

# *Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua*



Rector de la Profesión en Nicaragua  
Fundado el 14 de Abril de 1959



## **Código de Ética**



Organismo Patrocinador de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC)

Miembro de la Confederación de Asociaciones Profesionales de Nicaragua (CONAPRO)

Miembros de International Federation of Accountants (IFAC)

Apartado Postal 1172 \* Telefax: (505) 2244-1263 \* Teléfonos: (505) 2249-9995 \* (505) 2249-0021

Correo Electrónico: [ccpn@ccpn.org.ni](mailto:ccpn@ccpn.org.ni) \* Página Web: [www.ccpn.org.ni](http://www.ccpn.org.ni)





# *Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua*

Rector de la Profesión en Nicaragua  
Fundado el 14 de Abril de 1959



## **PROLOGO**

La Junta Directiva se complace en presentar a la membresía del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, a entidades de carácter público y privado, a estudiosos y a público en general, el presente Código de Ética del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, novedoso desde muchas perspectivas: El mismo deriva de una iniciativa de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants (IFAC), a través del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA)). Este último organismo de carácter independiente, desarrolla y emite, en interés público, normas de ética de alta calidad y otros pronunciamientos para que sean utilizados por los profesionales de la contabilidad en todo el mundo; y anima a que fijen niveles elevados de ética para los profesionales de la contabilidad y promueve las prácticas de ética a nivel global.

Este Código es de indudable interés público, pues fortalece la actuación del profesional contable en Nicaragua y ello debe contribuir al desarrollo de la economía nacional, pues al establecer normas profesionales de alta calidad y la promoción de la adherencia a las mismas, se suma a la convergencia internacional sobre dichas normas y eleva la especialización de la profesión a niveles de mayor calidad.

Asimismo, este Código abandona el viejo modelo de redacción imperativo, similar a los códigos de índole penal, por un nuevo modelo didáctico, aleccionador, de educación y prevención. Informa al profesional de la contabilidad de las distintas situaciones que puede enfrentar en la variada actividad de su desempeño, advirtiéndole de peligros y de las salvaguardas que debe procurar en defensa de los intereses del cliente y de su propio prestigio.

No obstante lo dicho anteriormente, se invita al profesional de la contabilidad para que, en aquellos casos en que, a pesar de los variados ejemplos en que se le advierte de no incurrir en situaciones de conflicto ético, puede elevar consulta al Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, para obtener del mismo el consejo, la orientación debida.

El presente Código, como se dejó dicho, tiene como fuente de inspiración el denominado *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad*, publicado por el International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA) de la International Federation of Accountants (IFAC) en julio de 2009 en lengua inglesa, el que fue traducido al español por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España en marzo de 2010 y se reproduce con permiso del IFAC.



# *Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua*

Rector de la Profesión en Nicaragua

Fundado el 14 de Abril de 1959



Atinadamente, el Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua (CCPN) constituyó una Comisión redactora técnico-jurídica, en aras de facilitar su mejor comprensión por el profesional de la contabilidad nicaragüense, y espera que tanto la membresía del Colegio como aquellos profesionales de la Contabilidad nicaragüenses, que no pertenecen al mismo e instituciones públicas y privadas que se relacionen de manera directa o indirecta con la actividad contable y con el profesional que la ejerce, hagan de este Código un instrumento normativo indispensable y orientador del ejercicio profesional.

Dentro del marco de globalización de la profesión contable, hemos considerado oportuno dejar plasmado dentro de este Código muchos conceptos y/o términos en idioma inglés, no para que suplante nuestro idioma oficial el español, sino para que el profesional nicaragüense se identifique con propiedad sobre dichos términos y expresiones, y le ayuden, con mayor propiedad, en sus comunicaciones con sus clientes, profesionales u organismos de carácter internacional con quienes pueda debatir sobre los alcances de sus servicios.

Estamos convencidos que este instrumento viene a modernizar la visión y concepción de la ética profesional del profesional de la contaduría pública nicaragüense y se convertirá en una importante herramienta de consulta y valoración para dichos profesionales, estudiantes y sociedad en general.

JUNTA DIRECTIVA DEL COLEGIO  
DE CONTADORES PUBLICOS DE NICARAGUA



# *Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua*

Rector de la Profesión en Nicaragua

Fundado el 14 de Abril de 1959



## **COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE NICARAGUA (CCPN)**

### **ÍNDICE**

### **CÓDIGO DE ÉTICA**

|                                                                              |           |
|------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>TITULO I: APLICACIÓN GENERAL DEL CÓDIGO .....</b>                         | <b>7</b>  |
| CAPITULO I: INTRODUCCIÓN .....                                               | 7         |
| CAPITULO II: Introducción y Principios Fundamentales .....                   | 8         |
| CAPITULO III: Integridad .....                                               | 13        |
| CAPITULO IV: Objetividad .....                                               | 13        |
| CAPITULO V: Competencia y diligencia Profesionales .....                     | 14        |
| CAPITULO VI: Confidencialidad .....                                          | 14        |
| CAPITULO VII: Comportamiento Profesional .....                               | 16        |
| CAPITULO VIII: Conciencia Moral .....                                        | 16        |
| CAPITULO IX: Equidad y Justicia .....                                        | 17        |
| CAPITULO X: Independencia .....                                              | 17        |
| CAPITULO XI: Responsabilidad .....                                           | 17        |
| CAPITULO XII: Veracidad y Lealtad .....                                      | 17        |
| <b>TITULO II: PROFESIONALES DE LA CONTABILIDAD EN EJERCICIO .....</b>        | <b>18</b> |
| CAPITULO I: Introducción .....                                               | 18        |
| CAPITULO II: Amenazas y Salvaguardas .....                                   | 18        |
| CAPITULO III: Nombramiento profesional - Aceptación de Clientes .....        | 23        |
| CAPITULO IV: Aceptación de encargos .....                                    | 24        |
| CAPITULO V: Cambios en el nombramiento .....                                 | 25        |
| CAPITULO VI: Conflictos de intereses .....                                   | 26        |
| CAPITULO VII: Segundas opiniones .....                                       | 28        |
| CAPITULO VIII: Honorarios y Otros Tipos de Remuneración .....                | 28        |
| CAPITULO IX: Marketing de servicios profesionales .....                      | 30        |
| CAPITULO X: Regalos e invitaciones .....                                     | 32        |
| CAPITULO XI: Custodia de los activos de un cliente .....                     | 32        |
| CAPITULO XII: Objetividad – Todos los servicios .....                        | 33        |
| <b>TITULO III: Independencia – Encargos de Auditoria y de Revisión .....</b> | <b>34</b> |



