos en esta sección señalan cómo se aplican los principios a los contratos de auditoría de una **entidad que cotiza en bolsas de valores***. Cuando una asociación miembro escoge no diferenciar entre los contratos de auditoría de una entidad que cotiza en bolsa de valores y los otros contratos de auditoría, los ejemplos que se relacionan con los contratos de auditoría de una entidad que cotiza en bolsa de valores se deben considerar para aplicarlos a todos los contratos de auditoría.
- 8.26 Cuando una firma dirige un contrato de aseguramiento de acuerdo con el Estándar Internacional de Contratos de Aseguramiento o con estándares específicos para contratos de aseguramiento emitidos por el International Auditing Practices Committee tales como una auditoría o una revisión de estados financieros de acuerdo con los Estándares Internacionales de Auditoría, los miembros del equipo de aseguramiento y la firma deben cumplir con esta sección a menos que por ley o regulación les esté prohibido cumplir con ciertas partes de esta sección. En tales casos, los miembros del equipo de aseguramiento y la firma deben cumplir con todas las otras partes de esta sección.

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.



8.27 Algunos países y culturas pueden establecer, ya sea por legislación o por práctica común, definiciones de las relaciones, diferentes a las que se usan en esta sección. Por ejemplo, algunos legisladores o reguladores nacionales pueden haber prescrito listas de individuos que se deben considerar como familia estrecha, listas que difieren de la definición contenida en esta sección. Las firmas, las redes de firmas y los miembros de los equipos de aseguramiento deben ser conscientes de esas diferencias y cumplir las más exigentes.

Amenazas a la independencia

8.28 La independencia es afectada potencialmente por amenazas de auto-interés, auto-revisión, abogacía[♦], familiaridad e intimidación.

8.29 “La amenaza de auto-interés” ocurre cuando una firma o un miembro del equipo de aseguramiento se pudiera beneficiar de un interés financiero en, u otro auto-interés entra en conflicto con, un cliente de aseguramiento.

Ejemplos de circunstancias que pueden generar esta amenaza incluyen, pero no están limitados a:

- (a) Un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en un cliente de aseguramiento;
- (b) Un préstamo o una garantía a o de un cliente de aseguramiento o de sus **directores o ejecutivos**;
- (c) Dependencia indebida respecto de los honorarios totales recibidos de un cliente de aseguramiento;
- (d) Afectación sobre la posibilidad de perder el contrato;
- (e) Tener una estrecha relación de negocios con un cliente de aseguramiento;
- (f) Potencialidad de empleo con un cliente de aseguramiento; y
- (g) Honorarios contingentes relacionados con los contratos de aseguramiento.

8.30 “La amenaza de auto-revisión” ocurre cuando (1) cualquier producto o juicio de un contrato de aseguramiento previo o de un contrato de no-aseguramiento previo requiere ser vuelto a evaluar con el fin de conseguir conclusiones sobre el contrato de aseguramiento o (2) cuando un miembro del equipo de aseguramiento previamente fue director o ejecutivo del cliente de aseguramiento, o fue un empleado que se encontraba en posición de ejercer influencia directa o significativa sobre la materia sujeto del contrato de aseguramiento.

Ejemplos de circunstancias que pueden generar esta amenaza incluyen, pero no están limitados a:

[♦] Abogacía, en el sentido de abogar por algo, defender. La idea es que la independencia no necesita que se le defienda, dado que de alguna manera tiene que ser obvia. Por eso el texto hace referencia a que “una persona razonable e informada...pueda concluir de manera razonable...” (N del t)

^{*} Para definiciones ver las páginas 7 a 11.



- (a) Un miembro del equipo de aseguramiento ha sido, o fue recientemente, director o ejecutivo del cliente de aseguramiento;
- (b) Un miembro del equipo de aseguramiento ha sido, o fue recientemente, empleado del cliente de aseguramiento en una posición para ejercer influencia directa y significativa sobre la materia sujeto del contrato de aseguramiento;
- (c) Desempeñar servicios para un cliente de aseguramiento que afecta directamente la materia sujeto del contrato de aseguramiento; y
- (d) Preparación de datos originales usados para generar estados financieros o para la preparación de otros registros que constituyen la materia sujeto del contrato de aseguramiento.

8.31 “La amenaza de abogacía” ocurre cuando una firma, o un miembro del equipo de aseguramiento, promueve, o puede percibirse que promueva, una posición u opinión del cliente de aseguramiento hasta el punto que se pueda comprometer, o se pueda percibir que se comprometa, la objetividad. Tal puede ser el caso si una firma o un miembro del equipo de aseguramiento subordinara su juicio al del cliente.

Ejemplos de circunstancias que pueden generar esta amenaza incluye, pero no están limitados a:

- (a) Transar, o ser promotor de, acciones u otros títulos valor de un cliente de aseguramiento; y
- (b) Actuar como defensor de un cliente de aseguramiento en litigios o en solución de conflictos con terceros.

8.32 “La amenaza de familiaridad” ocurre cuando, por virtud de una relación estrecha con un cliente de aseguramiento, sus directores, ejecutivos o empleados, una firma o un miembro del equipo de aseguramiento se vuelve demasiado comprensivo con los intereses del cliente.

Ejemplos de circunstancias que pueden generar esta amenaza incluyen, pero no están limitados a:

- (a) Un miembro del equipo de aseguramiento que tiene a un miembro de su **familia inmediata**^{*} o a un miembro de su familia cercana que es director o ejecutivo del cliente de aseguramiento;
- (b) Un miembro del equipo de aseguramiento que tiene a un miembro de su familia inmediata o a un miembro de su familia cercana que, como empleado del cliente de aseguramiento, se encuentra en posición de ejercer influencia directa y significativa sobre la materia sujeto del contrato de aseguramiento;
- (c) Un socio antiguo de la firma que es director, ejecutivo del cliente de aseguramiento o empleado en posición de ejercer influencia directa y significativa sobre la materia sujeto del contrato de aseguramiento;

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.



- (d) Asociación larga de un miembro principal del equipo de aseguramiento con el cliente de aseguramiento; y
- (e) Aceptación de regalos o de hospitalidad, a menos que el valor sea claramente insignificante, del cliente de aseguramiento, sus directores, ejecutivos o empleados.

8.33 “La amenaza de intimidación” ocurre cuando un miembro del equipo de aseguramiento puede ser disuadido de actuar objetivamente y de ejercer el escepticismo profesional mediante amenazas, actuales o percibidas, recibidas de los directores, ejecutivos o empleados de un cliente de aseguramiento.

Ejemplos de circunstancias que pueden generar esta amenaza incluyen, pero no están limitados a:

- (a) Amenaza de sustitución como causa de un desacuerdo con la aplicación de un principio de contabilidad; y
- (b) Presión para reducir inapropiadamente la extensión del trabajo desempeñado, en orden a reducir los honorarios.

Salvaguardas

8.34 La firma y los miembros del equipo de aseguramiento tienen la responsabilidad de mantener la independencia teniendo en cuenta en el contexto en el cual ejercen profesionalmente, las amenazas a la independencia y las salvaguardas disponibles para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.

8.35 Cuando se identifican amenazas, diferentes de aquellas que son claramente insignificantes, se deben identificar y aplicar las salvaguardas apropiadas con el fin de eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. Esta decisión se debe documentar. La naturaleza de las salvaguardas a aplicar variará dependiendo de las circunstancias. Siempre se debe prestar consideración al hecho de que un tercero razonable e informado, que disponga del conocimiento de toda la información relevante, incluyendo las salvaguardas aplicadas, razonablemente concluiría que es inaceptable. La consideración será afectada por asuntos tales como la significancia de la amenaza, la naturaleza del contrato de aseguramiento, los usuarios destinatarios del reporte de aseguramiento y la estructura de la firma.

8.36 Las salvaguardas se ubican en tres categorías amplias:

- (a) Salvaguardas generadas por la profesión, legislación o regulación;
- (b) Salvaguardas dentro del cliente de aseguramiento; y
- (c) Salvaguardas dentro de los sistemas y procedimientos propios de la firma.

La firma y los miembros del equipo de aseguramiento deben seleccionar las salvaguardas apropiadas para eliminar o reducir las amenazas a la independencia, distintas de aquellas que son claramente insignificantes, a un nivel aceptable.

8.37 Las salvaguardas generadas por la profesión, legislación o regulación, incluyen las siguientes:

- (a) Requerimientos de educación, entrenamiento y experiencia para el ingreso a la profesión;



- (b) Requerimientos de educación continuada;
- (c) Estándares profesionales y sistemas de monitoreo y disciplinarios;
- (d) Revisión externa del sistema de control de calidad de una firma; y
- (e) Legislación que gobierna los requerimientos de independencia de la firma.

8.38 Las salvaguardas dentro del cliente de aseguramiento incluyen las siguientes:

- (a) Cuando la administración del cliente de aseguramiento designa la firma, personas diferentes de la administración ratifican o aprueban la designación;
- (b) El cliente de aseguramiento tiene empleados competentes para tomar decisiones directivas;
- (c) Políticas y procedimientos que enfatizan el compromiso del cliente de aseguramiento por la presentación de reportes financieros justa;
- (d) Procedimientos internos que aseguran selecciones objetivas al comisionar contratos de no-aseguramiento; y
- (e) Una estructura de gobierno corporativo, tal como un comité de auditoría, que provee la supervisión y las comunicaciones apropiadas en relación con los servicios de una firma.

8.39 Los comités de auditoría pueden tener un importante rol en el gobierno corporativo cuando son independientes de la administración del cliente y cuando pueden asistir al Consejo de Directores para que se satisfagan a sí mismos de que una firma es independiente para llevar a cabo su rol de auditoría. Deben existir comunicaciones regulares entre la firma y el comité de auditoría (u otro cuerpo de gobierno si no existe comité de auditoría) de las entidades que cotizan en bolsas de valores, en relación con las relaciones y otros asuntos que puedan, en opinión de la firma, considerarse razonablemente como que amenazan la independencia.

8.40 Las firmas deben establecer políticas y procedimientos relacionados con las comunicaciones sobre independencia con los comités de auditoría, u otros encargados del gobierno. En el caso de la auditoría de las entidades que cotizan en bolsas de valores, la firma debe comunicar oralmente y por escrito al menos una vez al año, todas las relaciones y otros asuntos entre la firma, red de firmas y el cliente de auditoría, en las que a juicio profesional de la firma pueda razonablemente pensarse que se amenaza la independencia. Los asuntos a ser comunicados variarán en cada circunstancia y deben ser decididos por la firma, pero generalmente deben ser direccionados los asuntos que se establecen en esta sección.

8.41 Las salvaguardas dentro de los sistemas y procedimientos propios de la firma pueden incluir salvaguardas generales de la firma tales como los siguientes:

- (a) Liderazgo de la firma que fortalece la importancia de la independencia y la expectativa de que los miembros de los equipos de aseguramiento actuarán en interés público;
- (b) Políticas y procedimientos para implementar y monitorear el control de calidad de los contratos de aseguramiento;



- (c) Políticas de independencia, documentadas, relacionadas con la identificación de las amenazas a la independencia, la evaluación de la significancia de esas amenazas y la identificación y aplicación de salvaguardas para eliminar o reducir las amenazas, distintas a aquellas que son claramente insignificantes, a un nivel aceptable;
- (d) Políticas y procedimientos internos para monitorear el cumplimiento con las políticas y procedimientos de la firma en cuanto se relacionan con la independencia;
- (e) Políticas y procedimientos que permitirán la identificación de los intereses o relaciones entre la firma o los miembros del equipo de aseguramiento y los clientes de aseguramiento;
- (f) Políticas y procedimientos para monitorear y, si es necesario, administrar la dependencia de ingresos recibidos de un solo cliente de aseguramiento;
- (g) Uso de socios y equipos diferentes, con líneas separadas de presentación de reportes, para la provisión de servicios de no-aseguramiento a un cliente de aseguramiento;
- (h) Políticas y procedimientos para prohibir que individuos que no son miembros del equipo de aseguramiento influyan en el resultado del contrato de aseguramiento;
- (i) Comunicación oportuna de las políticas y procedimientos de una firma, y de cualesquiera cambios adicionales, a todos los socios y al personal profesional, incluyendo el entrenamiento y educación adicionales y apropiados;
- (j) Designación de un miembro de la administración principal como responsable de supervisar el funcionamiento adecuado del sistema de salvaguardas;
- (k) Medios para aconsejar a los socios y al personal profesional de aquellos clientes de asesoramiento y de las entidades relacionadas de los cuales tienen que ser independientes;
- (l) Un mecanismo disciplinario para promover el cumplimiento con las políticas y procedimientos;
- (m) Políticas y procedimientos para empoderar al personal a fin de que comuniquen a los niveles principales de la firma cualquier problema de independencia y objetividad que les interese; esto incluye informar al personal sobre los procedimientos abiertos para ello.

8.42 Las salvaguardas dentro de los sistemas y procedimientos propios de la firma pueden incluir salvaguardas específicas del contrato tales como las siguientes:

- (a) Incluir un contador profesional adicional que revise el trabajo realizado o que de otra manera aconseje cuando sea necesario. Este individuo podría, de alguna manera, ser externo a la firma o a la red de firmas, o alguien dentro de la firma o red de firmas que no esté asociado de alguna otra forma con el equipo de aseguramiento;
- (b) Consultar a terceros, tal como a un comité de directores independientes, un cuerpo regulador profesional u otro contador profesional;
- (c) Rotación del personal principal;



- (d) Discusión de los problemas de independencia con el comité de auditoría o con otros encargados del gobierno;
- (e) Revelación al comité de auditoría, o a otros encargados del gobierno, la naturaleza de los servicios prestados y la extensión de los honorarios cargados;
- (f) Políticas y procedimientos para asegurar que los miembros del equipo de aseguramiento no toman, o asumen responsabilidad por, decisiones administrativas por el cliente de aseguramiento;
- (g) Involucrar otra firma para desempeñar o volver a desempeñar parte del contrato de aseguramiento;
- (h) Involucrar otra firma para volver a desempeñar el servicio de no-aseguramiento en la extensión necesaria para permitirle que asuma responsabilidad por ese servicio; y
- (i) Retirar a un individuo del equipo de aseguramiento, cuando los intereses o relaciones financieras de ese individuo generen una amenaza a la independencia.

8.43 Cuando las salvaguardas disponibles, tales como las arriba descritas, son insuficientes para eliminar las amenazas a la independencia o para reducirlas a un nivel aceptable, o cuando una firma escoge no eliminar las actividades o intereses que generan la amenaza, el único curso de acción disponible será negarse a desempeñar, o retirarse de, el contrato de aseguramiento.

Período de contratación

8.44 Los miembros del equipo de aseguramiento y la firma deben ser independientes del cliente de aseguramiento durante el período del contrato de aseguramiento. El período del contrato comienza cuando el equipo de aseguramiento comienza a prestar servicios de aseguramiento y termina cuando se emite el reporte de aseguramiento, excepto cuando el contrato de aseguramiento es de naturaleza recurrente. Si se espera que recurra el contrato de aseguramiento, el período del contrato de aseguramiento termina con la notificación de cualquiera de las dos partes de que la relación profesional ha terminado o de la emisión del reporte final de aseguramiento, cualquiera que sea el último.

8.45 En el caso de un contrato de auditoría, el período de contratación incluye el período cubierto por los estados financieros reportados por la firma. Cuando una entidad se vuelve cliente de auditoría durante o después del período cubierto por los estados financieros sobre los cuales la firma reportará, la firma debe considerar si cualesquiera amenazas a la independencia pueden ser creadas por:

- Relaciones financieras o de negocios con el cliente de auditoría durante o después del período cubierto por los estados financieros, pero anteriores a la aceptación del contrato de auditoría; o
- Servicios previos provistos al cliente de auditoría.

De manera similar, en el caso de un contrato de aseguramiento que no es un contrato de auditoría, la firma debe considerar si cualesquiera relaciones financieras o de negocios o servicios previos pueden generar amenazas a la independencia.



8.46 Si se prestaron servicios de no-aseguramiento al cliente de auditoría durante o después del período cubierto por los estados financieros pero antes de comenzar los servicios profesionales en vinculación con la auditoría y aquellos servicios serían prohibidos durante el período del contrato de auditoría, se deben considerar las amenazas a la independencia, si las hay, que surgen de esos servicios. Si la amenaza es diferente de una claramente insignificante, se deben considerar las salvaguardas y aplicarlas cuando sea necesario para reducir la amenaza a un nivel aceptable. Tales salvaguardas pueden incluir:

- Discusión, con quienes están encargados del gobierno del cliente, tal como el comité de auditoría, sobre los problemas de independencia relacionados con la provisión de los servicios de no-aseguramiento;
- Obtención del reconocimiento del cliente de auditoría sobre la responsabilidad por los resultados de los servicios de no-aseguramiento;
- Impedir que el personal que proveyó servicios de no-aseguramiento participe en el contrato de auditoría; y
- Vincular a otra firma para que revise los resultados de los servicios de no-aseguramiento o tener a otra firma para que vuelva a desempeñar los servicios de no-aseguramiento en la extensión necesaria que le permita asumir responsabilidad por esos servicios.

8.47 Los servicios de no-aseguramiento provistos a un cliente que no cotiza en bolsa no menoscabarán la independencia de la firma cuando el cliente se convierte en una entidad que cotiza en bolsas de valores provisto que:

- Los servicios previos de no-aseguramiento fueron permitidos bajo esta sección para los clientes de auditoría que no cotizan en bolsas de valores;
- Los servicios se terminarán dentro de un período de tiempo razonable para el cliente que se está convirtiendo en una entidad que cotiza en bolsas de valores, si ello no está permitido bajo esta sección para los clientes de auditoría que cotizan en bolsas de valores; y
- La firma ha implementado salvaguardas apropiadas para eliminar cualesquiera amenazas a la independencia que surgen de los servicios previos o para reducirlas a un nivel aceptable.

Fecha efectiva

8.48 Esta sección es aplicable a los contratos de aseguramiento cuando el reporte de aseguramiento está fechado en o después de Diciembre 31, 2004. Se fomenta la aplicación temprana.