# *Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua*

Rector de la Profesión en Nicaragua

Fundado el 14 de Abril de 1959



|                                                                                                                                                        |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| CAPITULO I: Estructura de este capítulo .....                                                                                                          | 34 |
| CAPITULO II: El Marco Conceptual en Relación con la Independencia .....                                                                                | 35 |
| CAPITULO III: Redes y firmas de la red .....                                                                                                           | 37 |
| CAPITULO IV: Entidades de Interés Público .....                                                                                                        | 39 |
| CAPITULO V: Entidades vinculadas .....                                                                                                                 | 40 |
| CAPITULO VI: Responsables del gobierno de la entidad .....                                                                                             | 40 |
| CAPITULO VII: Documentación .....                                                                                                                      | 40 |
| CAPITULO VIII: Periodo del encargo .....                                                                                                               | 41 |
| CAPITULO IX: Fusiones y adquisiciones.....                                                                                                             | 42 |
| CAPITULO X: Otras consideraciones.....                                                                                                                 | 43 |
| CAPITULO XI: Aplicación del marco conceptual en relación con la independencia del Profesional Contable .....                                           | 44 |
| CAPITULO XII: Intereses Financieros .....                                                                                                              | 44 |
| CAPITULO XIII: Préstamos y avales.....                                                                                                                 | 49 |
| CAPITULO XIV: Relaciones empresariales .....                                                                                                           | 50 |
| CAPITULO XV: Relaciones familiares y personales.....                                                                                                   | 51 |
| CAPITULO XVI: Relación de empleo con un cliente de auditoría.....                                                                                      | 54 |
| CAPITULO XVII: Clientes de Auditoría que son Entidades de Interés Público .....                                                                        | 56 |
| CAPITULO XVIII: Asignaciones temporales de Personal.....                                                                                               | 57 |
| CAPITULO XIX: Relación de servicio reciente con un cliente de auditoría .....                                                                          | 57 |
| CAPITULO XX: Relación como administrador o directivo de un cliente de auditoría .....                                                                  | 58 |
| CAPITULO XXI: Vinculación prolongada del personal sénior (incluida la rotación de socios) con un cliente de auditoría. - Disposiciones Generales ..... | 59 |
| CAPITULO XXII: Clientes de auditoría que son entidades de interés público.....                                                                         | 60 |
| CAPITULO XXIII: Prestación de servicios que no proporcionan un grado de seguridad a clientes de auditoría .....                                        | 61 |
| CAPITULO XXIV: Responsabilidades de la dirección.....                                                                                                  | 63 |
| CAPITULO XXV: Preparación de registros contables y de estados financieros - Disposiciones generales .....                                              | 64 |
| CAPITULO XXVI: Clientes de auditoría que no son entidades de interés público .....                                                                     | 65 |
| CAPITULO XXVII: Clientes de auditoría que son entidades de interés público.....                                                                        | 66 |
| CAPITULO XXVIII: Situaciones de emergencia.....                                                                                                        | 66 |
| CAPITULO XXIX: Servicios de valoración .....                                                                                                           | 67 |



# *Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua*

Rector de la Profesión en Nicaragua

Fundado el 14 de Abril de 1959



|                                                                                                                                                         |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| CAPITULO XXX: Clientes de auditoría que no son entidades de interés público.....                                                                        | 68        |
| CAPITULO XXXI: Clientes de auditoría que son entidades de interés público .....                                                                         | 68        |
| CAPITULO XXXII: Servicios fiscales.....                                                                                                                 | 68        |
| CAPITULO XXXIII: Preparación de Declaraciones de Impuestos.....                                                                                         | 68        |
| CAPITULO XXXIV: Cálculos de impuestos con el fin de preparar los asientos contables, Clientes de auditoría que no son entidades de interés público..... | 69        |
| CAPITULO XXXV: Clientes de auditoría que son entidades de interés público.....                                                                          | 69        |
| CAPITULO XXXVI: Planificación fiscal y otros servicios de asesoramiento fiscal .....                                                                    | 70        |
| CAPITULO XXXVII: Asistencia en la resolución de contenciosos fiscales .....                                                                             | 72        |
| CAPITULO XXXVIII: Servicios de Auditoría Interna .....                                                                                                  | 73        |
| CAPITULO XXXIX: Clientes de auditoría que son entidades de Interés Público.....                                                                         | 75        |
| CAPITULO XXXX: Servicios de sistemas de Tecnología de la Información (TI).....                                                                          | 75        |
| CAPITULO XXXXI: Clientes de auditoría que no son Entidades de Interés Público .....                                                                     | 76        |
| CAPITULO XXXXII: Clientes de auditoría que son Entidades de Interés Público.....                                                                        | 76        |
| CAPITULO XXXXIII: Servicios Jurídicos .....                                                                                                             | 77        |
| CAPITULO XXXXIV: Servicios de Selección de Personal Disposiciones Generales .....                                                                       | 79        |
| CAPITULO XXXXV: Clientes de auditoría que son entidades de interés público.....                                                                         | 79        |
| CAPITULO XXXXVI: Servicios de asesoramiento en finanzas corporativas.....                                                                               | 79        |
| CAPITULO XXXXVII: Honorarios – Importe relativo .....                                                                                                   | 81        |
| CAPITULO XXXXVIII: Honorarios – No pagados.....                                                                                                         | 82        |
| CAPITULO XXXXIX: Honorarios Contingentes .....                                                                                                          | 83        |
| CAPITULO L: Políticas de Remuneración y de Evaluación.....                                                                                              | 84        |
| CAPITULO LI: Regalos e Invitaciones .....                                                                                                               | 85        |
| CAPITULO LII: Litigios en curso o Amenazas de Demandas.....                                                                                             | 85        |
| CAPITULO LIII: Informes que contienen una restricción a la utilización y distribución - Introducción ...                                                | 86        |
| CAPITULO LIV: Entidades de interés público .....                                                                                                        | 87        |
| CAPITULO LV: Entidades vinculadas.....                                                                                                                  | 87        |
| CAPITULO LVI: Redes y firmas de auditoría de la red.....                                                                                                | 87        |
| CAPITULO LVII: Intereses financieros, préstamos y avales, relaciones empresariales cercanas y relaciones familiares y personales.....                   | 88        |
| CAPITULO LVIII: Relación de empleo con un cliente de auditoría.....                                                                                     | 88        |
| <b>TITULO IV: INDEPENDENCIA – OTROS ENCARGOS QUE PROPORCIONAN UN GRADO DE SEGURIDAD .....</b>                                                           | <b>89</b> |



# *Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua*

Rector de la Profesión en Nicaragua

Fundado el 14 de Abril de 1959



|                                                                                                                                                                                         |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| CAPITULO I: El Marco Conceptual en relación con la Independencia.....                                                                                                                   | 90  |
| CAPITULO II: Encargos que proporcionan un grado de seguridad.....                                                                                                                       | 92  |
| CAPITULO III: Encargos de seguridad sobre afirmaciones .....                                                                                                                            | 93  |
| CAPITULO IV: Encargos de seguridad de informe directo .....                                                                                                                             | 94  |
| CAPITULO V: Informes que contienen una restricción a la utilización y distribución .....                                                                                                | 94  |
| CAPITULO VI: Varias partes responsables .....                                                                                                                                           | 96  |
| CAPITULO VII: Documentación.....                                                                                                                                                        | 96  |
| CAPITULO VIII: Periodo del encargo.....                                                                                                                                                 | 97  |
| CAPITULO IX: Otras consideraciones .....                                                                                                                                                | 98  |
| CAPITULO X: Aplicación del marco conceptual en relación con la independencia .....                                                                                                      | 98  |
| CAPITULO XI: Intereses financieros.....                                                                                                                                                 | 99  |
| CAPITULO XII: Préstamos y avales.....                                                                                                                                                   | 102 |
| CAPITULO XIII: Relaciones empresariales.....                                                                                                                                            | 103 |
| CAPITULO XIV: Relaciones familiares y personales .....                                                                                                                                  | 104 |
| CAPITULO XV: Relación de empleo con clientes de encargos que proporcionan un grado de seguridad.<br>.....                                                                               | 107 |
| CAPITULO XVI: Relación de servicio reciente con un cliente de un encargo que proporciona un grado de<br>seguridad.....                                                                  | 109 |
| CAPITULO XVII: Relación como administrador o directivo de un cliente de un encargo que proporciona<br>un grado de seguridad .....                                                       | 110 |
| CAPITULO XVIII: Vinculación prolongada del personal sénior con clientes de encargos que<br>proporcionan un grado de seguridad.....                                                      | 111 |
| CAPITULO XIX: Prestación de servicios que no proporcionan un grado de seguridad a clientes de<br>encargos que proporcionan un grado de seguridad .....                                  | 111 |
| CAPITULO XX: Responsabilidades de la dirección.....                                                                                                                                     | 112 |
| CAPITULO XXI: Otras consideraciones.....                                                                                                                                                | 113 |
| CAPITULO XXII: Honorarios .....                                                                                                                                                         | 114 |
| CAPITULO XXIII: Honorarios –No pagados .....                                                                                                                                            | 114 |
| CAPITULO XXIV: Honorarios contingentes.....                                                                                                                                             | 115 |
| CAPITULO XXV: Regalos e invitaciones .....                                                                                                                                              | 116 |
| CAPITULO XXVI: Litigios en curso o amenazas de demandas.....                                                                                                                            | 116 |
| CAPITULO XXVII: Interpretación 2005-01(Revisada en julio de 2009 con el fin de adaptarla a los<br>cambios resultantes del proyecto del IESBA para mejorar la claridad del Código) ..... | 117 |
| CAPITULO XXVIII: Encargos de seguridad sobre afirmaciones.....                                                                                                                          | 118 |



# *Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua*

Rector de la Profesión en Nicaragua  
Fundado el 14 de Abril de 1959



|                                                                                |            |
|--------------------------------------------------------------------------------|------------|
| CAPITULO XXIX: Encargos de seguridad de informe directo .....                  | 118        |
| CAPITULO XXX: Múltiples partes responsables .....                              | 118        |
| <b>TITULO V: PROFESIONALES DE LA CONTABILIDAD: EN LA EMPRESA .....</b>         | <b>122</b> |
| CAPITULO I: Introducción .....                                                 | 122        |
| CAPITULO II: Posibles Conflictos o Conflictos Potenciales .....                | 125        |
| CAPITULO III: Preparación y presentación de información .....                  | 126        |
| CAPITULO IV: Actuación con la especialización suficiente.....                  | 127        |
| CAPITULO V: Intereses Financieros .....                                        | 128        |
| CAPITULO VI: Incentivos .....                                                  | 129        |
| CAPITULO VII: Hacer ofertas .....                                              | 130        |
| <b>TITULO VI: PROFESIONALES DE LA CONTABILIDAD EN LA DOCENCIA .....</b>        | <b>131</b> |
| CAPITULO UNICO: Docencia .....                                                 | 131        |
| <b>TITULO VII: DISPOSICIONES FINALES .....</b>                                 | <b>147</b> |
| CAPITULO I: DISPOSICIONES DE DEROGACION Y VIGENCIA, TRANSITORIA, Y FINAL ..... | 147        |





# *Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua*

Rector de la Profesión en Nicaragua  
Fundado el 14 de Abril de 1959



**COLEGIO DE CONTADORES PUBLICOS DE NICARAGUA (CCPN)**

## **CÓDIGO DE ÉTICA**

### **TITULO I: APLICACIÓN GENERAL DEL CÓDIGO**

#### **CAPITULO I: INTRODUCCIÓN**

Artículo 1.- El Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua (CCPN), organismo rector de la profesión contable en Nicaragua y miembro de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), con el propósito de normar la actuación en el ejercicio de la profesión de los Contadores Públicos Autorizados (CPA) y Contadores Públicos (CP); y proyectar la profesión a mayores niveles de credibilidad y autoridad ante los usuarios de sus servicios y público en general, ha elaborado el presente Código de Ética. El término profesional de la contabilidad comprende ambas categorías del profesional de la contaduría pública en el territorio nicaragüense.

La actualización del Código de Ética referente a la profesión contable surge de la necesidad de adaptarlo a las condiciones cambiantes de una profesión dinámica, cuyo campo de acción se ensancha cada día.

La concepción de la universalidad de los principios de ética y las normas morales es la esencia de este Código, ya que los principios fundamentales de ética comprenden los deberes que el hombre tiene para con su creador, sus congéneres y consigo mismo, puesto que las normas que rigen la moral disponen las reglas que deben seguirse para hacer el bien y evitar el mal, las cuales son universales en el tiempo y el espacio y nadie puede eximirse de su cumplimiento.

Las normas de este Código son aplicables a todos los profesionales que practican y ejercen la profesión de contaduría. Los CPA y CP, afiliados al CCPN, están en el deber ineludible de ajustar su conducta a dichos principios y normas, independientemente del medio social en que desenvuelven sus actividades, relaciones con el público en general, con sus colegas profesionales, con la clientela a la cual prestan sus servicios, ya sea que actúen individualmente o como integrantes de una persona jurídica, Firma o Red de firmas de Contadores Públicos Autorizados.