Aplicación de los Principios a situaciones específicas

Índice

Tema	Parágrafo
Introducción	8.100
Intereses financieros	8.102
Provisiones aplicables a todos los clientes de aseguramiento	8.104
Provisiones aplicables a los clientes de auditoría	8.111
Provisiones aplicables a los clientes de aseguramiento que no es auditoría	8.120
Préstamos y garantías	8.124
Relaciones de negocio estrechas con clientes de aseguramiento	8.130
Relaciones familiares y personales	8.133
Empleo con clientes de aseguramiento	8.140
Servicio reciente con clientes de aseguramiento	8.143
Servicio como ejecutivo o director del Consejo de los clientes de aseguramiento	8.146
Asociación larga del personal principal con los clientes de aseguramiento	
Provisiones generales	8.150
Clientes de auditoría que son entidades que cotizan en bolsas de valores	8.151
Provisión de servicios de no-aseguramiento a los clientes de aseguramiento	8.155
Preparación de registros contables y de estados financieros	8.163
Provisiones generales	8.166
Clientes de auditoría que son entidades que no cotizan en bolsa	8.167
Clientes de auditoría que son entidades que cotizan en bolsa	8.168
Situaciones de emergencia	8.170
Servicios de valuación	8.171
Provisión de servicios tributarios para clientes de auditoría	8.177
Provisión de servicios de auditoría interna para clientes de auditoría	8.178
Provisión de servicios de sistemas de tecnologías de la información para clientes de auditoría	8.184
Asignaciones de personal temporal para clientes de auditoría	8.189
Provisión de servicios de soporte a litigios para clientes de auditoría	8.190
Provisión de servicios legales a clientes de auditoría	8.193
Contratación de la administración principal	8.200
Finanzas corporativas y actividades similares	8.201
Honorarios y fijación de precios	
Honorarios – Tamaño relativo	8.203
Honorarios – Vencidos y no pagados	8.205
Fijación de precios	8.206
Honorarios contingentes	8.207
Regalos y hospitalidad	8.210
Litigios actuales o amenaza de ellos	8.211



Introducción

- 8.100 Los siguientes ejemplos describen circunstancias y relaciones específicas que pueden generar amenazas a la independencia. Los ejemplos describen las amenazas potenciales que se generan y las salvaguardas que pueden ser apropiadas para eliminar las amenazas o para reducirlas a un nivel aceptable en cada circunstancia. Los ejemplos no son completamente inclusivos. En el ejercicio profesional, a la firma, red de firmas, y a los miembros del equipo de aseguramiento se les requerirá que valoren las implicaciones de circunstancias y relaciones similares, pero diferentes, y determinen si las salvaguardas, incluyendo las salvaguardas presentadas en los párrafos 8.37 a 8.42, se pueden aplicar satisfactoriamente para direccionar las amenazas a la independencia. Los párrafos 8.1 a 8.48 de esta sección proveen la orientación conceptual para asistir en este proceso.
- 8.101 Algunos ejemplos tratan lo relacionado con clientes de auditoría mientras que otros hacen referencia a clientes de aseguramiento que no son clientes de auditoría. Los ejemplos ilustran la manera como se deben aplicar las salvaguardas para satisfacer completamente el requerimiento que se hace al equipo de aseguramiento, a la firma y a la red de firmas para que sean independientes de un cliente de auditoría, y a los miembros del equipo de aseguramiento y a la firma para que sean independientes de un cliente de aseguramiento que no es un cliente de auditoría. Los ejemplos no incluyen reportes de aseguramiento para clientes de aseguramiento que no son de auditoría y que están restringidos expresamente para uso por parte de usuarios identificados. Tal y como se señaló en el párrafo 8.15 sobre tales contratos, de los miembros del equipo de aseguramiento y de sus familias inmediata y cercana se espera que sean independientes del cliente de aseguramiento. Además, la firma no debe tener interés financiero material, directo o indirecto, en el cliente de aseguramiento.

Intereses financieros

- 8.102 Un interés financiero en un cliente de aseguramiento puede generar una amenaza de auto-interés. Al evaluar la significancia de la amenaza, y las salvaguardas apropiadas para ser aplicadas con el fin de eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable, es necesario examinar la naturaleza del interés financiero. Esto incluye una evaluación del rol de la persona que tiene el interés financiero, la materialidad del interés financiero y el tipo de interés financiero (directo o indirecto).
- 8.103 Cuando se evalúa el tipo de interés financiero, se debe considerar el hecho de que los intereses financieros tienen un rango que va desde aquellos en los que el individuo no tiene control sobre el vehículo de la inversión o sobre el interés financiero que se tiene (e.g., un fondo mutuo, fideicomiso unitario o un vehículo de intermediación similar) hasta aquellos en los que el individuo tiene control sobre el interés financiero (e.g., un fideicomisario) o es capaz de influir en las decisiones de inversión. Al evaluar el significado de cualquier amenaza a la independencia, es importante considerar el grado de control o influencia que se puede ejercer sobre el intermediario, el interés financiero que se tiene, o sus estrategias de inversión. Cuando existe control, el interés financiero se debe considerar directo. Inversamente, cuando el tenedor del interés financiero no tiene habilidad para ejercer tal control, el interés financiero se debe considerar indirecto.



Provisiones aplicables a todos los clientes de aseguramiento

8.104 Si un miembro del equipo de aseguramiento, o un miembro de su familia inmediata, tiene un interés financiero directo, o un interés financiero indirecto que sea material, en el cliente de aseguramiento, la amenaza de auto-interés que se genera sería tan significativa que las únicas salvaguardas disponibles para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable serían:

- Deshacerse del interés financiero directo antes que el individuo se haga miembro del equipo de aseguramiento;
- Deshacerse del interés financiero indirecto en su totalidad o deshacerse de una cantidad suficiente de manera que si se mantiene el interés ya no es material, y hacerlo antes que el individuo se haga miembro del equipo de aseguramiento; o
- Remover, del contrato de aseguramiento, al miembro del equipo de aseguramiento.

8.105 Si un miembro del equipo de aseguramiento, o los miembros de su familia inmediata reciben, por vía de, por ejemplo, una herencia, regalo, o como resultado de una fusión, un interés financiero directo o un interés financiero indirecto que sea material en el cliente de aseguramiento, se podría crear una amenaza de auto-interés. Se deben aplicar las siguientes salvaguardas para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable:

- Deshacerse del interés financiero en la fecha más temprana en que sea práctico hacerlo; o
- Remover, del contrato de aseguramiento, al miembro del equipo de aseguramiento.

Durante el período anterior al deshacerse del interés financiero o a la remoción del individuo del equipo de aseguramiento, se debe considerar si se requieren salvaguardas adicionales para reducir la amenaza a un nivel aceptable. Tales salvaguardas pueden incluir:

- Discutir el asunto con quienes están encargados del gobierno, tal como lo es el comité de auditoría; o
- Involucrar a un contador profesional adicional para que revise el trabajo realizado, o de otra manera ofrezca el consejo necesario.

8.106 Cuando un miembro del equipo de aseguramiento conoce que un miembro de su familia cercana tiene un interés financiero directo o un interés financiero indirecto que sea material en el cliente de aseguramiento, se puede crear una amenaza de auto-interés. Al evaluar la significancia de cualquier amenaza, se debe considerar la naturaleza de la relación que existe entre el miembro del equipo de aseguramiento y el miembro de la familia cercana, así como la materialidad del interés financiero. Una vez que se ha evaluado la significancia de la amenaza, se deben considerar las salvaguardas y aplicarlas cuando sea necesario. Tales salvaguardas pueden incluir:

- El miembro de la familia cercana se deshace de toda o de una porción suficiente del interés financiero, y lo hace en la fecha más temprana en que sea práctico hacerlo;
- Discusión del asunto con quienes están encargados del gobierno, tal como lo es el comité de auditoría;



- Involucrar a un contador profesional adicional, que no hizo parte del contrato de aseguramiento, para que revise el trabajo realizado por el miembro del equipo de aseguramiento sobre la relación con la familia estrecha, o de otra manera ofrezca el consejo necesario; o
- Remover al individuo del contrato de aseguramiento.

8.107 Cuando una firma o un miembro del equipo de aseguramiento mantiene un interés directo o un interés financiero indirecto que sea material en el cliente de aseguramiento, como es el caso de un fideicomisario, se puede generar una amenaza de auto-interés por la posible influencia del fideicomiso sobre el cliente de aseguramiento. De acuerdo con ello, tal interés se debe mantener solamente cuando:

- El miembro del equipo de aseguramiento, un miembro de la familia inmediata del miembro del equipo de aseguramiento, y la firma no son beneficiarios del fideicomiso;
- El fideicomiso no es capaz de ejercer influencia significativa sobre el cliente de aseguramiento; y
- El miembro del equipo de aseguramiento o la firma no tiene influencia significativa sobre cualquier decisión de inversión que implique un interés financiero en el cliente de aseguramiento.

8.108 Se debe considerar si los intereses financieros de individuos externos al equipo de aseguramiento y los miembros de sus familias inmediata y cercana pueden generar una amenaza de auto-interés. Tales individuos incluirían:

- Socios, los miembros de su familia inmediata, que no sean miembros del equipo de aseguramiento;
- Socios y empleados directivos que provean servicios de no-aseguramiento al cliente de aseguramiento; y
- Individuos que tengan una relación personal estrecha con un miembro del equipo de aseguramiento.

Si el interés tenido por tales individuos puede generar una amenaza de auto-interés dependerá de factores tales como:

- La estructura organizacional, operativa y de presentación de reportes de la firma; y
- La naturaleza de la relación entre el individuo y el miembro del equipo de aseguramiento.

Se debe evaluar la significancia de la amenaza, y si la amenaza no es claramente insignificante, se deben considerar las salvaguardas y aplicarlas para reducir la amenaza a un nivel aceptable. Tales salvaguardas pueden incluir:

- Cuando es apropiado, políticas para restringir que la gente tenga tales intereses;
- Discusión del asunto con quienes están encargados del gobierno, como es el caso del comité de auditoría; o



- Involucrar a un contador profesional adicional que no hizo parte del contrato de aseguramiento, para que revise el trabajo realizado y de el consejo que sea necesario.
- 8.109 Una violación inadvertida de esta sección, en cuanto se relacione con un interés financiero en un cliente de aseguramiento, no menoscabaría la independencia de la firma, de la red de firmas o de un miembro del equipo de aseguramiento cuando:
- (a) La firma, y la red de firmas, han establecido políticas y procedimientos que requieren que todos los profesionales reporten prontamente a la firma cualquier incumplimiento derivado de compra, herencia u otra adquisición de un interés financiero en el cliente de aseguramiento;
 - (b) La firma, y la red de firmas, notifica prontamente al profesional respecto que debe deshacerse del interés; y
 - (c) La disposición ocurre en la fecha más temprana en que sea práctico hacerlo después de la identificación del problema, o se retira al profesional del equipo de aseguramiento.
- 8.110 Cuando ha ocurrido una violación inadvertida de esta sección en relación con un interés financiero en un cliente de aseguramiento, la firma debe considerar si se deben aplicar cualesquiera salvaguardas. Tales salvaguardas pueden incluir:
- Involucrar a un contador profesional adicional que no hizo parte del contrato de aseguramiento, para que revise el trabajo realizado por el miembro del equipo de aseguramiento; o
 - Excluir al individuo de cualquier decisión sustantiva relacionada con el contrato de aseguramiento.

Provisiones aplicables a los clientes de auditoría

- 8.111 Si una firma, o una red de firmas, tiene un interés financiero directo en un cliente de auditoría de la firma, la amenaza de auto-interés que se generó sería tan significativa que ninguna salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable. En consecuencia, el deshacerse el interés financiero sería la única acción apropiada para permitir que la firma desempeñe el contrato.
- 8.112 Si una firma, o una red de firmas, tiene un interés financiero indirecto que sea material en un cliente de auditoría de la firma, también se generó una amenaza de auto-interés. Las únicas acciones apropiadas para permitir que la firma desempeñe el contrato serían para la firma, o para la red de firmas, ya que se deshagan del interés indirecto en su totalidad o que se deshagan de una cantidad suficiente de manera tal que el interés que se mantenga ya no sea material.
- 8.113 Si una firma, o una red de firmas, tiene un interés financiero material en una entidad que tiene un interés que controla en un cliente de auditoría, la amenaza de auto-interés generada sería tan significativa que ninguna salvaguarda reduciría la amenaza a un nivel aceptable. Las únicas acciones apropiadas para permitir que la firma desempeñe el contrato serían para la firma, o para la red de firmas, ya que se deshagan del interés



- financiero en su totalidad o que se deshagan de una cantidad suficiente de manera tal que el interés que se mantenga ya no sea material.
- 8.114 Si el plan de beneficios de retiro de una firma, o de una red de firmas, tiene un interés financiero en un cliente de auditoría, se puede generar una amenaza de auto-interés. De acuerdo con ello, se debe evaluar la significancia de tal amenaza y, si la amenaza no es claramente insignificante, se deben considerar salvaguardas y aplicarlas en cuanto sea necesario para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable.
- 8.115 Si otros socios, incluyendo socios que no desempeñan contratos de aseguramiento, o su familia inmediata, en la **oficina*** en la cual el **socio encargado [líder] del contrato*** ejerce profesionalmente en vinculación con la auditoría, y tiene un interés financiero directo o un interés financiero indirecto que sea material en ese cliente de auditoría, la amenaza de auto-interés que se genera sería tan significativa que ninguna salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable. De acuerdo con ello, tales socios o sus familias inmediatas no deben tener cualesquier interés financiero en tal cliente de auditoría.
- 8.116 La oficina en la cual el socio encargado [líder] del contrato ejerce profesionalmente en vinculación con la auditoría no es necesariamente la oficina a la cual está asignado el socio. De acuerdo con ello, cuando el socio encargado [líder] del contrato se ubica en una oficina diferente de la de los otros miembros del equipo de aseguramiento, se debe usar el juicio para determinar en cuál oficina el socio ejerce profesionalmente en vinculación con esa auditoría.
- 8.117 Si otros socios y empleados directivos que proveen servicios de no-aseguramiento al cliente de auditoría, excepto aquellos cuya participación es claramente insignificante, o su familia inmediata, tienen un interés financiero directo o un interés financiero indirecto que sea material en el cliente de auditoría, la amenaza de auto-interés que se genera sería tan significativa que ninguna salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable. De acuerdo con ello, tal personal o su familia inmediata no debe tener cualesquiera intereses financieros en tal cliente de auditoría.
- 8.118 Un interés financiero en un cliente de auditoría que es tenido por un miembro de la familia inmediata de (a) un socio ubicado en la oficina en la cual el socio encargado [líder] del contrato ejerce profesionalmente en vinculación con la auditoría, o (b) un socio o empleado directivo que provee servicios de no-aseguramiento al cliente de auditoría no se considera que generen una amenaza inaceptable provisto que es recibido como resultado de sus derechos de empleo (e.g., derechos de pensión u opciones de acciones) y, cuando es necesario, se aplican las salvaguardas apropiadas para reducir a un nivel aceptable cualquier amenaza a la independencia.
- 8.119 Se puede crear una amenaza de auto-interés si la firma, o la red de firmas, o un miembro del equipo de aseguramiento tiene un interés en una entidad y en un cliente de auditoría, o si un director, ejecutivo o propietario que controla tiene una inversión en esa entidad. La independencia no se compromete con relación al cliente de auditoría si los respectivos intereses de la firma, de la red de firmas, o del equipo de aseguramiento, y del cliente de auditoría, o director, ejecutivo, o propietario que controla son inmateriales y el cliente de auditoría no puede ejercer influencia significativa sobre la entidad. Si un interés es material, ya sea para la firma, la red de firmas o el cliente de auditoría, y el cliente de auditoría puede ejercer influencia significativa sobre la entidad, no hay salvaguardas

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.



disponibles para reducir la amenaza a un nivel aceptable y la firma, la red de firmas, deben ya sea deshacerse del interés o declinar el contrato de auditoría. Cualquier miembro del equipo de aseguramiento con tal interés material debe ya sea:

- Deshacerse del interés;
- Deshacerse de una cantidad suficiente del interés de manera tal que el interés que permanezca ya no sea material; o
- Retirarse de la auditoría.

Provisiones aplicables a clientes de aseguramiento que no es auditoría

- 8.120 Si una firma tiene un interés financiero directo en un cliente de aseguramiento que no es un cliente de auditoría, la amenaza de auto-interés que se genera sería tan significativa que ninguna salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable. En consecuencia, el deshacerse del interés financiero sería la única acción apropiada para permitir que la firma desempeñe el contrato.
- 8.121 Si una firma tiene un interés financiero indirecto que sea material en un cliente de aseguramiento que no es un cliente de auditoría, también se crea una amenaza de auto-interés. La única acción apropiada para permitir que la firma desempeñe el contrato sería que la firma ya sea que se deshaga del interés indirecto en total o que se deshaga de una cantidad suficiente de manera que el interés que permanezca no sea material.
- 8.122 Si una firma tiene un interés financiero en una entidad que tiene un interés que controla en un cliente de aseguramiento que no es cliente de auditoría, la amenaza de auto-interés que se genera sería tan significativa que ninguna salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable. La única acción apropiada para permitir que la firma desempeñe el contrato sería que la firma ya sea que se deshaga del interés financiero en total o que se deshaga de una cantidad suficiente de manera que el interés que permanezca no sea material.
- 8.123 Cuando se emite un reporte de uso restringido para un contrato de aseguramiento que no es un contrato de auditoría, las excepciones a las provisiones contenidas en los párrafos 8.104 a 8.108 y 8.120 a 8.122 se establecen en el párrafo 8.15.

Préstamos y garantías

- 8.124 Un préstamo de, o una garantía correspondiente a, un cliente de aseguramiento que es un banco o una institución similar, no generaría amenaza de independencia para la firma provisto que el préstamo se hace bajo los procedimientos, términos y requerimientos normales de otorgamiento de crédito y el préstamo es inmaterial tanto para la firma como para el cliente de aseguramiento. Si el préstamo es material para el cliente de aseguramiento o para la firma, puede ser posible, mediante la aplicación de salvaguardas, reducir a un nivel aceptable la amenaza de auto-interés que se genera. Tales salvaguardas pueden incluir involucrar a un contador profesional adicional externo a la firma, o a la red de firmas, para que revise el trabajo desempeñado.
- 8.125 Un préstamo de, o una garantía correspondiente a, un cliente de aseguramiento es que es un banco o una institución similar, hecho a un miembro del equipo de aseguramiento o a su



familia inmediata no crearía una amenaza a la independencia provisto que el préstamo se hace bajo los procedimientos, términos y requerimientos normales de otorgamiento de crédito. Ejemplos de tales préstamos incluyen hipotecas, sobregiros bancarios, empréstitos para carro y tarjetas de crédito.

- 8.126 De manera similar, los depósitos hechos por, o las cuentas de corretaje de, una firma o de un miembro del equipo de aseguramiento con un cliente de aseguramiento que es un banco, corredor o institución similar no generaría una amenaza a la independencia provisto que el depósito o cuenta se mantiene bajo los términos comerciales normales.
- 8.127 Si la firma, o un miembro del equipo de aseguramiento, hace un préstamo a un cliente de aseguramiento, que no es un banco o institución similar, o garantiza el endeudamiento de un cliente de aseguramiento, la amenaza de auto-interés que se genera sería tan significativa que ninguna salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable, a menos que el préstamo o la garantía sea inmaterial tanto para la firma o el miembro del equipo de aseguramiento como para el cliente de aseguramiento.
- 8.128 De manera similar, si la firma o un miembro del equipo de aseguramiento acepta un préstamo de, o tiene un endeudamiento garantizado por, un cliente de aseguramiento que no es un banco o una institución similar, la amenaza de auto-interés que se genera sería tan significativa que ninguna salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable, a menos que el préstamo o la garantía sea inmaterial tanto para la firma o el miembro del equipo de aseguramiento como para el cliente de aseguramiento.
- 8.129 Los ejemplos contenidos en los párrafos 8.124 a 8.128 se relacionan con los préstamos y garantías entre una firma y un cliente de aseguramiento. En el caso de un contrato de auditoría, las provisiones se deben aplicar a la firma, a toda la red de firmas y al cliente de auditoría.