El Tribunal de Honor del Colegio de Contadores Público de Nicaragua es el órgano designado para hacer cumplir lo establecido por este Código; el cual es aplicable a cada uno de sus miembros, y de sancionar, guardando el debido proceso, a los que incumplan con dichas disposiciones.

## CAPITULO II: Introducción y Principios Fundamentales

### Artículo 2.- **Actuación en interés público**

Una característica que identifica a la profesión contable es que asume la responsabilidad de actuar en interés público. En consecuencia, la responsabilidad del profesional de la contabilidad no consiste exclusivamente en satisfacer las necesidades de un determinado cliente o de la entidad para la que trabaja. En su actuación en interés público, el profesional de la contabilidad acatará y cumplirá el presente Código.

### Artículo 3.- **Principios fundamentales**

El profesional de la contabilidad cumplirá los siguientes principios fundamentales:

- (a) *Integridad*. Ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y empresariales.
- (b) *Objetividad*. Hacer prevalecer los juicios profesionales o empresariales sobre prejuicios, conflicto de intereses o influencia de terceros.
- (c) *Competencia y diligencia profesionales*. Mantener el conocimiento y la aptitud profesional y actuar diligentemente para asegurarle al cliente o la entidad para quien trabaje los servicios profesionales competentes, basados en los últimos avances de la práctica, legislación y las técnicas profesionales aplicables.
- (d) *Confidencialidad*. Respetar la confidencialidad de la información, obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales; y guardar el sigilo de la misma de terceros sin autorización adecuada y específica de conocerla, salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla; no hacer uso de la información en provecho propio o de terceros.
- (e) *Comportamiento profesional*. Cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar a la profesión.
- (f) *Conciencia Moral*. Al desarrollarse la actividad del profesional de la contabilidad en un medio social, debe cumplir estrictamente normas y preceptos que regulan su conducta. La parte de su espíritu que siempre le dirá si cumple o deja de cumplir sus deberes es la "Conciencia Moral".
- (g) *Equidad y Justicia*. Así como la equidad y la justicia son los postulados básicos de las Normas o Principios de Contabilidad, estos principios lo son también de la Ética Profesional del Contador Público.
- (h) *Independencia*. El profesional de la contabilidad no puede aceptar ninguna situación, hecho o circunstancia, que le impongan condiciones o amenacen la libre adopción de sus decisiones y el libre ejercicio de su práctica profesional.

(i) *Responsabilidad.* La responsabilidad moral garantiza el cumplimiento cabal, justo y oportuno de los compromisos, deberes y obligaciones.

(j) *Veracidad y Lealtad.* La veracidad es reflejo de la realidad. Por ello, el profesional de la contabilidad, actuando de manera independiente, hace constar todos los datos importantes de que tenga conocimiento en relación con la situación financiera o con los resultados de operaciones de sus clientes.

## **El Marco Conceptual**

Artículo 4.- Las circunstancias en las cuales los profesionales de la contabilidad desarrollan su actividad pueden originar amenazas específicas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales.

Es imposible definir las situaciones que originan amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales y especificar la actuación adecuada. Además, la naturaleza de los encargos y de las asignaciones de trabajo puede diferir, y surgir amenazas diferentes, siendo necesaria la aplicación de salvaguardas diferentes.

En consecuencia, en el presente Código se establece un marco conceptual que requiere que el profesional de la contabilidad identifique, evalúe y haga frente a las amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales.

El establecimiento de un marco conceptual facilita al profesional de la contabilidad el cumplimiento de los requerimientos de ética del presente Código y de su responsabilidad de actuar en el interés público.

Se adapta a numerosas variaciones en las circunstancias que originan amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales y puede disuadir al profesional de la contabilidad de concluir que una situación está permitida si no se prohíbe específicamente.

Artículo 5.- Cuando el profesional de la contabilidad identifica amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales y, sobre la base de una evaluación de las mismas observe un nivel inaceptable, determinará si se dispone de salvaguardas adecuadas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.

Hará uso de su juicio profesional. Observará si un tercero, con juicio y bien informado, y sopesando los hechos y las circunstancias específicos de su pleno conocimiento, concluirá que la aplicación de las salvaguardas elimina o reduce tales amenazas a un nivel aceptable de modo que no peligre el cumplimiento de los principios fundamentales.

Artículo 6.- El profesional de la contabilidad evaluará cualquier amenaza en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales cuando conociere de circunstancias o relaciones que pueden comprometer su cumplimiento.

Artículo 7.- El profesional de la contabilidad tendrá en cuenta los factores cualitativos y cuantitativos al evaluar la importancia de una amenaza. En la aplicación del marco conceptual, encontrar situaciones en las que las amenazas no se pueden eliminar o reducir a un nivel aceptable, por: a) su importancia, b) inexistencia de salvaguardas adecuadas o su inaplicabilidad.

En tales situaciones, el profesional de la contabilidad: a) rehusará prestar el servicio profesional de que se trate o lo interrumpirá, o b) cuando sea necesario, renunciará al encargo (si está en ejercicio) o a la entidad para la que trabaja (si en la empresa).

Artículo 8.- Puede ocurrir que el profesional de la contabilidad incumpla inadvertidamente una disposición del presente Código. Según la naturaleza e importancia de la cuestión, se puede considerar que el mismo no compromete el cumplimiento de los principios fundamentales siempre que, una vez descubierto, se corrija con prontitud y se apliquen las salvaguardas necesarias.

Artículo 9.- Cuando el profesional de la contabilidad se encuentra con circunstancias inusuales en las que la aplicación de un requerimiento específico del Código puede tener un resultado desproporcionado o que vaya en contra del interés público, se recomienda que consulte al Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua.

## **Amenazas y salvaguardas**

Artículo 10.- Las amenazas pueden ser originadas por una amplia gama de relaciones y de circunstancias. Cuando una relación o una circunstancia originan una amenaza, ésta podría comprometer el cumplimiento por el profesional de la contabilidad de los principios fundamentales.

Una circunstancia o una relación pueden originar más de una amenaza, y una amenaza puede afectar al cumplimiento de más de un principio fundamental.

Las amenazas se pueden clasificar en una o más de las siguientes categorías:

(a) *Amenaza de interés propio.* Situación en la que un interés, financiero u otro, influyan de manera inadecuada en el juicio o en el comportamiento del profesional de la contabilidad.

(b) *Amenaza de auto-revisión.* Situación en la que el profesional de la contabilidad no evalúa adecuadamente los resultados de un juicio realizado o de un servicio prestado con anterioridad por el profesional de la contabilidad u otra persona de la firma a la que pertenece o de la entidad para la que trabaja, que el profesional de la contabilidad va a utilizar como base para llegar a una conclusión como parte de un servicio actual.

(c) *Amenaza de abogacía.* Situación en la que un profesional de la contabilidad promueve la posición de un cliente o de la entidad para la que trabaja hasta el punto de poner en peligro su objetividad.



(d) *Amenaza de familiaridad.* Situación en la que, debido a una relación prolongada o estrecha con un cliente o con la entidad para la que trabaja, el profesional de la contabilidad se muestre demasiado afín a sus intereses o acepte con demasiada facilidad su trabajo, y

(e) *Amenaza de intimidación.* Situación en la que, presiones reales o percibidas, incluidos los intentos de ejercer una influencia indebida sobre el profesional de la contabilidad, le disuaden de actuar con objetividad.

Los Títulos II, y III del presente Código explican el modo en que se pueden originar esos tipos de amenazas para los profesionales de la contabilidad en ejercicio y para los profesionales de la contabilidad en la empresa, respectivamente.

Los profesionales de la contabilidad en ejercicio y en la docencia también pueden encontrar relevante el Título III para sus circunstancias particulares.

Artículo 11.- Las salvaguardas son actuaciones u otras medidas que pueden eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. Se pueden dividir en dos grandes categorías:

- (a) Salvaguardas instituidas por la profesión o por las disposiciones legales y reglamentarias, y
- (b) Salvaguardas en el entorno de trabajo.

Artículo 12.- Las salvaguardas instituidas por la profesión o por las disposiciones legales o reglamentarias incluyen:

- Requerimientos de formación teórica y práctica y de experiencia para el acceso a la profesión.
- Requerimientos de formación profesional continuada.
- Normativa relativa al gobierno corporativo.
- Normas profesionales.
- Seguimiento por un organismo profesional o por el regulador y procedimientos disciplinarios.
- Revisión externa, realizada por un tercero legalmente habilitado, de los informes, declaraciones, comunicaciones o de la información producida por un profesional de la contabilidad.

Artículo 13.- En los Títulos II, III y IV del presente Código se comentan las salvaguardas en el entorno de trabajo en el caso de los profesionales de la contabilidad en ejercicio, en el caso de los profesionales de la contabilidad en la empresa y en el caso de los profesionales de la contabilidad en la docencia, respectivamente.

Artículo 14.- Determinadas salvaguardas pueden incrementar la probabilidad de identificar o de desalentar un comportamiento poco ético. Dichas salvaguardas, que pueden ser instituidas por los organismos profesionales, por las disposiciones legales y reglamentarias o por las entidades o empresas que dan empleo, incluyen:

- Sistemas de reclamaciones efectivos y bien publicitados, gestionados por las entidades o empresas que dan empleo, por los organismos profesionales o por el regulador, que permiten que los trabajadores, las empresas y el público en general puedan llamar la atención sobre un comportamiento no profesional o poco ético.

- La imposición explícita del deber de informar sobre los incumplimientos de los requerimientos de ética.

## **Resolución de Conflictos de Ética**

Artículo 15.- En el cumplimiento de los principios fundamentales, el profesional de la contabilidad se puede ver obligado a resolver un conflicto.

Artículo 16.- Cuando se inicie un proceso de resolución de conflictos, tanto formal como informal, los siguientes factores pueden ser relevantes, bien sea de forma individual o conjuntamente con otros factores:

- (a) Hechos relevantes,
- (b) Cuestiones de ética de las que se trata,
- (c) Principios fundamentales relacionados con la cuestión de la que se trata,
- (d) Procedimientos internos establecidos, y
- (e) Vías de actuación alternativas.

Después de haber considerado los factores relevantes, el profesional de la contabilidad determinará la vía de actuación adecuada, sopesando las consecuencias de cada posible vía de actuación.

Si la cuestión sigue sin resolverse, el profesional de la contabilidad puede considerar la posibilidad de consultar a otras personas adecuadas pertenecientes a la firma o a la entidad para la que trabaja en busca de ayuda para llegar a una solución.

Artículo 17.- Cuando una cuestión esté relacionada con un conflicto con una entidad, o dentro de la misma, el profesional de la contabilidad determinará si debe consultar a los responsables del gobierno de la entidad, como el consejo de administración o el Comité de Auditoría.

Artículo 18.- Puede ser de interés para el profesional de la contabilidad documentar la sustancia de la cuestión, los detalles de cualquier discusión que tenga lugar y las decisiones que se tomen en relación con dicha cuestión.

Artículo 19.- Si un conflicto significativo no se puede resolver, el profesional de la contabilidad puede considerar la posibilidad de obtener asesoramiento profesional del organismo profesional competente o recurrir a asesores jurídicos.

El profesional de la contabilidad puede, por lo general, obtener una orientación sobre cuestiones de ética sin violar el principio fundamental de confidencialidad si se comenta la cuestión con el organismo profesional correspondiente de manera anónima o con un asesor jurídico bajo protección del secreto profesional.

Los casos en los que el profesional de la contabilidad puede considerar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico varían. Por ejemplo, el profesional de la contabilidad puede haber descubierto un fraude y, al informar sobre el mismo, puede llevarle a incumplir su deber de confidencialidad.

En ese caso, el profesional de la contabilidad puede considerar la obtención de asesoramiento jurídico con el fin de determinar si existe un requerimiento de informar.

Artículo 20.- Si después de agotar todas las posibilidades relevantes, el conflicto de ética sigue sin resolverse, siempre que sea posible el profesional de la contabilidad rehusará seguir asociado con la cuestión que da origen al conflicto, quien determinará si, en estas circunstancias, es adecuado retirarse del equipo del encargo o de ese determinado puesto; o dimitir del encargo, de la firma, o de la entidad para la que trabaja.

## CAPITULO III: Integridad

Artículo 21.- El principio de integridad obliga a todos los profesionales de la contabilidad a ser francos y honestos en todas sus relaciones profesionales y empresariales. La integridad implica también justicia en el trato y sinceridad.

Artículo 22.- El profesional de la contabilidad no se asociará a sabiendas con: informes, declaraciones, comunicaciones u otra información cuando estime que la información:

- (a) Contiene una afirmación materialmente falsa o que induce a error,
- (b) Contiene afirmaciones o información proporcionadas de manera irresponsable, o
- (c) Omite u oculta información que debe ser incluida, cuando dicha omisión u ocultación induciría a error.