Relaciones de negocio estrechas con gentes de aseguramiento

- 8.130 Una relación de negocios estrecha entre una firma o un miembro del equipo de aseguramiento y el cliente de aseguramiento o su administración, o entre la firma, una red de firmas y un cliente de auditoría, involucrará un interés financiero comercial o común y puede generar amenazas de auto-interés e intimidación. Los siguientes son ejemplos de tales relaciones:
- (a) Tener un interés financiero material en un contrato de riesgo compartido con el cliente de aseguramiento o un propietario, director, ejecutivo u otro individuo que controle quién desempeña las funciones directivas principales de ese cliente;
 - (b) Acuerdos para combinar uno o más servicios o productos de la firma con uno o más productos del cliente de aseguramiento y para mercadear el paquete con referencia a ambas partes; y
 - (c) Acuerdos de distribución o mercadeo bajo los cuales la firma actúa como distribuidor o mercadeador de los productos o servicios del cliente de aseguramiento, o el cliente de aseguramiento actúa como distribuidor o mercadeador de los productos o servicios de la firma.

En el caso de un cliente de auditoría, a menos que el interés financiero no sea material y que la relación sea claramente insignificante para la firma, la red de firmas y el cliente de



auditoría, ninguna salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable. En el caso de un cliente de aseguramiento que no es un cliente de auditoría, a menos que el interés financiero no sea material y que la relación sea claramente insignificante para la firma y para el cliente de aseguramiento, ninguna salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable. En consecuencia, en ambas circunstancias los únicos cursos de acción posibles son:

- Terminar la relación de negocios;
- Reducir la magnitud de la relación, de manera que el interés financiero sea inmaterial y la relación claramente insignificante;
- Negarse a desempeñar el contrato de aseguramiento.

8.131 En el caso de un cliente de auditoría, las relaciones de negocio mantenidas estrechamente y que implican un interés tenido por la firma, una red de firmas o un miembro del equipo de aseguramiento o su familia inmediata en una entidad cuando el cliente de auditoría o un director o ejecutivo del cliente de auditoría, o cualquier grupo similar, también tiene un interés en esa entidad, no se generan amenazas a la independencia provisto que:

- La relación es claramente insignificante para la firma, la red de firmas y el cliente de auditoría;
- El interés que se mantiene es inmaterial para el inversionista, o grupo de inversionistas; y
- El interés no le da al inversionista, o grupo de inversionistas, la habilidad para controlar la entidad tenida estrechamente.

8.132 La compra de bienes y servicios a un cliente de aseguramiento por parte de la firma (o a un cliente de auditoría por parte de una red de firmas) o de un miembro del equipo de aseguramiento normalmente no generaría una amenaza a la independencia proveyendo que la transacción se realiza como parte del curso ordinario de los negocios y sobre una base de mercados informados. Sin embargo, tales transacciones pueden ser de una naturaleza o magnitud tal que generen una amenaza de auto-interés. Si la amenaza que se genera es diferente de una claramente insignificante, se deben considerar las salvaguardas y aplicarlas en cuanto sea necesario para reducir la amenaza a un nivel aceptable. Tales salvaguardas pueden incluir:

- Eliminar o reducir la magnitud de la transacción;
- Retirar al individuo del equipo de aseguramiento; o
- Discutir el problema con quienes estén encargados del gobierno, como es el caso del comité de auditoría.

Relaciones familiares y personales

8.133 Las relaciones familiares y personales entre un miembro del equipo de aseguramiento y un director, un ejecutivo o ciertos empleados, dependiendo de su rol, del cliente de aseguramiento, pueden crear amenazas de auto-interés, familiaridad o intimidación. No es práctico intentar describir en detalle el significado de las amenazas que tales relaciones



pueden generar. La significancia dependerá de una cantidad de factores que incluyen las responsabilidades que el individuo tiene sobre el contrato de aseguramiento, lo estrecho de la relación y el rol del miembro de la familia o de otros individuos dentro del cliente de aseguramiento. En consecuencia, existe un espectro amplio de circunstancias que requerirán ser evaluadas, así como de salvaguardas para ser aplicadas con el fin de reducir la amenaza a un nivel aceptable.

8.134 Cuando un miembro de la familia inmediata de un miembro del equipo de aseguramiento es un director, un ejecutivo o un empleado del cliente de aseguramiento y se encuentra en posición de ejercer influencia directa y significativa sobre la materia sujeto del contrato de aseguramiento, o estuvo en tal posición durante cualquier período cubierto por el contrato, las amenazas a la independencia se pueden reducir a un nivel aceptable solamente removiendo al individuo del equipo de aseguramiento. Lo estrecho de la relación es tal que ninguna otra salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable la amenaza a la independencia. Si no se usa la aplicación de esta salvaguarda, el único curso de acción es retirarse del contrato de aseguramiento. Por ejemplo, en el caso de una auditoría de estados financieros, si la esposa de un miembro del equipo de aseguramiento es un empleado que se encuentra en posición de ejercer influencia directa y significativa sobre la preparación de los registros contables o de los estados financieros del cliente de auditoría, la amenaza a la independencia se puede reducir a un nivel aceptable solamente removiendo al individuo del equipo de aseguramiento.

8.135 Cuando un miembro de la familia estrecha de un miembro del equipo de aseguramiento es un director, un ejecutivo, o un empleado del cliente de aseguramiento y se encuentra en posición de ejercer influencia directa y significativa sobre la materia sujeto del contrato de aseguramiento, se pueden generar amenazas a la independencia. La significancia de las amenazas dependerá de factores tales como:

- La posición que el miembro de la familia estrecha tiene dentro del cliente; y
- El rol del profesional en el equipo de aseguramiento.

Se debe evaluar la significancia de la amenaza y, si la amenaza es diferente de una claramente insignificante, se deben considerar las salvaguardas y aplicarlas en cuanto sea necesario para reducir la amenaza a un nivel aceptable. Tales salvaguardas pueden incluir:

- Remover al individuo del equipo de aseguramiento;
- Cuando sea posible, estructurar las responsabilidades del equipo de aseguramiento de manera tal que el profesional no trate asuntos que caigan dentro de la responsabilidad del miembro de la familia estrecha; o
- Políticas y procedimientos para empoderar al personal a fin que comuniquen a los niveles superiores de la firma cualquier problema de independencia y objetividad que les interese.

8.136 Además, se pueden generar amenazas de auto-interés, familiaridad o intimidación cuando una persona que es diferente de un miembro de la familia inmediata o cercana de un miembro del equipo de aseguramiento tiene una relación estrecha con el miembro del equipo de aseguramiento y es un director, un ejecutivo o un empleado del cliente de aseguramiento y se encuentra en posición de ejercer influencia directa y significativa sobre la materia sujeto del contrato de aseguramiento. Por consiguiente, los miembros del equipo de aseguramiento son responsables por identificar cualesquiera de tales personas y por



consultar de acuerdo con los procedimientos de la firma. La evaluación de la significancia de cualquier amenaza generada y de las salvaguardas apropiadas para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable incluirán la consideración de materias tales como lo estrecho de la relación y el rol del individuo dentro del cliente de aseguramiento.

- 8.137 Se debe considerar si las amenazas de auto-interés, familiaridad o intimidación pueden ser generadas por una relación personal o familiar entre un socio o empleado de la firma que no es miembro del equipo de aseguramiento y un director, un ejecutivo o un empleado del cliente de aseguramiento que se encuentra en posición de ejercer influencia directa y significativa sobre la materia sujeto del contrato de aseguramiento. Por consiguiente, los socios y empleados de la firma son responsables por identificar cualesquiera de tales relaciones y por consultarlas de acuerdo con los procedimientos de la firma. La evaluación de la significancia de cualquier amenaza generada y de las salvaguardas apropiadas para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable incluirá considerar asuntos tales como lo estrecho de la relación, la interacción del profesional de la firma con el equipo de aseguramiento, la posición que se tiene dentro de la firma, y el rol del individuo dentro del cliente de aseguramiento.
- 8.138 Una violación inadvertida de esta sección, en cuanto ella se relaciona con relaciones familiares y personales, no menoscabaría la independencia de una firma o de un miembro del equipo de aseguramiento cuando:
- (a) La firma ha establecido políticas y procedimientos que requieren que todos los profesionales reporten prontamente a la firma cualesquiera incumplimientos resultantes de los cambios en el nivel de empleo de los miembros de su familia inmediata o cercana o de otras relaciones personales que generan amenazas a la independencia;
 - (b) Se reestructuran las responsabilidades del equipo de aseguramiento de manera que el profesional no trate con asuntos que caen dentro de la responsabilidad de la persona con quien se relaciona o con quien tiene una relación personal, o, si no es posible, la firma remueve prontamente al profesional del equipo de aseguramiento; y
 - (c) Se tiene cuidado adicional para revisar el trabajo del profesional.
- 8.139 Cuando ha ocurrido una violación inadvertida de esta sección en relación con las relaciones familiares y personales, la firma debe considerar si se deben aplicar cualesquiera salvaguardas. Tales salvaguardas pueden incluir:
- Involucrar un contador profesional adicional que no hizo parte del contrato de aseguramiento, para que revise el trabajo hecho por el miembro del equipo de aseguramiento; o
 - Excluir al individuo de cualquier toma de decisión sustantiva relacionada con el contrato de aseguramiento.

Empleo con clientes de aseguramiento

- 8.140 La independencia de una firma o de un equipo de aseguramiento puede amenazarse si un director, un ejecutivo o un empleado del cliente de aseguramiento en posición para ejercer influencia directa y significativa sobre la materia sujeto del contrato de aseguramiento ha sido miembro del equipo de aseguramiento o socio de la firma. Tales circunstancias pueden crear amenazas de auto-interés, familiaridad e intimidación particularmente cuando



permanecen vínculos significativos entre el individuo y su firma inicial. De manera similar, la independencia de un miembro del equipo de aseguramiento puede amenazarse cuando un individuo participa en el equipo de aseguramiento conociendo, o teniendo razón para creer que está vinculado, o se puede vincular, con el cliente de aseguramiento en algún momento futuro.

8.141 Si un miembro del equipo de aseguramiento, socio o socio inicial de la firma se ha vinculado con el cliente de aseguramiento, la significancia de las amenazas de auto-interés, familiaridad o intimidación dependerá de los siguientes factores:

- La posición que el individuo ha tenido en el cliente de aseguramiento;
- La cantidad de cualquier participación que el individuo tendrá en el equipo de aseguramiento;
- La duración del tiempo que ha pasado desde que el individuo fue miembro del equipo de aseguramiento o de la firma; y
- La posición inicial del individuo dentro del equipo de aseguramiento o dentro de la firma.

Se debe evaluar la significancia de la amenaza y, si la amenaza es diferente de otra que sea claramente insignificante, se deben considerar las salvaguardas y aplicarlas en cuanto sea necesario para reducir la amenaza a un nivel aceptable. Tales salvaguardas pueden incluir:

- Considerar lo apropiado o la necesidad de modificar el plan de aseguramiento para el contrato de aseguramiento;
- Asignar a los contratos subsecuentes de aseguramiento un equipo de aseguramiento que tenga experiencia suficiente en relación con el individuo que se ha vinculado con el cliente de aseguramiento;
- Involucrar un contador profesional adicional que no haya sido miembro del equipo de aseguramiento, para que revise el trabajo hecho y de el consejo que sea necesario; o
- Hacer revisión del control de calidad del contrato de aseguramiento.

En todos los casos, son necesarias todas las siguientes salvaguardas para reducir la amenaza a un nivel aceptable:

- No hacer titular de cualquier beneficio o pago al individuo interesado y a partir de la firma, a menos que se hagan de acuerdo con convenios fijos predeterminados. Además, cualquier cantidad adeudada al individuo no debe ser de tal significancia que amenace la independencia de la firma; y
- Que el individuo no continúe participando o parezca participar en los negocios o en las actividades profesionales de la firma.

8.142 Se crea una amenaza de auto-interés cuando un miembro del equipo de aseguramiento participa en el contrato de aseguramiento mientras se conoce, o se tiene razón para creer, que está, o puede estar, vinculado con el cliente de aseguramiento por algún tiempo en el



futuro. Esta amenaza se puede reducir a un nivel aceptable por la aplicación de todas las siguientes salvaguardas:

- Políticas y procedimientos para requerir que el individuo notifique a la firma cuando entra en negociaciones serias de empleo con el cliente de aseguramiento; y
- Remover al individuo del contrato de aseguramiento.

Además, se debe considerar el desempeñar una revisión independiente de cualesquiera de los juicios significativos hechos por el individuo mientras participó en el contrato.

Servicio reciente con clientes de aseguramiento

8.143 Tener como empleado del equipo de aseguramiento a un ejecutivo, director o empleado que inicialmente sirvió al cliente de aseguramiento puede crear amenazas de auto-interés, auto-revisión y familiaridad. Esto sería particularmente cierto cuando un miembro del equipo de aseguramiento tiene que reportar sobre, por ejemplo, la materia sujeto que preparó o sobre los elementos de los estados financieros que valuó mientras estuvo con el cliente de aseguramiento.

8.144 Si, durante el período cubierto por el reporte de aseguramiento, un miembro del equipo de aseguramiento sirvió como ejecutivo o director del cliente de aseguramiento, o estuvo empleado en una posición para ejercer influencia directa y significativa sobre la materia sujeto del contrato de aseguramiento, la amenaza generada sería tan significativa que ninguna salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable. En consecuencia, tales individuos no se deben no pueden ser asignados al equipo de aseguramiento.

8.145 Si, antes del período cubierto por el reporte de aseguramiento, un miembro del equipo de aseguramiento sirvió como ejecutivo o director del cliente de aseguramiento, o estuvo empleado en una posición para ejercer influencia directa y significativa sobre la materia sujeto del contrato de aseguramiento, esto puede generar amenazas de auto-interés, auto-revisión y familiaridad. Por ejemplo, tales amenazas se generarían si una decisión tomada o un trabajo desempeñado por el individuo en el período anterior, mientras estuvo empleado con el cliente de aseguramiento, se va a evaluar en el período actual como parte del actual contrato de aseguramiento. La significancia de las amenazas dependerá de factores tales como:

- La posición que el individuo tuvo con el cliente de aseguramiento;
- La duración del tiempo que pasó desde que el individuo abandonó al cliente de aseguramiento; y
- El rol que el individuo juega en el equipo de aseguramiento.

Se debe evaluar la significancia de la amenaza y, si la amenaza es diferente de ser claramente insignificante, se deben considerar las salvaguardas y aplicarlas en cuanto sea necesario para reducir la amenaza a un nivel aceptable. Tales salvaguardas pueden incluir:



- Involucrar un contador profesional adicional para que revise el trabajo hecho por el individuo como parte del equipo de aseguramiento o de el consejo que sea necesario; o
- Discutir el problema con quienes están encargados del gobierno, como es el caso del comité de auditoría.

Servicio como ejecutivo o director del Consejo de los clientes de aseguramiento

- 8.146 Si un socio o empleado de la firma sirve como ejecutivo o como director del consejo de un cliente de aseguramiento, las amenazas de auto-revisión y auto-interés que se generan son tan significativas que ninguna salvaguarda puede reducir las amenazas a un nivel aceptable. En el caso de un contrato de auditoría, si un socio o empleado de una red de firmas sirvió como ejecutivo o director del consejo de un cliente de auditoría, las amenazas generadas serían tan significativas que ninguna salvaguarda puede reducir las amenazas a un nivel aceptable. En consecuencia, si tal individuo fuera a aceptar tal posición, el único curso de acción es negarse a desempeñar, o retirarse del contrato de aseguramiento.
- 8.147 La posición de Secretario de la Compañía tiene implicaciones diferentes en distintas jurisdicciones. Los deberes pueden variar desde deberes administrativos tales como administración del personal y el mantenimiento de los libros y registros de la compañía, hasta deberes tan diversos como asegurar que la compañía cumple con las regulaciones o como proveer asesoría sobre asuntos de gobierno corporativo. Generalmente se percibe que esta posición implica un grado estrecho de asociación con la entidad y puede generar amenazas de auto-revisión a abogacía.
- 8.148 Si un socio o empleado de la firma o una red de firmas sirve como Secretario de la Compañía para un cliente de auditoría, las amenazas de auto-revisión y abogacía generadas serían normalmente tan significativas que ninguna salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable. Cuando la práctica es permitida específicamente por ley local, reglas o prácticas profesionales, los deberes y las funciones emprendidas se deben limitar a aquellas de naturaleza administrativa rutinaria y formal tales como la preparación de actas y el mantenimiento de las declaraciones estatutarias.
- 8.149 Los servicios administrativos rutinarios para dar soporte a la función secretarial de una compañía o el trabajo de consejería en relación con asuntos de administración secretarial de la compañía generalmente no son percibidos como que menoscaban la independencia, provisto que la administración del cliente toma todas las decisiones relevantes.

Asociación larga del personal principal con los clientes de aseguramiento

Provisiones generales

- 8.150 El uso del mismo personal principal en un contrato de aseguramiento durante un período largo de tiempo puede crear una amenaza de familiaridad. La significancia de la amenaza dependerá de factores tales como:
- La duración del tiempo que el individuo ha sido miembro del equipo de aseguramiento;
 - El rol del individuo en el equipo de aseguramiento;



- La estructura de la firma; y
- La naturaleza del contrato de aseguramiento.

Se debe evaluar la significancia de la amenaza, y si la amenaza es diferente de una claramente insignificante, se deben considerar las salvaguardas y aplicar las para reducir la amenaza a un nivel aceptable. Tales salvaguardas pueden incluir:

- Rotación del personal principal del equipo de aseguramiento;
- Involucrar un contador profesional individual que no haya sido miembro del equipo de aseguramiento, para que revise el trabajo hecho por el personal principal o de el consejo necesario; o
- Revisiones independientes de la calidad interna.

Clientes de auditoría que son entidades que cotizan en bolsa

8.151 El uso del mismo socio encargado [líder] del contrato en una auditoría durante un período prolongado de tiempo puede generar una amenaza de familiaridad. Esta amenaza es particularmente relevante en el contexto de la auditoría de las entidades que cotizan en bolsas de valores y en tales situaciones se deben aplicar salvaguardas para reducir tal amenaza a un nivel aceptable. De acuerdo con ello, para la auditoría de las entidades que cotizan en bolsa:

- (a) Se debe rotar al socio encargado [líder] del contrato después de un período pre-definido, normalmente no más que siete años; y
- (b) Un socio que rota después de un período pre-definido no debe reanudar el rol de socio encargado [líder] del contrato hasta que haya pasado un período de tiempo adicional, normalmente dos años.

8.152 Cuando un cliente de auditoría se convierte en una entidad que cotiza en bolsas de valores, se debe considerar la duración del tiempo en que el socio encargado [líder] del contrato ha servido al cliente de auditoría en esa capacidad al determinar cuándo se debe rotar al socio. Sin embargo, el socio puede continuar sirviendo como socio encargado [líder] del contrato por dos años más antes de rotar el contrato.

8.153 Si bien se debe rotar al socio encargado [líder] del contrato después de tal período pre-definido, en algunas circunstancias puede ser necesario algún grado de flexibilidad para la rotación. Ejemplos de tales circunstancias incluyen:

- Situaciones en las que la continuación del socio encargado [líder] del contrato es especialmente importante para el cliente de auditoría, por ejemplo, cuando se darán cambios importantes en la estructura del cliente de auditoría, cambios que coinciden con la rotación del socio encargado [líder] del contrato; y
- Situaciones en las que, debido al tamaño de la firma, no es posible la rotación o no constituye una salvaguarda apropiada.



En todas esas circunstancias, cuando el socio encargado [líder] del contrato no se rota después de un período pre-definido equivalente, se deben aplicar las salvaguardas para reducir cualesquiera amenazas a un nivel aceptable.

- 8.154 Cuando una firma tiene solamente unos pocos socios de auditoría con el conocimiento y la experiencia necesarios para servir como socio encargado [líder] del contrato en un cliente de auditoría que es una entidad que cotiza en bolsas de valores, la rotación del socio encargado puede no constituir una salvaguarda apropiada. En esas circunstancias la firma debe aplicar otras salvaguardas para reducir la amenaza a un nivel aceptable. Tales salvaguardas incluirán involucrar un contador profesional adicional que no haya estado asociado con el equipo de aseguramiento, para que revise el trabajo o de el consejo que sea necesario. Este individuo puede ser, de alguna manera, externo a la firma o alguien dentro de la firma que no estuvo asociado con el equipo de aseguramiento.

Provisión de servicios de no-aseguramiento a clientes de aseguramiento

- 8.155 Tradicionalmente, las firmas han provisto a sus clientes de aseguramiento un rango de servicios de no-aseguramiento que son consistentes con sus habilidades y experticia. Los clientes de aseguramiento valoran los beneficios que se derivan de tener esas firmas, quienes tienen un buen entendimiento de los negocios, y ofrecen su conocimiento y habilidades para dar soporte a otras áreas. Además, la provisión de tales servicios de no-aseguramiento a menudo resulta en que el equipo de aseguramiento obtenga información relacionada con los clientes y operaciones del cliente de aseguramiento, información que es útil en relación con el contrato de aseguramiento. Cuanto mayor es el conocimiento del negocio del cliente de aseguramiento, el equipo de aseguramiento tendrá un mejor entendimiento de los procedimientos y controles del cliente de aseguramiento, y de los riesgos de negocio y financieros que enfrenta. La provisión de servicios de no-aseguramiento puede, sin embargo, generar amenazas a la independencia de la firma, de la red de firmas o de los miembros del equipo de aseguramiento. En consecuencia, es necesario evaluar la significancia de cualquier amenaza generada por la provisión de tales servicios. En algunos casos puede ser posible eliminar o reducir la amenaza creada, lo cual se logra mediante la aplicación de salvaguardas. En otros casos no están disponibles salvaguardas para reducir la amenaza a un nivel aceptable.

- 8.156 Las actividades siguientes generalmente crearían amenazas de auto-interés o de auto-revisión que son tan significativas que el solo evitar la actividad o negarse a desempeñar el contrato de aseguramiento reducirían las amenazas a un nivel aceptable:

- Autorización, ejecución o terminación de una transacción, o de otra manera ejercer autoridad en representación del cliente, o tener la autoridad para hacerlo;
- Determinación de qué recomendación de la firma se debe implementar; y
- Presentar reportes, en un rol administrativo, a quienes están encargados del gobierno.

- 8.157 Los ejemplos señalados en los párrafos 8.163 a 8.202 se dirigen en el contexto de la provisión de servicios de no-aseguramiento a un cliente de aseguramiento. Las amenazas potenciales a la independencia surgirán más frecuentemente cuando se provee un servicio de no-aseguramiento a un cliente de auditoría. Los estados financieros de una entidad proveen información financiera sobre un rango amplio de transacciones y eventos que han afectado la entidad. La materia sujeta de los otros servicios de aseguramiento, sin embargo, puede ser de naturaleza limitada. Por lo tanto, las amenazas a la independencia



pueden surgir también cuando una firma provee un servicio de no-aseguramiento relacionado con la materia sujeto de un contrato de aseguramiento que no es auditoría. En tales casos, se debe considerar la significancia de la participación de la firma con la materia sujeto de los contratos de aseguramiento que no son auditoría, si se generan cualesquiera amenazas de auto-revisión y si cualquier amenaza a la independencia se puede reducir a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas, o si se debe declinar el contrato de no aseguramiento. Cuando el contrato de aseguramiento que no es auditoría no está relacionado con la materia sujeto del contrato de aseguramiento que no es auditoría, las amenazas a la independencia generalmente serán claramente insignificantes.

8.158 Las siguientes actividades también pueden generar amenazas de auto-revisión o de auto-interés:

- Tener en custodia activos de un cliente de aseguramiento;
- Supervisar los empleados del cliente de aseguramiento en el desempeño de sus actividades normales recurrentes; y
- Preparar documentos fuente o datos de origen, en forma electrónica o de otro tipo, evidenciando la ocurrencia de una transacción (por ejemplo, órdenes de compra, registro de tiempos de nómina, y órdenes de clientes).

Se debe evaluar la significancia de cualquier amenaza generada y, si la amenaza es diferente de una que sea claramente insignificante, se deben considerar las salvaguardas y aplicarlas en cuanto sea necesario para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable. Tales salvaguardas pueden incluir:

- Hacer acuerdos para que el personal que provee tales servicios no participe en el contrato de aseguramiento;
- Involucrar un contador profesional para que aconseje sobre el impacto potencial de las actividades sobre la independencia de la firma y el equipo de aseguramiento; u
- Otras salvaguardas relevantes establecidas en las regulaciones nacionales.

8.159 Los nuevos desarrollos en los negocios, la evolución de los mercados financieros, los cambios rápidos en la tecnología de la información, y las consecuencias que ello tiene para la administración y el control, hacen imposible redactar una lista completa de todas las situaciones que se presentan cuando se proveen servicios de no-aseguramiento a un cliente de aseguramiento que pueden generar amenazas a la independencia y de las diferentes salvaguardas que pueden eliminar esas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. Sin embargo, en general una firma puede proveer servicios más allá del contrato de aseguramiento provisto que todas las amenazas a la independencia se han reducido a un nivel aceptable.

8.160 Las siguientes salvaguardas pueden ser particularmente relevantes para reducir a un nivel aceptable las amenazas generadas por la provisión de servicios de no-aseguramiento a clientes de aseguramiento:

- Políticas y procedimientos para prohibir a la planta de personal que tome decisiones administrativas por el cliente de aseguramiento, o asumir responsabilidad por tales decisiones;



- Discutir los problemas de independencia relacionados con la provisión de servicios de no-aseguramiento con aquellos encargados del gobierno, como es el caso del comité de auditoría;
 - Políticas dentro del cliente de aseguramiento relacionadas con la responsabilidad de supervisión para la provisión de servicios de no-aseguramiento por parte de la firma;
 - Involucrar un contador profesional adicional para que aconseje sobre el impacto potencial del contrato de no-aseguramiento sobre la independencia del miembro del equipo de aseguramiento y de la firma;
 - Involucrar un contador profesional adicional, externo a la firma, para que provea aseguramiento sobre un aspecto particular del contrato de aseguramiento;
 - Obtener reconocimiento del cliente de aseguramiento sobre la responsabilidad por los resultados del trabajo desempeñado por la firma;
 - Revelar a quienes están encargados del gobierno, como es el caso del comité de auditoría, la naturaleza y extensión de los honorarios cargados; o
 - Hacer acuerdos de manera que el personal que provea servicios de no-aseguramiento no participe en el contrato de aseguramiento.
- 8.161 Antes que la firma acepte un contrato para proveer un servicio de no-aseguramiento a un cliente de aseguramiento, debe considerar si la provisión de tal servicio generará una amenaza a la independencia. En situaciones en las que una amenaza generada es diferente de una claramente insignificante, se debe declinar el contrato de no-aseguramiento a menos que se puedan aplicar las salvaguardas apropiadas para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable.
- 8.162 La provisión de ciertos servicios de no-aseguramiento a clientes de auditoría puede generar amenazas a la independencia tan significativas que ninguna salvaguarda puede eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable. Sin embargo, la provisión de tales servicios a una entidad relacionada, división o elemento particular de los estados financieros de tal cliente puede ser permisible cuando se han reducido a un nivel permisible cualesquiera amenazas a la independencia, mediante acuerdos para que esa entidad relacionada, división o elemento particular de los estados financieros sean auditados por otra firma o cuando otra firma vuelve a desempeñar el servicio de no-aseguramiento en la extensión necesaria para permitirle que tome la responsabilidad por ese servicio.

Preparación de registros contables y de estados financieros

- 8.163 Asistir a un cliente de auditoría en asuntos tales como la preparación de registros contables o de estados financieros puede generar una amenaza de auto-revisión cuando los estados financieros son subsecuentemente auditados por la firma.
- 8.164 Es responsabilidad de la administración del cliente asegurar que se mantengan esos registros contables y que se preparen esos estados financieros, si bien puede solicitar que la firma le provea asistencia. Si el personal de la firma, o red de firmas, que provee tal servicio toma decisiones administrativas, la amenaza de auto-revisión que se crea no se puede reducir a un nivel aceptable por salvaguarda alguna. En consecuencia, el personal



no debe tomar tales decisiones. Ejemplos de tales decisiones directivas incluyen las siguientes:

- Determinar o cambiar registros de diarios, o la clasificación de cuentas o transacciones o de otros registros contables sin tener aprobación del cliente de auditoría;
- Autorizar o aprobar transacciones; y
- Preparar documentos fuente o datos de origen (incluyendo decisiones sobre supuestos de valuaciones), o hacer cambios a tales documentos o datos.

8.165 El proceso de auditoría implica diálogo extensivo entre la firma y la administración del cliente de auditoría. Durante este proceso, la administración solicita y recibe inputs significativos en relación con asuntos tales como principios de contabilidad y revelación de estados financieros, lo apropiado de los controles y métodos que se usan para determinar las cantidades establecidas de activos y pasivos. La asistencia técnica de esta naturaleza y el consejo sobre los principios de contabilidad para los clientes de auditoría son medios apropiados para promover la presentación justa de los estados financieros. La provisión de tal consejo generalmente no amenaza la independencia de la firma. De manera similar, el proceso de auditoría puede implicar el asistir a un cliente de auditoría en la solución de problemas de conciliación contable, análisis y acumulación de información para presentación de reportes reguladores, asistir en la preparación de estados financieros consolidados (incluyendo la traslación de las cuentas locales estatutarias para cumplir con políticas contables de grupo y la transición hacia una estructura conceptual diferente de presentación de reportes tal como los Estándares Internacionales de Contabilidad), elaborar borradores de elementos de revelación, proponer ajustes a los registros de diarios y proveer asistencia y consejo en la preparación de las cuentas estatutarias locales de las entidades subsidiarias. Esos servicios se considera que no son parte normal del proceso de auditoría y, bajo circunstancias normales, no amenazan la independencia.

Provisiones generales

8.166 Los ejemplos contenidos en los párrafos 8.167 a 8.170 señalan que se pueden generar amenazas de auto-revisión si la firma se involucra en la preparación de registros contables o de estados financieros y si esos estados financieros son subsecuentemente la materia sujeto de un contrato de auditoría de la firma. Esta noción puede ser igualmente aplicable en situaciones en las que la materia sujeto del contrato de aseguramiento no son los estados financieros. Por ejemplo, se crearía una amenaza de auto-revisión si la firma desarrolló y preparó información financiera prospectiva y subsecuentemente proveyó aseguramiento sobre esta información financiera prospectiva. En consecuencia, la firma debe evaluar la significancia de cualquier amenaza de auto-revisión creada por la provisión de tales servicios. Si la amenaza de auto-revisión es otra que una claramente insignificante, se deben considerar las salvaguardas y aplicarlas en cuanto sea necesario para reducir la amenaza a un nivel aceptable.

Clientes de auditoría que no son entidades que cotizan en bolsa

8.167 La firma, o una red de firmas, puede proveer a un cliente de auditoría que no es una entidad que cotiza en bolsa con servicios de contabilidad y teneduría de libros, incluyendo servicios de nómina, de naturaleza rutinaria o mecánica, provisto que cualquier amenaza



de auto-revisión que se genera se reduce a un nivel aceptable. Ejemplos de tales servicios incluyen:

- Registro de transacciones para las cuales el cliente de auditoría ha determinado o aprobado la clasificación contable apropiada;
- Destinar transacciones codificadas para el libro mayor[♦];
- Preparar estados financieros basados en información contenida en el balance de prueba; y
- Destinar al balance de prueba entradas aprobadas por el cliente de auditoría.

Se debe evaluar la significancia de cualquier amenaza generada y, si la amenaza es otra que una claramente insignificante, se deben considerar las salvaguardas y aplicarlas en cuanto sea necesario para reducir la amenaza a un nivel aceptable. Tales salvaguardas pueden incluir:

- Hacer arreglos para que tales servicios no sean desempeñados por un miembro del equipo de aseguramiento;
- Implementar políticas y procedimientos para prohibir que el individuo que provee tales servicios tome cualesquiera decisiones directivas a nombre del cliente de auditoría;
- Requerir que los datos fuente de las entradas a contabilidad sean originados por el cliente de auditoría;
- Requerir que los supuestos subyacentes sean originados en y aprobados por el cliente de auditoría; o
- Obtener aprobación del cliente de auditoría para cualquier entrada de diario propuesta o para cualquiera de los otros cambios que afectan los estados financieros.

Clientes de auditoría que son entidades que cotizan en bolsa

8.168 La provisión de servicios de contabilidad y teneduría de libros, incluyendo servicios de nómina y la preparación de estados financieros o de información financiera que constituye la base de los estados financieros sobre los cuales se provee el reporte de auditoría, a nombre de un cliente de auditoría que es una entidad que cotiza en bolsa, puede menoscabar la independencia de la firma o red de firmas, o al menos dar la apariencia de menoscabar la independencia. De acuerdo con ello, no hay otra salvaguarda que la prohibición de tales servicios, excepto en situaciones de emergencia y cuando los servicios caen dentro del mandato estatutario de auditoría, que pueda reducir la amenaza generada a un nivel aceptable. Por consiguiente, una firma o red de firmas no provee tales servicios a entidades que cotizan en bolsa que son clientes de auditoría, con las excepciones limitadas que se señalan abajo.

8.169 La provisión de servicios de contabilidad y teneduría de libros de naturaleza rutinaria o mecánica a divisiones o subsidiarias de clientes de auditoría que cotizan en bolsa no se

[♦] En el original: 'general ledger': es el 'libro mayor' en los sistemas contables computarizados (N del t)



vería que menoscaba la independencia con relación al cliente de auditoría provisto que se cumplen las siguientes condiciones:

- Los servicios no implican el ejercicio de juicio;
- Las divisiones o subsidiarias para las cuales se provee el servicio son colectivamente inmateriales para el cliente de auditoría, o los servicios provistos son colectivamente inmateriales para la división o subsidiaria; y
- Los honorarios de la firma, o red de firmas, para tales servicios son colectivamente claramente insignificantes.

Si se proveen tales servicios, se deben aplicar todas las salvaguardas siguientes:

- La firma, o red de firmas, no debe asumir ningún rol directivo ni tomar cualesquiera decisiones directivas;
- El cliente de auditoría que cotiza en bolsa debe aceptar la responsabilidad por los resultados del trabajo; y
- El personal que provee los servicios no debe participar en la auditoría.

Situaciones de emergencia

8.170 La provisión de servicios de contabilidad y teneduría de libros a clientes de auditoría que se encuentran en situaciones de emergencias u otras de tipo inusual, cuando es no es práctico para el cliente de auditoría hacer otros arreglos, no se consideraría que coloca una amenaza inaceptable para la independencia provisto que:

- La firma, o red de firmas, no asume ningún rol directivo o no toma ninguna decisión directiva;
- El cliente de auditoría acepta la responsabilidad por los resultados del trabajo; y
- El personal que provee los servicios no hace parte del equipo de aseguramiento.

Servicios de valuación

8.171 Una valuación comprende el hacer supuestos en relación con desarrollos futuros, la aplicación de ciertas metodologías y técnicas, y la combinación de ambas en orden a calcular un valor cierto, o un rango de valores, para un activo, un pasivo, o para un negocio como un todo.

8.172 Se puede generar una amenaza de auto-revisión cuando una firma o red de firmas desempeña una valuación para un cliente de auditoría, valuación que se va a incorporar en los estados financieros del cliente.

8.173 Si el servicio de valuación implica la valuación de asuntos materiales para los estados financieros y la valuación conlleva un grado significativo de subjetividad, la amenaza de auto-revisión generada no se puede reducir a un nivel aceptable mediante la aplicación de



salvaguarda alguna. De acuerdo con ello, no se deben proveer tales servicios de valuación o, alternativamente, el único curso de acción sería retirarse del contrato de auditoría.

8.174 Desempeñar servicios de valuación que no son materiales, ya sea separados o en el agregado, de los estados financieros, o que no implican un grado significativo de subjetividad, puede generar una amenaza de auto-revisión que se puede reducir a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas. Tales salvaguardas pueden incluir:

- Involucrar un contador profesional adicional que no haya sido miembro del equipo de aseguramiento, para que revise el trabajo hecho o de el consejo necesario;
- Confirmar con el cliente de auditoría su entendimiento de los supuestos subyacentes de la valuación y la metodología a utilizar, y obteniendo aprobación para su uso;
- Obtener reconocimiento por parte del cliente de auditoría sobre la responsabilidad por los resultados del trabajo desempeñado por la firma; y
- Hacer los arreglos necesarios de manera que el personal que provee tales servicios no participe en el contrato de auditoría.

Al determinar si las anteriores salvaguardas serían efectivas, se deben considerar los siguientes asuntos:

- La extensión del conocimiento, la experiencia y la habilidad del cliente de auditoría para evaluar los problemas del caso, y la extensión de su participación en la determinación y aprobación de los asuntos significativos que requieren juicio;
- El grado en el cual se aplican las metodologías establecidas y las guías profesionales cuando se desempeña un servicio particular de valuación;
- Para las valuaciones que implican metodologías estándar o establecidas, el grado de subjetividad inherente en el elemento del caso;
- La confiabilidad y extensión de los datos subyacentes;
- El grado en que se depende de eventos futuros de una naturaleza que podría crear volatilidad inherente significativa en las cantidades implicadas; y
- La extensión y claridad de las revelaciones en los estados financieros.

8.175 Cuando una firma, o una red de firmas, desempeña un servicio de valuación para un cliente de auditoría con el propósito de hacer un archivo[♦] o una respuesta^{♦♦} a una autoridad tributaria, el cálculo de una cantidad de impuestos adeudados por el cliente de aseguramiento, o con propósitos de planeación tributaria, esto no crearía una amenaza significativa a la independencia dado que tales valuaciones generalmente están sujetas a revisión externa, por ejemplo por parte de la autoridad tributaria.