Cuando el profesional de la contabilidad tenga conocimiento de que está asociado con información de ese tipo, deberá tomar las medidas necesarias para desvincularse de la misma.

Artículo 23.- No se considerará que el profesional de la contabilidad haya incumplido el artículo anterior si emite un informe con opinión modificada respecto de una cuestión mencionada en dicho artículo.

## CAPITULO IV: Objetividad

Artículo 24.- El principio de objetividad obliga a todos los profesionales de la contabilidad a no comprometer su juicio profesional o empresarial a causa de prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros.

Artículo 25.- El profesional de la contabilidad puede estar expuesto a situaciones que pudieran afectar la objetividad. No resulta factible definir y proponer una solución para todas esas situaciones.

El profesional de la contabilidad no prestará un servicio profesional si una circunstancia o una relación afectan su imparcialidad o influyen indebidamente en su juicio profesional con respecto a dicho servicio.

## CAPITULO V: Competencia y diligencia Profesionales

Artículo 26.- El principio de competencia y diligencia profesionales impone las siguientes obligaciones a todos los profesionales de la contabilidad:

- (a) Mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para permitir que los clientes, o la entidad para la que trabaja, reciban un servicio profesional competente, y
- (b) Actuar con diligencia, de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables, cuando se prestan servicios profesionales.

Artículo 27.- Un servicio profesional competente requiere de un juicio sólido al aplicar el conocimiento y la aptitud profesionales en la prestación de dicho servicio.

La competencia profesional puede dividirse en dos fases separadas:

- (a) Obtención de la competencia profesional, y
- (b) Mantenimiento de la competencia profesional.

Artículo 28.- El mantenimiento de la competencia profesional exige una atención continua y el conocimiento de los avances técnicos, profesionales y empresariales relevantes. El desarrollo profesional continuo permite al profesional de la contabilidad desarrollar y mantener su capacidad de actuar de manera competente en el entorno profesional.

Artículo 29.- La diligencia comprende la responsabilidad de actuar de conformidad con los requerimientos de una tarea: con esmero, minuciosamente y en el momento oportuno.

Artículo 30.- El profesional de la contabilidad tomará medidas razonables para asegurar que quienes trabajan como profesionales bajo su mando tienen la formación práctica y la supervisión adecuadas.

Artículo 31.- Cuando corresponda, el profesional de la contabilidad pondrá en conocimiento de los clientes, de las entidades para las que trabaja o de otros usuarios de sus servicios profesionales, las limitaciones inherentes a los servicios.

## CAPITULO VI: Confidencialidad

Artículo 32.- El principio de confidencialidad obliga a todos los profesionales de la contabilidad a abstenerse:

- (a) De divulgar fuera de la firma, o de la entidad para la que trabajan, información confidencial obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales, salvo que medie autorización adecuada y específica o que exista un derecho o deber legal o profesional para su revelación, y



(b) De utilizar información confidencial obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales en beneficio propio o de terceros.

Artículo 33.- El profesional de la contabilidad mantendrá la confidencialidad:

- a. En el entorno no laboral, estando atento a la posibilidad de una divulgación inadvertida, en especial a un socio cercano, a un familiar próximo o a un miembro de su familia inmediata.
- b. De la información que le ha sido revelada por un potencial cliente o por la entidad para la que trabaja.
- c. De la información dentro de la firma o de la entidad para la que trabaja.

Artículo 34.- El profesional de la contabilidad tomará medidas razonables para asegurar que el personal bajo su control y las personas de las que obtiene asesoramiento y apoyo respetan el deber de confidencialidad del profesional de la contabilidad.

Artículo 35.- La necesidad de cumplir el principio de confidencialidad continúa incluso después de finalizar las relaciones entre el profesional de la contabilidad y el cliente o la entidad para la que ha trabajado.

Cuando el profesional de la contabilidad cambia de empleo o consigue un nuevo cliente, tiene derecho a utilizar su experiencia previa; pero no utilizará ni revelará información confidencial alguna conseguida o recibida como resultado de una relación profesional o empresarial.

Artículo 36.- A continuación se enumeran algunas circunstancias en las que a los profesionales de la contabilidad se les requiere o se les puede requerir que revelen información confidencial o en las que puede ser adecuada dicha revelación:

- (a) Las disposiciones legales permiten su revelación, si ésta ha sido autorizada por el cliente o por la entidad para la que trabaja.
- (b) Las disposiciones legales que exigen su revelación, en el caso de:

- (i) Entrega de documentos o de otro tipo de evidencia en el curso de procesos judiciales, o
- (ii) Revelación a las autoridades públicas competentes de incumplimientos de las disposiciones legales que han salido a la luz, y

(c) Existe un deber o derecho profesional de revelarla, siempre que las disposiciones legales no lo prohíban:

- (i) Para cumplir con la revisión de calidad de un organismo miembro de la IFAC o de un organismo profesional.
- (ii) Para responder a una pregunta o investigación de un organismo miembro de la IFAC o de un organismo profesional.
- (iii) Para proteger los intereses profesionales de un profesional de la contabilidad en un proceso legal, o
- (iv) Para cumplir normas técnicas o requerimientos de ética.

Artículo 37.- En la decisión de revelar o no revelar información confidencial, los factores relevantes que se deben considerar incluyen:

- (a) Si los intereses de todas las partes implicadas, incluido los intereses de terceros que puedan verse afectados, podrían resultar perjudicados si el cliente o la entidad para la que trabaja dan su consentimiento para que el profesional de la contabilidad revele la información.
- (b) Si se conoce, y ha sido corroborada hasta donde sea factible, toda la información relevante; cuando, debido a la situación, existan hechos no corroborados, información incompleta o conclusiones no corroboradas, se hará uso del juicio profesional para determinar, en su caso, el tipo de revelación que debe hacerse.
- (c) El tipo de comunicación que se espera y el destinatario de la misma, y
- (d) Si las partes a las que se dirige la comunicación son receptores adecuados.

## CAPITULO VII: Comportamiento Profesional

Artículo 38.- El principio de comportamiento profesional impone la obligación a todos los profesionales de la contabilidad de cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y de evitar cualquier actuación que el profesional de la contabilidad sabe, o debería saber, que puede desacreditar a la profesión. Esto incluye las actuaciones que un tercero con juicio y bien informado, sopesando los hechos y las circunstancias conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que afectan negativamente a la buena reputación de la profesión.