[♦] Estos archivos son, generalmente, para propósitos reguladores. Aplican especialmente para las entidades que cotizan en bolsas de valores pero se amplían prácticamente a todas las obligaciones de depositar estados financieros y otros reportes para fines públicos (N del t)

^{♦♦} Son tanto las declaraciones tributarias como las demás respuestas a los requerimientos tributarios (N del t)



- 8.176 Cuando una firma desempeña una valuación que hace parte de la materia sujeto de un contrato de aseguramiento que no es un contrato de auditoría, la firma debe considerar cualesquiera amenazas de auto-revisión. Si la amenaza es otra que una claramente insignificante, se deben aplicar las salvaguardas y aplicarlas en cuanto sea necesario para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable.

Provisión de servicios tributarios a clientes de auditoría

- 8.177 En muchas jurisdicciones, se le puede solicitar a la firma que provea servicios tributarios a un cliente de auditoría. Los servicios tributarios comprenden un rango amplio de servicios, incluyendo cumplimiento, planeación, provisión de opiniones tributarias formales y asistencia en la solución de conflictos tributarios. Tales asignaciones generalmente no se ve que generen amenazas a la independencia.

Provisión de servicios de auditoría interna a los clientes de auditoría

- 8.178 Se puede generar una amenaza de auto-revisión cuando una firma, o red de firmas, provee servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría. Los servicios de auditoría interna pueden comprender una extensión de los servicios de auditoría de la firma, servicios que van más allá de los requerimientos de los estándares de auditoría generalmente aceptados, asistencia en el desempeño u outsourcing de las actividades de auditoría interna de un cliente. Al evaluar cualquier amenaza a la independencia, se requerirá considerar la naturaleza del servicio. Para este propósito, los servicios de auditoría interna no incluyen servicios de auditoría interna operacional que no están relacionados con los controles contables internos, los sistemas financieros o los sistemas financieros.
- 8.179 Los servicios que implican una extensión de los procedimientos requeridos para dirigir una auditoría de acuerdo con Estándares Internacionales de Auditoría no se consideraría que menoscaban la independencia en relación con un cliente de auditoría provisto que el personal de la firma o red de firmas no actúa o no parece que actúe en una capacidad equivalente a la de un miembro de la administración del cliente de auditoría.
- 8.180 Cuando la firma, o una red de firmas, provee asistencia en el desempeño de las actividades de auditoría interna de un cliente o emprende el outsourcing de algunas de las actividades, cualquier amenaza de auto-revisión generada se puede reducir a un nivel aceptable mediante el asegurar que es clara la separación entre la administración y el control de la auditoría interna por parte de la administración del cliente y las actividades de auditoría interna mismas.
- 8.181 El desempeñar una parte significativa de las actividades de auditoría interna del cliente de auditoría puede crear una amenaza de auto-revisión y una firma, o red de firmas, debe considerar las amenazas y proceder con cautela antes de hacer algo en relación con tales actividades. Se deben poner en funcionamiento las salvaguardas apropiadas y la firma, o red de firmas, debe, en particular, asegurar que el cliente de auditoría reconoce sus responsabilidades por establecer, mantener y monitorear el sistema de controles internos.
- 8.182 Las salvaguardas que se deben aplicar en todas las circunstancias para reducir cualesquiera amenazas a un nivel aceptable incluyen asegurar que:



- (a) El cliente de auditoría es responsable por las actividades de auditoría interna y reconoce sus responsabilidades por establecer, mantener y monitorear el sistema de controles internos;
 - (b) El cliente de auditoría designa un empleado competente, preferiblemente que haga parte de la administración principal, para que sea responsable por las actividades de auditoría interna;
 - (c) El cliente de auditoría, el comité de auditoría o el cuerpo supervisor aprueba el alcance, los riesgos y la frecuencia del trabajo de auditoría interna;
 - (d) El cliente de auditoría es responsable por evaluar y determinar qué recomendaciones de la firma se deben implementar;
 - (e) El cliente de auditoría evalúa lo adecuado de los procedimientos de auditoría interna desempeñados y de los hallazgos resultantes del desempeño de esos procedimientos mediante, otras cosas, obteniendo y actuando sobre reportes recibidos de la firma; y
 - (f) Los hallazgos y recomendaciones de las actividades de auditoría interna se reportan apropiadamente al comité de auditoría o al cuerpo supervisor.
- 8.183 Se debe considerar si tales servicios de no-aseguramiento deben ser provistos solamente por personal no involucrado en el contrato de auditoría y con diferentes líneas de presentación de reportes dentro de la firma.

Provisión de servicios de sistemas de tecnologías de la información para clientes de auditoría

- 8.184 La provisión de servicios por parte de una firma o red de firmas a un cliente de auditoría que implican el diseño y la implementación de sistemas de tecnología de información financiera que se usan para generar información que hace parte de los estados financieros de un cliente puede generar una amenaza de auto-revisión.
- 8.185 La amenaza de auto-revisión es probable que sea tan significativa como para permitir la provisión de tales servicios a un cliente de auditoría a menos que se pongan en funcionamiento las salvaguardas apropiadas para asegurar que:
- (a) El cliente de auditoría reconoce sus responsabilidades por establecer y monitorear un sistema de controles internos;
 - (b) El cliente de auditoría designa un empleado competente, preferiblemente que haga parte de la administración principal, con la responsabilidad de tomar todas las decisiones importantes respecto del diseño e implementación del sistema de hardware o software;
 - (c) El cliente de auditoría toma todas las decisiones administrativas respecto de los procesos de diseño e implementación;
 - (d) El cliente de auditoría evalúa lo adecuado y los resultados del diseño e implementación del sistema; y



- (e) El cliente de auditoría es responsable por la operación del sistema (hardware o software) y por los datos usados o generados por el sistema.
- 8.186 También se debe considerar si tales servicios de no-aseguramiento deben ser provistos solamente por personal que no esté involucrado en el contrato de auditoría y con líneas diferentes de presentación de reportes dentro de la firma.
- 8.187 La provisión de servicios por una firma o red de firmas a un cliente de auditoría y que implica ya sea el diseño o la implementación de sistemas de tecnología de información financiera que se usan para generar información que hace parte de los estados financieros de un cliente también puede generar una amenaza de auto-revisión. Se debe evaluar la significancia de la amenaza, si la hay, y se deben considerar las salvaguardas y aplicarlas en cuanto sea necesario para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable.
- 8.188 La provisión de servicios junto con la valoración, el diseño y la implementación de controles contables internos y controles de administración de riesgos no se considera que genera una amenaza a la independencia provisto que el personal de la firma o red de firmas no desempeña funciones administrativas.

Asignaciones de personal temporal para clientes de auditoría

- 8.189 El suministro de personal por parte de una firma, o red de firmas, a un cliente de auditoría puede generar una amenaza de auto-revisión cuando el individuo se encuentra en una posición para influenciar la preparación de las cuentas o de los estados financieros de un cliente. En la práctica se puede dar tal asistencia (particularmente en situaciones de emergencia) pero solamente en el entendimiento de que el personal de la firma o red de firmas no estará implicado en:
- (a) Toma de decisiones administrativas;
 - (b) Aprobación o firma de acuerdos u otros documentos similares;
 - (c) Ejercicio de autoridad discrecional para comprometer al cliente.

Se debe analizar cuidadosamente cada situación para identificar si se han generado cualesquiera amenazas y si se deben implementar las salvaguardas apropiadas. Las salvaguardas que se deben aplicar en todas las circunstancias para reducir cualesquiera amenazas a un nivel aceptable incluyen:

- El personal provee la asistencia pero no se le da responsabilidad alguna por la función o actividad que desempeñó o supervisó durante su asignación como personal temporal; y
- El cliente de auditoría debe reconocer sus responsabilidades por dirigir y supervisar las actividades del personal de la firma, o red de firmas.

Provisión de servicios de soporte a litigios para clientes de auditoría

- 8.190 Los servicios de soporte a litigios pueden incluir actividades tales como actuar como un testigo experto, cálculo de daños estimados u otras cantidades que se puedan volver cobrables o pagables como resultado de litigio o de otro conflicto legal, y asistencia



mediante administración y recuperación de documentos en relación con una disputa o un litigio.

8.191 Se puede generar una amenaza de auto-revisión cuando los servicios de soporte a litigios que se proveen a un cliente incluyen la estimación de los resultados posibles y por consiguiente afecta las cantidades o las revelaciones a reflejar en los estados financieros. La significancia de cualquier amenaza generada dependerá de factores tales como:

- La materialidad de la cantidad implicada;
- El grado de subjetividad inherente en la materia del caso; y
- La naturaleza del contrato

Una firma, o red de firmas, debe evaluar la significancia de cualquier amenaza generada y, si la amenaza es otra que una claramente insignificante, se deben considerar las salvaguardas y aplicarlas en cuanto sea necesario para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable. Tales salvaguardas pueden incluir:

- Políticas y procedimientos para prohibir que los individuos que asisten al cliente de auditoría tomen decisiones directivas a nombre del cliente;
- Usar profesionales que no sean miembros del equipo de aseguramiento, para que desempeñen el servicio; o
- La participación de otros, tales como expertos independientes.

8.192 Si el rol emprendido por la firma o red de firmas implica la toma de decisiones administrativas a nombre del cliente de auditoría, las amenazas generadas no se reducirán a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguarda alguna. Por consiguiente, la firma o red de firmas no debe desempeñar este tipo de servicio para un cliente de auditoría.

Provisión de servicios legales a los clientes de auditoría

8.193 Los servicios legales se definen como cualesquiera servicios para los cuales la persona que provee el servicio tiene que ser admitida antes por las Cortes de la jurisdicción en la cual se proveen los servicios, o tener el entrenamiento legal requerido para ejercer profesionalmente el derecho*. Los servicios legales comprende un rango amplio y diversificado de áreas que incluyen servicios tanto corporativos como comerciales para los clientes, tales como soporte a contratos, litigios, asesoría y soporte a fusiones y adquisiciones, y la provisión de asistencia a los departamentos legales internos de los clientes. La provisión de servicios legales por parte de una firma, o red de firmas, a una entidad que es un cliente de auditoría puede crear amenazas tanto de auto-revisión como de abogacía.

8.194 Se requiere considerar las amenazas a la independencia, dependiendo de la naturaleza del servicio a proveer, si el proveedor del servicio es separado del equipo de aseguramiento y la materialidad de cualquier asunto en relación con los estados financieros de las

* Hace referencia a la abogacía profesional, esto es, el graduado en leyes que puede ejercer profesionalmente en esa rama (N del t)



- entidades. Las salvaguardas señaladas en el párrafo 8.160 pueden ser apropiadas para reducir a un nivel aceptable cualquier amenaza a la independencia. En circunstancias en las que la amenaza a la independencia no se pueden reducir a un nivel aceptable, la única acción disponible es declinar proveer tales servicios o retirarse del contrato de auditoría.
- 8.195 La provisión de servicios legales a un cliente de auditoría que implica asuntos de los que no se esperaría tengan un efecto material en los estados financieros no se considera que genera una amenaza inaceptable a la independencia.
- 8.196 Existe una distinción entre abogacía y consejería. Los servicios legales para apoyar a un cliente de auditoría en la ejecución de una transacción (e.g., soporte a contratos, consejería legal, debida diligencia legal y reestructuración) pueden crear amenazas de auto-revisión; sin embargo, pueden estar disponibles salvaguardas para reducir esas amenazas a un nivel aceptable. Tal servicio generalmente no menoscabaría la independencia, provisto que:
- Los miembros del equipo de aseguramiento no están implicados en la provisión del servicio; y
 - En relación con la asesoría consejería, el cliente de auditoría toma la decisión última o, en relación con las transacciones, el servicio implica la ejecución de lo que ha sido decidido por el cliente.
- 8.197 Actuar para un cliente de auditoría en la solución de una disputa o de un litigio en circunstancias en las que las cantidades implicadas son materiales en relación con los estados financieros del cliente de auditoría generaría amenazas de abogacía y auto-revisión tan significantes que ninguna salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable. Por consiguiente, la firma no debe desempeñar este tipo de servicio para un cliente de auditoría.
- 8.198 Cuando a una firma se le pide que actúe en un rol de abogacía para un cliente de auditoría en la solución de una disputa o de un litigio en circunstancias en las que las cantidades implicadas no son materiales para los estados financieros del cliente de auditoría, el cliente debe evaluar la significancia de cualesquiera amenazas de abogacía y auto-revisión generadas y, si la amenaza es otra que una claramente insignificante, se deben considerar las salvaguardas y aplicarlas en cuanto sea necesario para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable. Tales salvaguardas pueden incluir:
- Políticas y procedimientos para prohibir que los individuos asistan al cliente de auditoría en la toma de decisiones directivas a nombre del cliente; o
 - Usar profesionales que no sean miembros del equipo de aseguramiento, para que presten el servicio.
- 8.199 La designación de un socio o de un empleado de la firma o de una red de firmas como Consejero General para asuntos legales para un cliente de auditoría generaría amenazas de auto-revisión y abogacía que son tan significantes que ninguna salvaguarda puede reducir las amenazas a un nivel aceptable. La posición de Consejero General es generalmente una posición administrativa principal con responsabilidad amplia por los asuntos legales de una compañía y en consecuencia, ningún miembro de la firma o red de firmas debe aceptar tal designación por parte de un cliente de auditoría.



Contratación de la administración principal

8.200 La contratación* de la administración principal para un cliente de aseguramiento, tal como aquellos que se encuentran en posición de afectar el sujeto del contrato de aseguramiento, puede crear amenazas actuales o futuras de auto-interés, familiaridad e intimidación. La significancia de la amenaza dependerá de factores tales como:

- El rol de la persona a ser contratada; y
- La naturaleza de la asistencia buscada.

La firma generalmente puede proveer servicios tales como revisión de las calificaciones profesionales de una cantidad de solicitantes y proveer consejo sobre su confiabilidad para el puesto. Además, la firma generalmente puede producir una lista corta de candidatos a entrevista, provisto que se ha elaborado usando criterios especificados por el cliente de aseguramiento.

Se debe evaluar la significancia de la amenaza generada y, si la amenaza es otra que una claramente insignificante, se deben considerar las salvaguardas y aplicarlas en cuanto sea necesario para reducir la amenaza a un nivel aceptable. En todos los casos, la firma no debe tomar decisiones administrativas y la decisión sobre a quién contratar debe recaer en el cliente.

Finanzas corporativas y actividades similares

8.201 La provisión de servicios, consejería o asistencia en finanzas corporativas a un cliente de aseguramiento puede generar amenazas de abogacía y auto-revisión. En el caso de ciertos servicios de finanzas corporativas, las amenazas que se generan a la independencia serían tan significativas que ninguna salvaguarda se puede aplicar para reducir las amenazas a un nivel aceptable. Por ejemplo, promover, negociar, o garantizar** acciones de un cliente de aseguramiento no es compatible con proveer servicios de aseguramiento. Por otra parte, comprometer al cliente de aseguramiento frente a los términos de una transacción o consumir una transacción a nombre del cliente crearía una amenaza a la independencia tan significativa que ninguna salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable. En el caso de un cliente de auditoría la provisión de esos servicios financieros corporativos arriba referidos, por parte de una firma o red de firmas crearía una amenaza a la independencia tan significativa que ninguna salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable.

8.202 Otros servicios de finanzas corporativas pueden generar amenazas de abogacía o de auto-revisión; sin embargo, pueden estar disponibles salvaguardas para reducir esas amenazas a un nivel aceptable. Ejemplos de tales servicios incluyen asistir a un cliente en el desarrollo de estrategias corporativas, asistir a un cliente para que identifique o pueda introducirse a fuentes de capital que satisfacen las especificaciones o criterios del cliente, y proveer consejos para estructuraciones y asistir a un cliente en el análisis de los efectos contables de las transacciones propuestas. Las salvaguardas que se deben considerar incluyen:

* Hace referencia al proceso de reclutar (conseguir, vincular) personal (N del t)

** En el original: "underwriting" = garantizar, asegurar, avalar (N del t)



- Políticas y procedimientos para prohibir a los individuos que asisten al cliente de aseguramiento para que tomen decisiones directivas a nombre del cliente;
- Usar profesionales que no hacen parte del equipo de aseguramiento, para que provean los servicios; y
- Asegurar que la firma no compromete al cliente de aseguramiento frente a los términos de cualesquiera transacciones o no realice una transacción a nombre del cliente.

Honorarios y fijación de precios

Honorarios – Tamaño relativo

8.203 Cuando los honorarios totales generados por un cliente de aseguramiento representan una gran proporción de los honorarios totales de una firma, la dependencia respecto de ese cliente o grupo de clientes y las preocupaciones sobre la posibilidad de perder el cliente pueden generar una amenaza de auto-interés. La significancia de la amenaza dependerá de factores tales como:

- La estructura de la firma; y
- Si la firma está bien establecida o recientemente creada.

Se debe evaluar la significancia de la amenaza y, si es otra que una claramente insignificante, se deben considerar las salvaguardas y aplicarlas en cuanto sea necesario para reducir la amenaza a un nivel aceptable. Tales salvaguardas pueden incluir:

- Discutir, con el comité de auditoría, o con otros encargados del gobierno, la extensión y la naturaleza de los honorarios cargados;
- Dar los pasos necesarios para reducir la dependencia del cliente;
- Revisiones externas del control de calidad; y
- Consultar con terceros, tales como un cuerpo profesional regulador o con otro contador profesional.

8.204 También se puede generar una amenaza de auto-interés cuando los honorarios generados por el cliente de aseguramiento representan una gran proporción de los ingresos de un socio individual. Se debe evaluar la significancia de la amenaza y, si la amenaza es otra que una claramente insignificante, se deben considerar las salvaguardas y aplicarlas en cuanto sea necesario para reducir la amenaza a un nivel aceptable. Tales salvaguardas pueden incluir:

- Políticas y procedimientos para monitorear e implementar el control de calidad de los contratos de aseguramiento; y
- Involucrar un contador profesional que no haya sido miembro del equipo de aseguramiento, para que revise el trabajo hecho o de el consejo necesario.



Honorarios – Vencidos y no pagados

8.205 Se puede generar una amenaza de auto-interés si los honorarios debidos por parte de un cliente de aseguramiento y correspondientes a servicios profesionales permanecen sin pagar durante un tiempo largo, especialmente si una parte significativa no está paga antes de emitir el reporte de aseguramiento correspondiente al año siguiente. El pago de tales honorarios generalmente se debe requerir antes de emitir el reporte. Pueden ser aplicables las siguientes salvaguardas:

- Discutir, con el comité de auditoría, o con otros encargados del gobierno, el nivel de los honorarios pendientes; y
- Involucrar un contador profesional que no hizo parte del contrato de aseguramiento, para que provea consejo o revise el trabajo realizado.

La firma también debe considerar si los honorarios vencidos y no pagados pueden ser vistos como equivalentes a un préstamo al cliente y si, a causa de la significancia de los honorarios vencidos y no pagados, es apropiado para la firma que sea vuelta a nombrar.

Fijación de precios

8.206 Cuando una firma obtiene un contrato de aseguramiento con un nivel de honorarios significativamente más bajos que los cargados por la firma predecesora, o que los cotizados por otras firmas, la amenaza de auto-interés generada no se reducirá a un nivel aceptable a menos que:

- La firma sea capaz de demostrar lo apropiado del tiempo y del personal calificado que se asignaron a la tarea; y
- Está cumpliendo con todos los estándares, guías, y procedimientos de control de calidad del aseguramiento que sean aplicables.

Honorarios contingentes

8.207 Honorarios contingentes son aquellos calculados a partir de una base predeterminada que se relaciona con el outcome o resultado de una transacción o el resultado del trabajo desempeñado. Para los propósitos de esta sección, no se consideran honorarios contingentes si una corte u otra autoridad pública los ha establecido.

8.208 Un honorario contingente cargado por una firma con relación a un contrato de aseguramiento genera amenazas de auto-interés y abogacía que no se pueden reducir a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguarda alguna. De acuerdo con ello, una firma no debe entrar en un acuerdo de honorarios por un contrato de aseguramiento bajo el cual la cantidad de los honorarios sea contingente a partir de los resultados del trabajo de aseguramiento o de los elementos que constituyen la materia sujeto del contrato de aseguramiento.

8.209 Un honorario contingente cargado por una firma en relación con un servicio de no-aseguramiento provisto para un cliente de aseguramiento también puede generar amenazas de auto-interés y abogacía. Si la cantidad de los honorarios correspondientes a un contrato de no-aseguramiento se acordó, o contempló, durante un contrato de



aseguramiento y fue contingente a partir del resultado del contrato de aseguramiento, las amenazas no se pueden reducir a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguarda alguna. De acuerdo con ello, la única acción aceptable es no aceptar tales acuerdos. Para otros tipos de acuerdos sobre honorarios contingentes, la significancia de las amenazas generadas dependerá de factores tales como:

- El rango de las posibles cantidades de honorarios;
- El grado de variabilidad;
- Las bases a partir de las cuales se determina los honorarios;
- Si el outcome o resultado de la transacción es para que sea revisada por un tercero independiente; y
- El efecto que el evento o transacción tiene sobre el contrato de aseguramiento.

Se debe evaluar la significancia de las amenazas y, si las amenazas son otras que una claramente insignificante, se deben considerar las salvaguardas y aplicarlas en cuanto sea necesario para reducir las amenazas a un nivel aceptable. Tales salvaguardas pueden incluir:

- Revelar al comité de auditoría, o a otros encargados del gobierno, la extensión de la naturaleza y extensión de los honorarios cargados;
- Que un tercero no relacionado revise o determine los honorarios finales; o
- Políticas y procedimientos de control de calidad.

Regalos y hospitalidad

8.210 Aceptar regalos u hospitalidad de parte de un cliente de aseguramiento puede generar amenazas de auto-interés y de familiaridad. Cuando una firma o un miembro del equipo de aseguramiento acepta regalos u hospitalidad, a menos que su valor sea claramente insignificativo, las amenazas a la independencia no se pueden reducir a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguarda alguna. En consecuencia, una firma o un miembro del equipo de aseguramiento no debe aceptar tal regalo u hospitalidad.

Litigios actuales o amenaza de ellos

8.211 Cuando ocurren litigios, o aparece su probabilidad, entre la firma o un miembro del equipo de aseguramiento y el cliente de aseguramiento, se puede generar una amenaza de auto-interés o de intimidación. La relación entre la administración del cliente y los miembros del equipo de aseguramiento se tiene que caracterizar por sencillez completa y revelación plena en relación con todos los aspectos de las operaciones de negocio de un cliente. La firma y la administración del cliente se pueden encontrar en posiciones adversas a causa de litigios, lo cual afecta la buena disposición de la administración para hacer revelaciones plenas y la firma puede enfrentar una amenaza de auto-interés. La significancia de la amenaza generada dependerá de factores tales como:

- La materialidad del litigio;



- La naturaleza del contrato de aseguramiento; y
- Si el litigio se relaciona con un anterior contrato de aseguramiento.

Una vez que se ha evaluado la significancia de la amenaza, se deben aplicar las salvaguardas y, si es necesario, reducir las amenazas a un nivel aceptable:

- Revelando al comité de auditoría, o a otros encargados del gobierno, la extensión y la naturaleza del litigio;
- Si el litigio involucra a un miembro del equipo de aseguramiento, remover a ese individuo del equipo de aseguramiento; o
- Involucrar un contador profesional de la firma, que no haya sido miembro del equipo de aseguramiento, para que revise el trabajo hecho o de el consejo necesario.

Si tales salvaguardas no reducen la amenaza a un nivel apropiado, la única acción apropiada es retirarse de, o renunciar aceptar, el contrato de aseguramiento.

SECCION 9

Competencia profesional y responsabilidades relacionadas con el uso de no-contadores

- 9.1 Los contadores profesionales en ejercicio profesional público deben abstenerse de acordar desempeñar servicios profesionales para los cuales no son competentes a menos que obtengan consejo y asesoría competentes de manera que les permita desempeñar satisfactoriamente tales trabajos. Si un contador profesional no tiene la competencia para desempeñar una parte específica del servicio profesional, debe buscar consejo técnico por parte de expertos tales como otros contadores profesionales, abogados, actuarios, ingenieros, geólogos, valuadores.
- 9.2 En tales situaciones, si bien el contador profesional confía en la competencia técnica del experto, no se puede asumir automáticamente el conocimiento de los requerimientos éticos. Dado que la responsabilidad última por el servicio profesional recae en el contador profesional, el contador profesional debe ver que se deben seguir esos requerimientos de comportamiento ético.
- 9.3 Cuando se usan los servicios de expertos que no son contadores profesionales, el contador profesional debe dar los pasos necesarios para ver que tales expertos son conscientes de los requerimientos éticos. Se debe prestar atención primaria a los principios fundamentales contenidos en el parágrafo 16 de la Introducción a este Código. Esos principios se extenderán a cualquier asignación en la cual participarían tales expertos.
- 9.4 El grado de supervisión y la cantidad de orientación que se requerirán dependerán de los individuos involucrados y de la naturaleza del contrato. Ejemplos de tales orientación y supervisión pueden incluir:
- Solicitar que los individuos lean los códigos de ética apropiados;



- Requerir confirmación escrita sobre el entendimiento de los requerimientos éticos; y
 - Proveer consulta cuando surjan los conflictos potenciales.
- 9.5 El contador profesional también debe estar alerta a los requerimientos específicos de independencia y a los otros riesgos propios del contrato. Tales situaciones requerirán atención y orientación/supervisión especiales para ver que se cumplan los requerimientos éticos. Por ejemplo, la Sección 8 de este Código requiere que todos los profesionales que participan en el contrato de aseguramiento sean independientes del cliente de aseguramiento.
- 9.6 Si en cualquier momento el contador profesional no está satisfecho de que se pueda respetar o asegurar el comportamiento ético apropiado, no debe aceptar el contrato; o, si el contrato ya comenzó, se debe terminar.

SECCION 10

Honorarios y comisiones

10.1 El contador profesional en ejercicio profesional público que emprende servicios profesionales para un cliente, asume la responsabilidad por desempeñar tales servicios con integridad y objetividad y de acuerdo con los estándares técnicos apropiados. Esa responsabilidad se libera mediante la aplicación de las habilidades y del conocimiento que tales contadores profesionales en ejercicio profesional público han adquirido mediante entrenamiento y experiencia. Por los servicios profesionales, el **contador profesional en práctica profesional pública** tiene derecho a remuneración.

Honorarios profesionales

- 10.2 Los honorarios profesionales deben ser un reflejo justo del valor de los servicios profesionales desempeñados para el cliente, teniendo en cuenta:
- (a) Las habilidades y el conocimiento requeridos para el tipo de servicios profesionales implicados;
 - (b) El nivel de entrenamiento y experiencia de las personas necesarias vinculadas para desempeñar los servicios profesionales;
 - (c) El tiempo necesario ocupado por cada persona vinculada en el desempeño de los servicios profesionales; y
 - (d) El grado de responsabilidad que conlleva desempeñar esos servicios.
- 10.3 Los honorarios profesionales se deben calcular normalmente sobre la base de las tarifas apropiadas por hora o por día del tiempo de cada personada vinculada en el desempeño de los servicios profesionales. Esas tarifas se deben basar en la premisa fundamental de que la organización y la conducta del contador profesional en ejercicio profesional público y los servicios provistos a los clientes están bien planeados, controlados y administrados. Deben tener en cuenta los factores establecidos en el parágrafo 10.2 y están influenciados por las

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.



condiciones legales, sociales y económicas de cada país. Le corresponde a cada contador profesional individual en ejercicio profesional público determinar las tarifas apropiadas.

- 10.4 Un contador profesional en ejercicio profesional público no debe hacer una petición de que servicios profesionales específicos en períodos actuales o futuros serán desempeñados ya sea por honorarios establecidos, honorarios estimados, o un rango de honorarios, si es probable en el momento de la petición que tales honorarios serán sustancialmente incrementados y el cliente prospectivo no está advertido de esa probabilidad.
- 10.5 Cuando se desempeñan servicios profesionales para un cliente puede ser necesario o conveniente cargar unos honorarios correspondientes al pre-acuerdo, caso en el cual el contador profesional en ejercicio profesional público debe estimar los honorarios teniendo en cuenta los asuntos referidos en los parágrafos 10.2 a 10.4.
- 10.6 No es impropio para un contador profesional en ejercicio profesional público cargar a un cliente unos honorarios más bajos que los previamente cargados por servicios similares, provisto que los honorarios han sido calculados de acuerdo con los factores a los que se hace referencia en los parágrafos 10.2 a 10.4.

Comentario

No es impropio el hecho de que un contador profesional en ejercicio profesional público asegure el trabajo cotizando unos honorarios más bajos que otro. Sin embargo, el contador profesional en ejercicio profesional público que obtiene trabajo a honorarios significativamente más bajos que los cargados por un **contador existente**^{*}, o que los cotizados por otros, debe estar consciente que existe el riesgo de una percepción de que se puede menoscabar la calidad del trabajo.

De acuerdo con ello, cuando se decide sobre los honorarios a cotizar para un cliente por el desempeño de los servicios profesional, un contador profesional debe estar satisfecho de que, como resultado de los honorarios cotizados:

- No se menoscabará la calidad del trabajo y se aplicará el debido cuidado para cumplir con todos los estándares profesionales y con todos los procedimientos de control de calidad en el desempeño de esos servicios, y
- El cliente no será conducido a conclusiones erróneas en relación con el alcance preciso de los servicios que los honorarios cotizados tienen la intención de cubrir, así como respecto de las bases sobre las cuales se cargarán honorarios futuros.

- 10.7 Tal y como se estableció en el parágrafo 8.208:

Un contrato de aseguramiento no debe ser desempeñado por honorarios que sean contingentes con los resultados del trabajo de aseguramiento o con los elementos que constituyen la materia sujeto del contrato de aseguramiento. El parágrafo 8.209 provee orientación sobre las amenazas que se pueden generar si se provee un contrato de no-aseguramiento para un cliente de aseguramiento mediante honorarios contingentes, y las salvaguardas que pueden reducir las amenazas a un nivel aceptable.

^{*} Para definiciones ver las páginas 7 a 11.



Comentario

No se debe considerar que son contingentes los honorarios si son fijados por una corte o por otra autoridad pública. Los honorarios cargados sobre una base de porcentaje o similar, excepto cuando están autorizados por estatutos o aprobados por una asociación miembro como práctica generalmente aceptada para ciertos servicios profesionales, se deben considerar como honorarios contingentes.

- 10.8 Los párrafos precedentes se refieren a los honorarios como diferentes de los reembolsos por gastos. Los gastos fuera del lugar, en particular los gastos de viaje, atribuibles directamente a los servicios profesionales desempeñados para un cliente particular normalmente se cargarían a ese cliente en adición a los honorarios profesionales.
- 10.9 Es en función de los mejores intereses tanto del cliente como del contador profesional en práctica profesional pública que las bases a partir de las cuales se calculan los honorarios, así como cualesquiera acuerdos de facturación, estén definidas de manera clara, preferiblemente por escrito, antes de comenzar el contrato y con el fin de ayudar a evitar malos entendidos con relación a los honorarios. (Para orientación adicional, refiérase al Estándar Internacional de Auditoría 210 "Términos de los Contratos de Auditoría".)

Comisiones

- 10.10 En aquellos países en los que está permitido, ya sea por estatuto o por una asociación miembro, el pago y la recepción de comisiones, y el contador profesional en práctica profesional pública acepta tales comisiones, este hecho se debe revelar al cliente.
- 10.11 Sujeto al párrafo 10.10, un contador profesional en ejercicio profesional público no debe pagar una comisión para obtener un cliente ni debe aceptar una comisión por referir un cliente a un tercero. Un contador profesional en ejercicio profesional público no debe aceptar una comisión por referir los productos o servicios de otros.
- 10.12 El pago y la recepción de honorarios remitidos entre contadores profesionales en ejercicio profesional público cuando no se desempeñan servicios por parte del contador referido se consideran comisiones para el propósito del párrafo 10.11.
- 10.13 Un contador profesional en ejercicio profesional público puede entrar en un acuerdo para la compra de toda o una parte de un ejercicio profesional contable requiriendo que se pague a los individuos inicialmente vinculados en el ejercicio o el pago a sus herederos o herencias. Tales pagos no se consideran comisiones para el propósito del párrafo 10.10.

SECCION 11

Actividades incompatibles con el ejercicio profesional de la profesión contable pública

- 11.1 Un contador profesional en ejercicio profesional público no se debe vincular simultáneamente en cualesquiera negocio, ocupación o actividad que menoscabe o pueda menoscabar la integridad, la objetividad o la independencia, o la buena reputación de la profesión y por consiguiente sería incompatible con la prestación de servicios profesionales.



- 11.2 La prestación simultánea de dos o más tipos de servicios profesionales por sí misma no menoscaba la integridad, la objetividad o la independencia.
- 11.3 La vinculación simultánea en otro negocio, ocupación o actividad no relacionada con los servicios profesionales que tenga el efecto de no permitirle al contador profesional en ejercicio profesional público conducir adecuadamente un ejercicio profesional de acuerdo con los principios éticos fundamentales de la profesión contable debe ser considerada inconsistente con el ejercicio profesional de la profesión contable pública.

SECCION 12

Dineros de los clientes

- 12.1 Se reconoce que en algunos países la ley no permite que un contador profesional en ejercicio profesional público guarde **dineros de los clientes**;^{*} en otros países existen deberes legales impuestos sobre el contador profesional en ejercicio profesional público que guarde tales dineros. El contador profesional en ejercicio profesional público no debe guardar dineros de los clientes si existe razón para considerar que fueron obtenidos de, o van a ser usados en, actividades ilegales.
- 12.2 Un contador profesional en ejercicio profesional público a quien se le confían dineros que pertenecen a otros debe:
- (a) Mantener tales dineros separados de sus dineros personales o los de la firma;
 - (b) Usar tales dineros solamente para el propósito que tienen destinados; y
 - (c) En todo momento, estar listo a dar cuenta de esos dineros a cualesquiera personas que tienen derecho a tal contabilidad.
- 12.3 Un contador profesional en ejercicio profesional público debe mantener una o más cuentas bancarias para los dineros de los clientes. Tales cuentas bancarias pueden incluir una **cuenta de clientes**^{*} que sea de carácter general y de la cual se puedan pagar dineros a una cantidad de clientes.
- 12.4 Los dineros de los clientes recibidos por un contador profesional en ejercicio profesional público se deben depositar sin tardanza al crédito de la cuenta de clientes, o -si es en la forma de documentos de títulos a dinero y documentos de títulos que se puedan convertir en dinero- ser salvaguardados contra el uso no autorizado.
- 12.5 Los dineros pueden ser retirados de la cuenta del cliente solamente por instrucciones del cliente.
- 12.6 Los honorarios debidos por un cliente pueden ser retirados de los dineros del cliente provisto que el cliente, luego de haber sido notificado de la cantidad de tales honorarios, ha acordado tal retiro.

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.



- 12.7 Los pagos recibidos de la cuenta de un cliente no pueden exceder el balance permanente del crédito del cliente.
- 12.8 Cuando se percibe que es probable que los dineros del cliente permanecerán en la cuenta del cliente durante un período de tiempo significativo, el contador profesional en ejercicio profesional público debe, con la aprobación del cliente, colocar tales dineros en una cuenta que pague intereses dentro de un tiempo razonable.
- 12.9 Todos los intereses ganados sobre los dineros de los clientes se deben acreditar en la cuenta del cliente.
- 12.10 Los contadores profesionales en ejercicio profesional público deben mantener tales libros de cuentas de manera tal que les permitirá, en cualquier momento, establecer claramente sus transacciones con los dineros de los clientes en general y de cada cliente individual en particular. Se debe proveer al cliente una declaración de la cuenta al menos una vez al año.

SECCION 13

Relaciones con otros contadores profesionales en ejercicio profesional público

Aceptación de asignaciones nuevas

- 13.1 La extensión de las operaciones del emprendimiento de un negocio con frecuencia resulta en la conformación de sucursales o de compañías subsidiarias en las que un **contador existente** no ejerce profesionalmente. En esas circunstancias, el cliente o el contador existente mediante consulta con el cliente puede solicitar que un **contador que recibe** ejerza profesionalmente en esas localizaciones para que desempeñe tales servicios profesionales en cuanto sea necesario para completar la asignación
- 13.2 El referir negocios también puede darse en el área de servicios especiales o de tareas especiales. El alcance de los servicios ofrecidos por los contadores profesionales en ejercicio profesional público continúa expandiéndose y la profundidad del conocimiento que se requiere para servir al público a menudo pide habilidades especiales. Dado que para cualquier contador profesional en ejercicio profesional público no es práctico adquirir experticia o experiencia especial en todos los campos de lo contable, algunos contadores profesionales en ejercicio profesional público han decidido que ni es apropiado ni es deseable desarrollar dentro de sus firmas el rango completo de las habilidades especiales que se pueden requerir.
- 13.3 Los contadores profesionales en ejercicio profesional público solamente deben emprender los servicios que puedan esperar completarlos con competencia profesional. Por consiguiente, es esencial para la profesión en general y para los intereses de sus clientes que se fomente que los contadores profesionales en ejercicio profesional público obtengan consejo cuando sea apropiado y de quienes sean competentes para proveerlo.
- 13.4 Sin embargo, un contador existente sin una habilidad particular puede ser renuente a referir un cliente a otro contador profesional en ejercicio profesional público que pueda poseer esa

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.



habilidad, dado el miedo a perder los negocios existentes con el otro contador profesional en ejercicio profesional público. En consecuencia, puede privarse a los clientes del beneficio del consejo al cual tienen derecho a recibir.