Artículo 39.- Al realizar acciones de marketing y de promoción de sí mismos y de su trabajo, los profesionales de la contabilidad no pondrán en entredicho la reputación de la profesión. Los profesionales de la contabilidad serán honestos y sinceros y evitarán:

- (a) Efectuar afirmaciones exageradas sobre los servicios que ofrecen, su capacitación y experiencia.
- (b) Realizar menciones despectivas o comparaciones sin fundamento, en relación con el trabajo de otros.

Artículo 40.- El profesional de la contaduría que ejerce la profesión en forma independiente (CPA), procurará el pertenecer a las asociaciones profesionales que coadyuven al desarrollo y progreso de la contaduría pública.

Artículo 41.- El Contador Público debe acrecentar con sus colegas los valores positivos: Honestidad, Sinceridad, Buena Fe, Lealtad, Confidencialidad, Colaboración, Ayuda y Solidaridad.

## CAPITULO VIII: Conciencia Moral

Artículo 42.- Al desarrollarse la actividad del profesional de la contabilidad en un medio social, está obligado a cumplir estrictamente normas y preceptos que regulan su conducta.

Las partes de su espíritu que siempre le dirá si cumple o deja de cumplir sus deberes es la "Conciencia Moral", casi podría decirse que sobran todos los demás preceptos.

Por el contrario, si no actúa de acuerdo con su "conciencia moral," el profesional actuará inexorablemente en el campo de la simulación, ubicado en las fronteras del delito.

## CAPITULO IX: Equidad y Justicia

Artículo 43.- Así como la equidad y la justicia son los postulados básicos de las Normas Internacionales de la Profesión, estos principios lo son también de la Ética Profesional del Contador Público.

Artículo 44.- La equidad y la justicia, además de asegurar la pacífica convivencia de los miembros de cualquier comunidad, garantizan y aseguran la prudencia, la armonía, la sensatez y la sabiduría con que el Contador Público ha de proceder en todas sus actuaciones profesionales y personales.

## CAPITULO X: Independencia

Artículo 45.- El Contador Público no puede aceptar ninguna situación, hecho o circunstancia que imponga condiciones o amenacen la libre adopción de sus decisiones y el libre ejercicio de su práctica profesional; en consecuencia, debe preservar su libertad de criterio como un tesoro de valor imponderable.

## CAPITULO XI: Responsabilidad

Artículo 46.- La responsabilidad moral garantiza el cumplimiento cabal, justo y oportuno de los compromisos, deberes y obligaciones. Es un principio básico esencial, para que el Contador Público dé cumplimiento a sus deberes sin ser apremiado y obligado por medio de requerimientos o sanciones.

## CAPITULO XII: Veracidad y Lealtad

Artículo 47.- La veracidad es reflejo de la realidad. El Contador Público, actuando de manera independiente, hace constar fidedignamente todos los datos importantes de que tenga conocimiento en relación con la situación financiera o con los resultados de operaciones de sus clientes.

Artículo 48.- La lealtad es la guarda de la fidelidad y de la buena fe; sin que ello represente obligación alguna de hacerse cómplice con posibles procedimientos deshonestos o incorrectos de un cliente o de un colega.

## **TITULO II: PROFESIONALES DE LA CONTABILIDAD EN EJERCICIO**

### **CAPITULO I: Introducción**

Artículo 49.- Este Título del Código describe el modo en que el marco conceptual descrito en el Título I es aplicable en determinadas situaciones a los profesionales de la contabilidad en ejercicio.

Este Título no describe todas las circunstancias y relaciones con las que se puede encontrar un profesional de la contabilidad en ejercicio que originen o puedan originar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales.

En consecuencia, se recomienda que el profesional de la contabilidad en ejercicio mantenga una especial atención ante la posible existencia de dichas circunstancias y relaciones.

Artículo 50.- El profesional de la contabilidad en ejercicio no realizará a sabiendas ningún negocio, ocupación u actividad que dañe o pueda dañar la integridad, la objetividad o la buena reputación de la profesión y que, por tanto, sería incompatible con los principios fundamentales.

### **CAPITULO II: Amenazas y Salvaguardas**

Artículo 51.- El cumplimiento de los principios fundamentales puede verse potencialmente amenazado por una amplia gama de circunstancias y de relaciones.

La naturaleza y la importancia de las amenazas pueden ser diferentes dependiendo de que surjan en relación con la prestación de servicios a un cliente de auditoría y, a su vez, si este es o no una entidad de interés público; o en relación con un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad y que no es cliente de auditoría; o en relación con un cliente que no es cliente de un encargo y que proporciona un grado de seguridad.

Las amenazas se pueden clasificar en una o más de las siguientes categorías:

- (a) Interés propio,
- (b) Auto-revisión,
- (c) Abogacía, defensa de intereses de clientes
- (d) Familiaridad,
- (e) Intimidación.

Estas amenazas son analizadas con más detalle en el TITULO I del presente Código.

Artículo 52.- Algunas de las circunstancias que originan amenazas de interés propio para el profesional de la contabilidad en ejercicio son:

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

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

Artículo 53.- Algunas de las circunstancias que originan amenazas de auto-revisión para el profesional de la contabilidad en ejercicio:

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

Artículo 54.- Algunas de las circunstancias que originan amenazas de abogacía para el profesional de la contabilidad en ejercicio:

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

Artículo 55.- Algunas de las circunstancias que originan amenazas de familiaridad para el profesional de la contabilidad en ejercicio:



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

Artículo 56.- Algunas de las circunstancias que originan amenazas de intimidación para el profesional de la contabilidad en ejercicio:

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

Artículo 57.- Las salvaguardas que pueden eliminar o reducir las amenazas a un nivel aceptable pueden clasificarse en dos grandes categorías:

- (a) Salvaguardas instituidas por la profesión o por las disposiciones legales y reglamentarias, y
- (b) Salvaguardas en el entorno de trabajo.

En el artículo 12 del Título I de este Código se describen ejemplos de salvaguardas instituidas por la profesión o por las disposiciones legales y reglamentarias.

Artículo 58.- El profesional de la contabilidad en ejercicio aplicará su juicio para determinar el mejor modo de afrontar las amenazas que no están en un nivel aceptable: bien mediante la aplicación de salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable, bien poniendo fin al correspondiente encargo o rehusando el mismo.

Para enjuiciar esta cuestión, el profesional de la contabilidad tendrá en cuenta si un tercero, con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente consideraría que la aplicación de las salvaguardas elimina o reduce las amenazas a un nivel aceptable, de tal modo que el cumplimiento de los principios fundamentales no peligran.

Este examen se verá afectado por cuestiones tales como: la importancia de la amenaza, naturaleza del encargo y estructura de la firma.