- 13.5 Los deseos del cliente deben prevalecer en la selección de los consejeros profesionales, ya sea que se involucren o no habilidades especiales. De acuerdo con ello, un contador profesional en ejercicio profesional público no debe intentar restringir de manera alguna la libertad del cliente para escoger en el momento de obtener un consejo especial, y cuando sea apropiado se debe fomentar que el cliente lo haga.
- 13.6 Los servicios o el consejo de un contador profesional en ejercicio profesional público que tenga habilidades especiales pueden ser vistos en una u otra de las siguientes maneras:
- (a) Por parte del cliente:
 - (i) Luego de discusión y consulta previa con el cliente existente;
 - (ii) A partir de solicitud o recomendación específica del contador existente; y
 - (iii) Sin referencia al cliente existente; o
 - (b) Por parte del contador existente, el cual debe observar el deber de confidencialidad.
- 13.7 Cuando a un contador profesional en ejercicio profesional público se le solicita proveer servicios o consejo, debe realizar indagaciones sobre si el cliente prospectivo tiene un contador existente. En casos en los que un contador profesional continuará proveyendo los servicios profesionales, se deben observar los procedimientos establecidos en los párrafos 13.8 – 13.4. Si la designación resultará en que otro profesional en ejercicio profesional público será sustituido, se deben seguir los procedimientos establecidos en los párrafos 13.5 – 13.26.
- 13.8 El contador que recibe debe limitar los servicios provistos a la asignación específica recibida mediante referencia del contador existente o del cliente, a menos que sea solicitado de otra manera por el cliente. El contador que recibe también tiene el deber de dar los pasos razonables para dar soporte a la relación actual del contador existente con el cliente y no debe expresar crítica alguna sobre los servicios profesionales del contador existente sin antes darle a este último la oportunidad de proveer toda la información relevante.
- 13.9 Un contador que recibe a quien el cliente le solicita que emprenda una asignación de un tipo que es claramente diferente de la que está siendo llevada a cabo por parte del contador existente o a partir de la que inicialmente recibió por referencia del contador existente o del cliente, debe considerar esta como una solicitud separada para proveer servicios o consejo. Antes de aceptar cualquier designación de esta naturaleza, el contador que recibe le debe aconsejar al cliente sobre la obligación profesional de comunicarse con el contador existente y debe hacerlo inmediatamente y preferiblemente por escrito, advirtiendo sobre el enfoque del cliente y la naturaleza general de la solicitud, así como buscar toda la información relevante, si la hay, que sea necesaria para desempeñar la asignación.
- 13.10 En algunos momentos surgen circunstancias en las que el cliente insiste en que el contador existente no debe ser informado. En este caso, el contador que recibe debe decidir si son válidas las razones del cliente. En ausencia de circunstancias especiales, una sola reticencia del cliente en relación con la comunicación con el contador existente no sería una razón satisfactoria.



13.11 El contador que recibe debe:

- (a) Cumplir con las instrucciones recibidas por parte del contador existente o del cliente, en la extensión en que no haya conflicto con requerimientos legales relevantes o de otro tipo; y
- (b) Asegurarse, tan lejos como sea práctico hacerlo, que el contador existente se mantiene informado de la naturaleza general de los servicios profesionales que se están desempeñando.

13.12 Cuando hay dos o más contadores profesionales en ejercicio profesional público que desempeñan servicios profesionales para el cliente interesado, puede ser apropiado notificar solamente al contador profesional en ejercicio profesional público que sea relevante, dependiendo de los servicios específicos que se estén desempeñando.

13.13 Cuando sea apropiado, el contador existente, además de emitir instrucciones relacionadas con los negocios, debe mantener contacto con los contadores que reciben y cooperar con ellos en toda solicitud de asistencia que sea razonable.

13.14 Cuando se busca la opinión de un contador profesional diferente del contador existente, en la aplicación a circunstancias o transacciones específicas de estándares o principios de contabilidad, auditoría, presentación de reportes u otros, el contador profesional debe estar alerta a la posibilidad de que la opinión genere presiones indebidas en el juicio y la objetividad del contador. Una opinión que se da sin conocer todos los hechos apropiados puede causar dificultad al contador que recibe si se cambia la opinión o si el contador que recibe es subsecuentemente nombrado por la compañía. De acuerdo con ello, el contador profesional debe buscar minimizar el riesgo de dar orientación inapropiada, asegurándose que tiene acceso a toda la información relevante. Cuando existe solicitud por una opinión en las anteriores circunstancias existe el requerimiento de comunicarse con el contador existente. Es importante que el contador existente, con permiso del cliente, provea al contador que recibe con toda la información relevante requerida sobre el cliente. Con el permiso del cliente, el contador que recibe también debe proveer una copia del reporte final al contador existente. Si el cliente no está de acuerdo con esas comunicaciones, ordinariamente no se debe desempeñar el contrato.

Sustitución de otro contador profesional en ejercicio profesional público

13.15 Los propietarios de un negocio tienen el derecho indiscutible de seleccionar sus consejeros profesionales y cambiarlos por otros según su deseo. Si bien es esencial que se protejan los intereses legítimos de los propietarios, también es importante que un contador profesional en ejercicio profesional público a quien se le solicita que reemplace a otro contador profesional en ejercicio profesional público tenga la oportunidad de averiguar si existen cualesquiera razones profesionales por las cuales no se deba aceptar la designación. Esto no se puede hacer de manera efectiva sin comunicación directa con el contador existente. En ausencia de una solicitud específica, el contador existente no debe voluntariamente dar información sobre los asuntos del cliente.

13.16 La comunicación le permite a un contador profesional en ejercicio profesional público averiguar si las circunstancias en las cuales se propone un cambio en la designación son tales que se pueda aceptar apropiadamente la designación y también si existe un deseo para emprender el contrato. Además, tal comunicación ayuda a preservar las relaciones



armoniosas que deben existir entre todos los contadores profesionales en ejercicio profesional público en quienes los clientes confían por consejo y asesoría profesionales.

13.17 La extensión en la cual un contador existente puede discutir los asuntos del cliente con el contador profesional en ejercicio profesional público propuesto depende de:

- (a) Si se ha obtenido el permiso del cliente; y/o
- (b) Los requerimientos legales o éticos relacionados con tal revelación, los cuales pueden variar de país a país.

13.18 El contador profesional en ejercicio profesional público propuesto debe tratar con estricta confianza y dar el peso debido a cualquier información provista por el contador existente.

13.19 La información provista por el contador existente puede señalar, por ejemplo, que las razones aparentes dadas por el cliente para el cambio no están de acuerdo con los hechos. Puede revelar que la propuesta para hacer un cambio en los contadores profesionales en ejercicio profesional público se realizó porque los contadores existentes mantuvieron sus fundamentos y llevaron a cabo apropiadamente sus obligaciones como contadores profesionales en ejercicio profesional público a pesar de la oposición o evasión sobre una ocasión en la cual surgieron diferencias importantes de principio o de ejercicio profesional con el cliente.

13.20 Por consiguiente, la comunicación entre las partes sirve:

- (a) Para proteger a un contador profesional en ejercicio profesional público de aceptar una designación en circunstancias en las que no se conocen todos los hechos pertinentes.
- (b) Para proteger a los propietarios minoritarios de un negocio que puedan no ser plenamente informados de las circunstancias en las cuales se propuso el cambio.
- (c) Para proteger los intereses del contador existente cuando los cambios propuestos surgen de, o constituyen un intento para interferir con, el ejercicio conciente del deber del contador existente para actuar como un profesional independiente.

13.21 Antes de aceptar una designación que involucra servicios profesionales recurrentes hasta ahora llevados a cabo por otro contador profesional en ejercicio profesional público, el contador profesional en ejercicio profesional público propuesto debe:

- (a) Averiguar si el cliente prospectivo ha avisado al contador existente sobre el cambio propuesto y le ha dado permiso, preferiblemente por escrito, para discutir plena y libremente los asuntos del cliente con el contador profesional en ejercicio profesional público propuesto.
- (b) Cuando esté satisfecho con la respuesta recibida del cliente prospectivo, solicitar permiso para comunicarse con el contador existente. Si se rechaza tal permiso o si no se da el permiso al que se refiere en (a) arriba, el contador profesional en ejercicio profesional público debe, en ausencia de circunstancias excepcionales de las que exista conocimiento pleno, y a menos que exista la satisfacción necesaria por otros medios, declinar la designación.
- (c) Al recibir el permiso, solicitarle al contador existente, preferiblemente por escrito que:



- (i) Provea información sobre cualesquiera razones profesionales que deban ser conocidas antes de decidir si aceptar o no la designación y, si las hay, tales razones; y
 - (ii) Provea todos los detalles necesarios para ser capaz de tomar una decisión.
- 13.22 El contador existente, al recibir la comunicación a la que se hace referencia en el párrafo 12.21 (c) debe en el acto:
- (a) Replicar, preferiblemente por escrito, avisando si existen cualesquiera razones profesionales por las cuales el contador profesional en ejercicio profesional propuesto no deba aceptar la designación.
 - (b) Si existen cualesquiera de tales razones u otros asuntos que deban ser revelados, asegurar que el cliente ha dado permiso para dar detalles sobre esta información al contador profesional en ejercicio profesional propuesto. Si no se da el permiso, el contador existente debe reportar ese hecho al contador profesional en ejercicio profesional propuesto.
 - (c) Al recibir el permiso del cliente, revelar toda la información requerida por el contador profesional en ejercicio profesional propuesto para que pueda decidir si acepta o no la designación, y discutir libremente con el contador profesional en ejercicio profesional público propuesto todos los asuntos relevantes para el contrato y de los cuales el último debe ser consciente.
- 13.23 Si el contador profesional en ejercicio profesional público propuesto no recibe, dentro de un tiempo razonable, una respuesta de parte del contador existente y no hay razón para considerar que existen cualesquiera circunstancias excepcionales alrededor del cambio propuesto, el contador profesional en ejercicio profesional público propuesto debe esforzarse por comunicarse con el contador existente mediante algunos otros medios. Si es incapaz de obtener un resultado satisfactorio de esta manera, el contador profesional en ejercicio profesional público propuesto debe enviar una carta adicional, estableciendo que existe un supuesto de que no hay razones profesionales por las cuales no se deba aceptar la designación y que tiene la intención de hacerlo.
- 13.24 El hecho de que se adeuden honorarios al contador existente no constituye una razón profesional por la cual otro contador profesional en ejercicio profesional público no deba aceptar la designación.
- 13.25 El contador existente debe transferir prontamente al contador profesional en ejercicio profesional público nuevo todos los libros y papeles del cliente que tiene o pudo haber tenido luego que se ha efectuado el cambio en la designación y debe avisar al cliente respecto de ello, a menos que el contador profesional en ejercicio profesional público tenga un derecho real para retenerlos.
- 13.26 Algunas organizaciones, ya sea a causa de requerimientos legislativos o de otro tipo, buscan solicitudes o concursos de adjudicación, e.g., concursos licitatorios, en relación con los servicios profesionales ejercidos por los contadores en ejercicio profesional público. Al responder a un anuncio público o a una petición no-solicitada para presentar una sumisión o someterse a una licitación, un contador profesional en ejercicio profesional público debe, si el nombramiento puede derivar en el reemplazo de otro contador profesional en ejercicio profesional público, establecer en la sumisión o en la licitación que se requiere antes la aceptación de la oportunidad para contactar al otro contador profesional en ejercicio profesional público con el fin de realizar las indagaciones destinadas a determinar si existen



cualesquiera razones profesionales por las cuales no se deba aceptar la designación. Si la sumisión o licitación es exitosa, entonces se debe contactar al contador existente.

SECCION 14

Publicidad y oferta de servicios

- 14.1 Si se permite o no que los contadores profesionales en ejercicio profesional público individuales hagan **publicidad*** y **ofrezcan sus servicios***, es asunto que corresponde determinar a las asociaciones miembro con base en las condiciones legales, sociales y económicas de cada país.
- 14.2 Cuando se permite, tal publicidad y oferta de servicios tiene que estar dirigida a informar al público de una manera objetiva y debe ser decente, honesta, veraz y de buen gusto. Se debe prohibir la oferta mediante el uso de coerción u hostigamiento.
- 14.3 Ejemplos de actividades que se pueden considerar no satisfacen el criterio anterior incluyen aquellas como:
- (a) Crear expectativas falsas, engañosas o injustificadas, sobre resultados favorables;
 - (b) Implicar la habilidad para influenciar cualquier corte, tribunal, agencia reguladora o cuerpo similar u oficial;
 - (c) Constar de declaraciones auto-alabantes que no se basan en hechos verificables;
 - (d) Hacer comparaciones con otros contadores profesionales en ejercicio profesional público;
 - (e) Contener testimonios o aprobaciones;
 - (f) Contener cualesquiera otras representaciones que probablemente podrían causar que una persona razonable entienda de manera equivocada o se engañe: y
 - (g) Hacer declaraciones injustificadas respecto de ser un experto o especialista en un campo particular de la profesión contable.
- 14.4 Un contador profesional en ejercicio profesional público en un país en el que se permite la publicidad no debe buscar ventaja mediante la publicidad en revistas o periódicos publicados o distribuidos en un país en el que está prohibida la publicidad. De manera similar, un contador en ejercicio profesional público en un país en el que está prohibida la publicidad no debe hacer publicidad en una revista o periódico publicado en un país en el que se permite la publicidad.
- 14.5 En situaciones en las que los contadores profesionales en ejercicio profesional público en sus actividades internacionales más allá de las fronteras viola las provisiones contenidas en

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11. [Aquí entendida como 'advertising'. Ver glosario inicial, y ver nota adelante (N del t)]

* Para definiciones ver las páginas 7 a 11.



el párrafo 14.4, debe hacer contacto entre la asociación miembro del país en el cual se da la violación y la asociación miembro del país anfitrión del contador profesional en ejercicio profesional público para asegurar que la asociación miembro del país anfitrión es consciente de tal violación.

- 14.6 Es claramente deseable que el público deba ser consciente del rango de servicios disponibles de parte de un contador profesional. De acuerdo con ello, no existe objeción para que una asociación miembro comunique tal información al público sobre una base institucional, i.e., a nombre de la asociación miembro.

Publicidad por parte de contadores profesionales en ejercicio profesional público que se encuentran en un entorno de no-anuncios publicitarios.***

- 14.7 Cuando no están permitidos los anuncios publicitarios, la publicidad por parte de los contadores profesionales en ejercicio profesional público individuales es aceptable provisto que:

- (a) Tiene como objeto notificar al público o a ciertos sectores del público que estén interesados, sobre asuntos relacionados con hechos, de una manera que no sea falsa, conducente a equivocaciones o engañosa;
- (b) Es de buen gusto;
- (c) Profesionalmente está dignificada; y
- (d) Evita la repetición frecuente de, y cualquier preeminencia indebida, al nombre del contador profesional en ejercicio profesional público.

- 14.8 Los ejemplos que siguen son ilustrativos de las circunstancias en las cuales es aceptable la publicidad y de los asuntos conexos sujetos siempre a los requerimientos primordiales mencionados en el párrafo precedente.

Nombramientos y premios

Es de interés público y de la profesión contable que cualquier nombramiento u otra actividad de un contador profesional que sea asunto de importancia nacional o local, o la entrega de cualquier distinción a un contador profesional deba recibir publicidad que se deba mencionar la membresía a la asociación profesional. Sin embargo, el contador profesional no debe hacer uso, para tomar ventaja profesional personal, de cualesquiera de las designaciones o actividades antes mencionadas.

Contadores profesionales que buscan empleo o negocios profesionales

Un contador profesional puede informar a las partes interesadas, mediante cualquier medio, que está buscando asociarse o tener un empleo como asalariado de naturaleza contable. Sin embargo, el contador profesional no debe hacer publicidad del trabajo que subcontrata de una manera que se pueda interpretar como que está buscando negocios profesionales. La publicidad que busca trabajo subcontratado puede ser aceptable si se coloca solamente

* En el original: 'publicity'. Hace referencia al fenómeno de hacer conocer al público en general (N del t)

** En el original: 'advertising'. Hace referencia a los medios (avisos, etc.) que se utilizan para hacer conocer algo al público en general (N del t)



en la prensa profesional y provisto que en la publicidad no aparecen el nombre, la dirección o el teléfono del contador profesional. Un contador profesional puede escribir una carta o un enfoque directo a otro contador profesional cuando está buscando empleo o negocios profesionales.

Directorio

Un contador profesional puede hacer parte de la lista de un directorio provisto que ni el directorio mismo ni la presentación se pueden considerar como anuncios promocionales de quienes allí aparecen. Las presentaciones se deben limitar a nombre, dirección, número telefónico, descripción profesional y a cualquier otra información necesaria para permitirle al usuario del directorio hacer contacto con la persona u organización a la cual se refiere la presentación.

Libros, artículos, entrevistas, conferencias, presentaciones en radio y televisión

Los contadores profesionales que son autores de libros o artículos sobre temas profesionales, pueden señalar su nombre y sus calificaciones profesionales y dar el nombre de su organización pero no deben dar información alguna sobre los servicios que provee la firma. Similares provisiones son aplicables a la participación de un contador profesional en una conferencia, entrevista o programa de radio o televisión sobre un tema profesional. Sin embargo, lo que los contadores profesionales escriben o dicen no debe ser promocional de sí mismos o de su firma sino que deben ser un punto de vista profesional objetivo del tema en consideración. Los contadores profesionales son responsables por el uso de sus mejores esfuerzos para asegurar que lo que en últimas le llega al público cumple con esos requerimientos.

Cursos de entrenamiento, seminarios, etc.

Un contador profesional puede invitar clientes, personal de planta u otros contadores profesionales para que asistan a cursos de entrenamiento o seminarios dirigidos con la asistencia del personal de planta. No se debe invitar a otras personas para que asistan a tales cursos de entrenamiento o seminarios, excepto en respuesta a una solicitud no hecha. Los requerimientos no deben ser la manera que prevengan a los contadores profesionales de proveer servicios de entrenamiento a otras asociaciones profesionales, asociaciones u otras instituciones educativas que dan cursos para sus miembros o para el público. Sin embargo, no se debe dar preeminencia indebida al nombre de un contador profesional en cualquier folleto o documento emitido en conexión con el asunto en cuestión.

Folletos y documentos que contienen información técnica

Los folletos y demás documentos que contienen el nombre del contador profesional y dan información técnica para la asistencia al personal de planta o a los clientes, pueden ser emitidos por tales personas o por otros contadores profesionales.

Otras personas no deben ser incluidas en tales folletos o documentos, excepto en respuesta a una solicitud no pedida.

Reclutamiento de personal

Las vacantes genuinas de personal se pueden comunicar al público mediante cualquier medio en el cual aparezcan normalmente vacantes de temporal comparables. Es aceptable el hecho de que una especificación de trabajo necesariamente da algún detalle de uno o



más servicios provistos a los clientes por el contador profesional en ejercicio profesional público, pero no debe contener elemento profesional alguno. No se debe realizar ninguna sugerencia de que los servicios ofrecidos son superiores a aquellos ofrecidos por otros contadores profesionales en ejercicio profesional público como consecuencia del tamaño, asociaciones, o cualesquiera otra razón.

En publicaciones tales como aquellas dirigidas específicamente a escuelas y otros lugares de educación para informar a estudiantes y graduados sobre las oportunidades de carrera en la profesión, los servicios ofrecidos al público pueden ser descritos de una manera igual a como usualmente se hace en los negocios.

Puede ser permisible mayor libertad en la sección de un periódico destinada a vacantes de personal que aquella que sería permisible si la vacante aparece en una posición prominente en un periódico en el que sería más improbable que un cliente potencial usara para seleccionar un consejero profesional.

Publicidad a nombre de los clientes

Un contador profesional en ejercicio profesional público puede publicitar a nombre de los clientes, principalmente en la búsqueda de personal. Sin embargo, el contador profesional en ejercicio profesional público debe asegurar que el énfasis en la publicidad está dirigido hacia los objetivos a ser logrados por el cliente.

Folleto y directorios de la firma

Un contador profesional en ejercicio profesional público puede emitir para los clientes o, en respuesta a una solicitud no pedida, a un no-cliente:

- (a) Una redacción basada en hechos y objetiva de los servicios que se proveen; y
- (b) Un directorio que presenta nombres de socios, direcciones de oficinas y nombres y direcciones de firmas asociadas y corresponsales.

Material de escritorio y placas

El material de escritorio de los contadores profesionales en ejercicio profesional público debe ser de un estándar profesional aceptable y debe cumplir con los requerimientos de la ley y de la asociación miembro en relación con nombres de socios, directores y otros que participan en el ejercicio profesional, uso de descripciones profesionales y cartas distintivas, ciudades o países en los que se representa el ejercicio profesional, logotipos, etc. No se debe permitir la designación de cualesquiera servicios provistos por el ejercicio profesional como de naturaleza especializada. Cuando es aplicable, deben aplicarse similares provisiones a las placas.

Anuncios en periódicos

Se pueden usar periódicos o revistas apropiados para informar al público del establecimiento de una práctica profesional nueva, de cambios en la composición de una sociedad de contadores profesionales en ejercicio profesional público, o de cualquier alteración en la dirección de un ejercicio profesional. Tales anuncios se deben limitar a una declaración mínima de los hechos y a la consideración dada a lo apropiado del área de distribución del periódico o revista y a la cantidad de inserciones.



Inclusión del nombre de un contador profesional en ejercicio profesional público en un documento emitido por un cliente

Cuando un cliente propone publicar un reporte elaborado por un contador profesional en ejercicio público y que hace referencia a los asuntos del negocio actual del cliente o en vinculación con el establecimiento de una nueva operación de negocios, el contador profesional en ejercicio profesional público debe dar los pasos necesarios para asegurar que el contexto en el cual se publica el reporte no es tal que puede resultar en que el público se equivoca en relación con la naturaleza y significado del reporte. En esas circunstancias, el contador profesional en ejercicio profesional público debe advertir al cliente de que primero se debe obtener permiso antes de publicar el documento.

Se debe prestar consideración similar a otros documentos que se proponga sean emitidos por un cliente y que contengan el nombre de un contador profesional en ejercicio profesional público que actúa en una capacidad profesional independiente. Esto no impide la inclusión del nombre de un contador profesional en ejercicio profesional público en el reporte anual de un cliente.

Cuando contadores profesionales en su capacidad privada están asociados con, o tienen oficina en, una organización, la organización puede usar su nombre y su nivel profesional en documentos de material de escritorio y de otro tipo. El contador profesional en ejercicio profesional público debe asegurarse que esta información no se usa de manera tal que pueda conducir al público para que considere que existe una vinculación entre la organización y una capacidad profesional independiente.



PARTE C – APLICABLE A CONTADORES PROFESIONALES EMPLEADOS

Las siguientes secciones contienen orientación que es particularmente relevante para los contadores profesionales que trabajan en industria, comercio, el sector público o educación. Los contadores profesionales empleados que están en ejercicio profesional público deben ser conscientes que los principios abajo expresados también son de aplicación para sus circunstancias particulares. Si los contadores profesionales empleados que se encuentran en ejercicio profesional tienen dudas de la aplicabilidad de cualquier orientación particular, deben buscar asistencia de su asociación profesional.

SECCION 15

Conflicto de lealtades

- 15.1 Los contadores profesionales empleados tienen un deber de lealtad para con su empleador así como para con su profesión y pueden existir momentos en que los dos estén en conflicto. La prioridad normal de un empleado debe ser dar soporte a los objetivos legítimos y éticos de su organización y a las reglas y procedimientos que les dan soporte. Sin embargo, a un empleado no se le puede pedir legítimamente que:
- (a) Violar la ley;
 - (b) Incumplir las reglas y los estándares de su profesión;
 - (c) Mentir a o llevar a alguien a conclusiones erróneas (incluyendo engañar mediante el guardar silencio) a quienes actúan como auditores del empleador; o
 - (d) Vincular su nombre o asociarlo de alguna otra manera con una declaración que materialmente representa de manera equivocada los hechos.
- 15.2 Las diferencias en los puntos de vista sobre el juicio correcto sobre asuntos de contabilidad o de ética normalmente deben surgir y ser resueltas al interior de la organización del empleador, inicialmente con el superior inmediato del empleado y posiblemente después, cuando se mantiene un desacuerdo sobre un asunto ético significativo, con los niveles superiores de la administración o con los directores no ejecutivos.
- 15.3 Si los contadores empleados no pueden resolver algún asunto material que implica un conflicto entre sus empleadores y sus requerimientos profesionales pueden, después de agotar todas las otras posibilidades relevantes, no tener otro recurso que considerar renunciar. Los empleados deben señalar al empleador sus razones para hacerlo pero su deber de confidencialidad normalmente impide comunicar el problema a otros (a menos que legal o profesionalmente sea requerido para hacerlo).
- 15.4 Para orientación adicional sobre las consideraciones aquí implicadas ver la Sección 2 – Solución de conflictos éticos.



SECCION 16

Apoyo a colegas profesionales

- 16.1 Un contador profesional, particularmente uno que tiene autoridad sobre otros, debe dar el peso debido a las necesidades que ellos tienen por desarrollar y tener su propio juicio en asuntos de contabilidad y debe tratar con ellos las diferencias de opinión de una manera profesional.

SECCION 17

Competencia profesional

- 17.1 A un contador profesional empleado en industria, comercio, el sector público o educación se le puede solicitar que emprenda tareas significativas para las cuales no tiene entrenamiento o experiencia específico y suficiente. Cuando emprende tal trabajo, el contador profesional no debe engañar al empleador en relación con el grado de experticia o experiencia que posee, y cuando sea apropiado debe buscar el consejo y la asistencia expertos.

SECCION 18

Presentación de información

- 18.1 De un contador profesional se espera que presente información financiera de manera completa, honesta y profesional, la cual será comprensible en su contexto.
- 18.2 La información financiera y no-financiera debe ser mantenida en una manera que describa claramente la verdadera naturaleza de las transacciones de negocio, los activos y pasivos y las clasificaciones y registros de una manera oportuna y apropiada, y los contadores profesionales deben hacer cada cosa que se encuentre dentro de sus capacidades para asegurar que este es el caso.



Noviembre 1990

PREFACIO A LOS REQUERIMIENTOS ÉTICOS DE (NOMBRE DE LA ASOCIACIÓN MIEMBRO)

DECLARACIÓN DE POLÍTICA DEL CONSEJO*

Este Prefacio ha sido aprobado, para publicación, por el Consejo de [Nombre de la asociación miembro].

1. [Nombre de la asociación miembro] como miembro de la International Federation of Accountants (IFAC) está comprometido con el objetivo amplio de IFAC de desarrollar y engrandecer una profesión contable mundial coordinada mediante estándares armonizados. Trabajando hacia ese objetivo, IFAC desarrolla orientación sobre la ética para los contadores profesionales. IFAC considera que emitir tal orientación ayudará a mejorar el grado de uniformidad de las éticas profesionales a través del mundo.
2. Como condición de su membresía, [Nombre de la asociación miembro] está obligado a dar soporte al trabajo de IFAC mediante el informar a sus miembros sobre cada pronunciamiento desarrollado por IFAC, y trabajando hacia la implementación, cuando y en la extensión en que sea posible bajo las circunstancias locales, de esos pronunciamientos.
3. [Nombre de la asociación miembro] ha determinado (ya sea 1 ó 2):
 1. Adoptar el Código IFAC de Ética para Contadores Profesionales como los requerimientos éticos en [Nombre del país]. El Consejo de [Nombre de la asociación miembro] ha preparado un prólogo explicativo (anexo B) que establece el nivel y la fecha efectiva de esta decisión junto con las diferencias significativas entre la orientación de IFAC y la ley o la práctica en [Nombre del país] y cómo se han resuelto tales diferencias.

Sobre el nivel de cada pronunciamiento adicional de IFAC sobre Ética será emitido un prólogo explicativo por parte del Consejo de [Nombre de la asociación miembro]. Cuando el Consejo de [Nombre de la asociación miembro] lo considere necesario, se pueden desarrollar requerimientos éticos adicionales sobre asuntos de relevancia en [Nombre del país] no cubiertos por un pronunciamiento de IFAC.

4. Se espera que los miembros de [Nombre de la asociación miembro] cumplan con los requerimientos éticos emitidos por [Nombre de la asociación miembro]. La falla aparente en hacerlo puede derivar en una investigación sobre la conducta del miembro por parte de [Nombre del comité disciplinario apropiado de la asociación miembro].
5. No es práctico establecer requerimientos éticos que apliquen a todas las situaciones y circunstancias que pueden enfrentar los contadores profesionales. Por consiguiente, los

* Con efecto a partir de Mayo 2000, el IFAC Council recibe el nombre de IFAC Board.



contadores profesionales deben considerar los requerimientos éticos como los principios básicos que deben seguir en el desempeño de su trabajo.

6. La fecha a partir de la cual se espera que los miembros observen los pronunciamientos sobre ética se establece en el prólogo explicativo.



Anexo A

Código de Etica para Contadores Profesionales

[Título]

Prólogo explicativo

El Consejo de [Nombre de la asociación miembro] ha determinado que se debe adoptar este Código. Este Código es obligatorio para todos los miembros de [Nombre de la asociación miembro] con el fin que lo observen con relación a los servicios profesionales desempeñados en [Nombre del país] después de [Mes, Día, Año].



Anexo B

Código de Ética para Contadores Profesionales

[Título]

Prólogo explicativo

El Consejo de [Nombre de la asociación miembro] ha determinado que se debe adoptar este Código. Este Código es obligatorio para todos los miembros de [Nombre de la asociación miembro] con el fin que lo observen con relación a los servicios profesionales desempeñados en [Nombre del país] después de [Mes, Día, Año].

Sección 8.11 Bajo la legislación de [Nombre del país], la participación en un ejercicio profesional contable no puede estar a cargo de quienes no son miembros de [Nombre de la asociación miembro]. Por consiguiente, esta sección no es relevante en [Nombre del país].

Sección 14 Bajo la legislación de [Nombre del país], a los contadores profesionales no se les permite hacer publicidad de sus servicios. Entonces, los parágrafos 14.2 y 14.3 no son relevantes en [Nombre del país].



Enero 1998

IMPLEMENTACION Y CUMPLIMIENTO FORZOSO DE LOS REQUERIMIENTOS ETICOS

DECLARACIÓN DE POLÍTICA DEL CONSEJO*

Introducción

1. La misión de la International Federation of Accountants (IFAC), tal y como está establecida en el parágrafo 2 de su Constitución es el “desarrollo y engrandecimiento mundial de una profesión contable con estándares armonizados, capaz de proveer servicios de alta calidad consecuente con el interés público.” Trabajando hacia este objetivo, el Consejo de IFAC ha establecido comités para desarrollar y emitir pronunciamientos a nombre del Consejo sobre una variedad amplia de asuntos profesionales.
2. IFAC considera que los asuntos a los cuales corresponden tales pronunciamientos ayudarán a mejorar el grado de uniformidad de la profesión contable a través del mundo. Sin embargo, debe reconocerse que en orden a desarrollar tales pronunciamientos las condiciones legales, sociales y económicas que prevalecen en cada país afectarán la extensión y la manera en la cual se aplican los pronunciamientos. A pesar de esta condición, es importante que cada profesión nacional tenga un conjunto de pronunciamientos y de estándares técnicos claramente articulados para cubrir el ejercicio profesional contable.
3. Una vez que se implementen los pronunciamientos relevantes, deben ser gobernados por una política que asegure que se siguen los requerimientos éticos (lo cual incluye el cumplimiento con los estándares técnicos).
4. El Consejo de IFAC desea llamar la atención de las asociaciones miembro sobre el seguimiento de la Declaración de Política sobre Implementación y cumplimiento forzoso de los requerimientos éticos.

Implementación de los requerimientos éticos

5. La tarea de preparar requerimientos éticos detallados corresponde principalmente a las asociaciones profesionales de cada país que estén interesadas, aún si la responsabilidad por promulgar esos requerimientos éticos es asumida, parcial o totalmente, por los cuerpos legislativos de ese país.
6. La adopción de los requerimientos éticos, por parte de las asociaciones miembro, no necesariamente asegurará que se mantendrán los estándares de conducta señalados; para que esto sea efectivo, se tienen que hacer provisiones por parte de los cuerpos apropiados en cada país para su implementación.

* Con efecto a partir de Mayo 2000, el IFAC Council recibe el nombre de IFAC Board.



7. Cada asociación miembro tiene la responsabilidad de promover estándares altos de conducta profesional y de asegurar que se observan esos requerimientos éticos y que las fallas en observarlos serán investigadas y se tomarán las acciones apropiadas.

Tal y como se estableció en el párrafo 2.6 del *Código de Ética para Contadores Profesionales*, se fomenta que las asociaciones miembros se aseguren de que están disponibles el consejo y la asesoría para ayudar a resolver los conflictos éticos. Esta función es una parte importante de la implementación y puede ser satisfecha por medios tales como proveer un servicio para responder preguntas hechas por los miembros individuales sobre la implementación de los requerimientos éticos o mediante la formación de los comités apropiados dentro de las asociaciones miembro los cuales podrían monitorear los requerimientos éticos de esas asociaciones.

La provisión de un servicio de interpretación/asesoría/consejería debe ofrecer las siguientes características:

- Su propósito y sus procedimientos de operación deben ser transparentes y ampliamente promocionados entre los miembros;
 - Los procedimientos de operación deben proveer salvaguardas tales como que solamente se consideren las preguntas razonables provenientes de los miembros y que quien pregunta sea responsable por la expresión clara de los hechos y circunstancias;
 - Los individuos encargados de la responsabilidad por proveer el consejo tienen que encontrarse en un nivel proporcional con tal autoridad y con la experticia técnica suficiente para proveer tal consejo;
 - Las indagaciones ordinariamente se realizarán sobre una base de total confidencialidad; y
 - Los resultados de cualesquiera preguntas para interpretación/consejería/asesoría tienen que ser sujetas de publicación (en una base "sin-nombre") para la membresía general como un método educativo.
8. La implementación de los requerimientos éticos será asistida por la introducción de un programa diseñado para asegurar que los miembros individuales son conscientes de todos los requerimientos éticos y de las consecuencias del no-cumplimiento de esos requerimientos. Esta información se puede comunicar a los miembros individuales de maneras tales como manuales de los miembros, boletines técnicos, revistas profesionales, reportes sobre audiencias y actividades disciplinarias, programas de educación profesional continuada, hojas informativas, prensa financiera y de negocios, y respuestas del comité apropiado a las solicitudes de consejo.
9. La mayoría de los contadores respetarán los requerimientos éticos a los cuales están sujetos, sin necesidad alguna de obligación o sanciones. Sin embargo, pueden ocurrir casos en los que tales requerimientos sean ignorados de manera flagrante o en los que los contadores mediante error, olvido o carencia de entendimiento, fallen en observarlos. Es en interés de la profesión y de todos sus miembros en cualquier país que el público en general debe tener confianza de que las fallas en observar los requerimientos éticos de la profesión en ese país serán investigados y, cuando es apropiado, se tomen acciones disciplinarias.
10. Los integrantes de las asociaciones miembro deben, por consiguiente, estar preparados para justificar cualquier apartarse de los requerimientos éticos. La falla en cumplir con los



requerimientos éticos o la inhabilidad para justificar el apartarse de los mismos puede constituir conducta profesional equivocada que puede dar origen a acción disciplinaria.

Cumplimiento forzoso de los requerimientos éticos

11. El poder para la acción disciplinaria puede ser provisto por legislación o por la constitución de la asociación profesional. En muchos países, la acción disciplinaria puede ser provista por agencias reguladoras diferentes de la asociación profesional. Tales agencias reguladoras pueden ser conjunta o independientemente responsables por la acción disciplinaria o pueden proveer un proceso de revisión sobre la acción disciplinaria tomada.
12. La acción disciplinaria surge ordinariamente de asuntos tales como:
 - Falla en observar el estándar requerido de cuidado, habilidades o competencia profesional;
 - No-cumplimiento con las reglas de la ética; y
 - Conducta deshonrosa.*
13. Las investigaciones disciplinarias comenzarán ordinariamente como resultado de una queja. Las asociaciones miembro deben considerar todas las quejas. Sin embargo, las investigaciones pueden ser iniciadas por la asociación miembro o por la agencia reguladora sin que se presente una queja. Las investigaciones se pueden llevar a cabo sobre una base verbal o de correspondencia. Siempre se debe hacer referencia a la asociación miembro a la cual se presenta la queja, lo mismo que al demandante. Cuando hay controversia, se puede intentar la conciliación. El establecimiento de límites de tiempo para el proceso de investigación puede ser difícil, particularmente cuando las circunstancias implican otros procesos legales.
14. De acuerdo con lo que surja del proceso de investigación, la asociación miembro o la agencia reguladora decidirá si comienza procedimientos disciplinarios. Contra la decisión puede existir derecho a apelación, dentro de un marco de tiempo.
15. Los procedimientos disciplinarios serán llevados a cabo ordinariamente por el comité disciplinario o por un tribunal similar. Se deben mantener procedimientos de una manera que sea consistente con los requerimientos legales del país interesado. Ordinariamente esto implicará representación legal, toma de evidencia y mantenimiento de registros de los procedimientos. El caso contra el acusado puede ser presentado por un abogado, un representante del comité de investigación o la secretaria de la asociación miembro.
16. Las sanciones comúnmente impuestas por los cuerpos disciplinarios incluyen lo siguiente:
 - Reprimenda;
 - Multa;
 - Pago de los costos;
 - Retiro de los derechos de ejercer profesionalmente;

* En el original: 'Discreditable or dishonorable conduct.' En español, tanto 'discreditable' como 'dishonorable' se traducen como deshonroso (N del t).



- Suspensión; y
- Expulsión de la membresía.

Otras sanciones pueden incluir una advertencia, devolver los honorarios cargados al cliente, educación adicional, que el trabajo sea terminado por otro miembro a costo del miembro sancionado.

17. Ordinariamente existe un derecho de apelación para ambos lados dentro de límites de tiempo fijos. Tal derecho de apelación puede ser para con un cuerpo no vinculado con la asociación miembro. Se debe considerar la inclusión de un no-miembro en el cuerpo de apelación y la designación de un no-miembro como el presidente. El cuerpo de apelación debe revisar toda la evidencia considerada en los procesos disciplinarios. También se puede solicitar evidencia adicional para tomarla ya sea oral o por escrito.
18. Puede ser apropiado que se de publicidad a los procesos disciplinarios y de apelación. De esta forma, están informados tanto los miembros como el público en general. Sin embargo, al decidir el método de publicidad tienen que considerarse los aspectos de confidencialidad y el tipo de violación. También puede existir necesidad de comunicar la decisión a un cuerpo regulador apropiado o viceversa cuando el cuerpo regulador ha llevado a cabo la audiencia disciplinaria.