Artículo 59.- En el entorno de trabajo, las salvaguardas aplicables variarán según las circunstancias. Las salvaguardas en el entorno de trabajo comprenden las salvaguardas a nivel de firma y a nivel de cada encargo.

Artículo 60.- Algunas salvaguardas en el entorno de trabajo a nivel de firma:

- Que la alta dirección de la firma enfatice la importancia del cumplimiento de los principios fundamentales.
- Que la alta dirección de la firma establezca la expectativa de que los miembros de un equipo de un encargo que proporciona un grado de seguridad actuarán en el interés público.
- Políticas y procedimientos para implementar y supervisar el control de calidad de los encargos.
- Políticas documentadas relativas a la necesidad de identificar las amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales, de evaluar la importancia de dichas amenazas y de aplicar salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable o, cuando no se disponga de salvaguardas adecuadas o éstas no se puedan aplicar, se debe discontinuar o rehusar el correspondiente encargo.
- Políticas y procedimientos internos documentados que exijan el cumplimiento de los principios fundamentales.
- Políticas y procedimientos que permitan la identificación de intereses o de relaciones entre los miembros de la firma, o los miembros de los equipos de los encargos y los clientes.
- Políticas y procedimientos para el seguimiento y, en caso necesario, la gestión de la dependencia con respecto a los ingresos recibidos de un único cliente.

- Utilización de distintos socios o equipos con líneas de mando diferenciadas para la prestación de servicios que no proporcionan un grado de seguridad a un cliente de un encargo que sí proporciona un grado de seguridad.
- Políticas y procedimientos con el fin de prohibir a aquellos que no son miembros del equipo del encargo que influyan de manera inadecuada en el resultado del encargo.
- Comunicación en tiempo oportuno de las políticas y procedimientos de la firma, incluido cualquier cambio de los mismos, a todos los socios y al personal profesional, y formación teórica y práctica adecuada sobre dichas políticas y procedimientos.
- Nombramiento de un miembro de la alta dirección como responsable de la supervisión del correcto funcionamiento del sistema de control de calidad de la firma.
- Información a los socios y al personal profesional sobre los clientes de encargos que proporcionan un grado de seguridad y sus entidades vinculadas, de los que se exige que sean independientes.
- Un mecanismo disciplinario para fomentar el cumplimiento de las políticas y procedimientos.
- Publicación de políticas y procedimientos para alentar y capacitar al personal a que comunique, a los niveles superiores dentro de la firma, cualquier cuestión relacionada con el cumplimiento de los principios fundamentales que les pueda preocupar.

Artículo 61.- Ejemplos de salvaguardas en el entorno de trabajo a nivel de cada encargo:

- Recurrir a un profesional de la contabilidad que no participó en el servicio que no era de seguridad; para que revise el trabajo realizado en dicho encargo o, en caso necesario, preste su asesoramiento.
- Recurrir a un profesional de la contabilidad que no participó en el servicio de seguridad para que revise el trabajo realizado en dicho encargo o preste su asesoramiento.
- Consultar a un tercero independiente, como un comité de administradores independientes, un organismo regulador de la profesión u otro profesional de la contabilidad.
- Comentar las cuestiones de ética con los responsables del gobierno del cliente.
- Revelar a los responsables del gobierno del cliente la naturaleza de los servicios prestados y el alcance de los honorarios cobrados.
- Recurrir a otra firma para que participe en la realización de parte del encargo, o en repetir parte del mismo.
- Rotación del personal sénior del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad.

Según la naturaleza del encargo, el profesional de la contabilidad en ejercicio puede también apoyarse en salvaguardas puestas en práctica por el cliente.

Sin embargo, no es posible confiar exclusivamente en dichas salvaguardas para reducir las amenazas a un nivel aceptable.

Artículo 62.- Ejemplos de salvaguardas integradas en los sistemas y procedimientos del cliente:

- El cliente solicita a otras personas, que no pertenecen a la dirección, que ratifiquen o aprueben el nombramiento de la firma para la realización de un encargo.
- El cliente dispone de empleados competentes, con experiencia y antigüedad, para tomar las decisiones de dirección.
- El cliente ha implementado procedimientos internos que permiten una selección objetiva en la contratación de encargos que no proporcionan un grado de seguridad.
- El cliente tiene una estructura de gobierno corporativo que proporciona una supervisión y comunicaciones adecuadas en relación con los servicios de la firma.

## CAPITULO III: Nombramiento profesional - Aceptación de Clientes

Artículo 63.- Antes de la aceptación de relaciones con un nuevo cliente, el profesional de la contabilidad en ejercicio determinará si la misma originaría una amenaza en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. Por ejemplo, asuntos cuestionables relacionados con el cliente (con sus propietarios, con la dirección o con sus actividades) pueden originar amenazas en potencia para la integridad o el comportamiento profesional.

Artículo 64.- Las cuestiones relacionadas con el cliente que, si fueran conocidas, pueden poner en peligro el cumplimiento de los principios fundamentales incluyen: la participación del cliente en actividades ilegales (blanqueo de capitales), la deshonestidad o prácticas de información financiera cuestionables, entre otras.

Artículo 65.- El profesional de la contabilidad en ejercicio evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando sea necesario, aplicará salvaguardas --para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- a) Obtención de conocimiento del cliente, de sus propietarios, de sus directivos y de los responsables del gobierno de la entidad y de sus actividades empresariales, o
- b) Asegurarse del compromiso del cliente para mejorar las prácticas de gobierno corporativo o los controles internos.

Artículo 66.- Cuando no sea posible reducir las amenazas a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad en ejercicio rehusará establecer una relación con el cliente.

Artículo 67.- Se recomienda que el profesional de la contabilidad en ejercicio revise de manera periódica las decisiones de aceptación de encargos recurrentes de clientes.

## CAPITULO IV: Aceptación de encargos

Artículo 68.- El principio fundamental de competencia y diligencia profesionales obliga al profesional de la contabilidad en ejercicio a prestar únicamente aquellos servicios que pueda realizar de modo competente. Antes de la aceptación de un determinado encargo, el profesional de la contabilidad en ejercicio determinará si dicha aceptación originaría una amenaza en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales.

Por ejemplo, se origina una amenaza de interés propio en relación con la competencia y diligencia profesionales si el equipo del encargo no posee o no puede adquirir las competencias necesarias para realizar adecuadamente el encargo.

Artículo 69.- El profesional de la contabilidad en ejercicio evaluará la importancia de las amenazas y, cuando sea necesario, aplicará salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable, como las siguientes:

- Obtener un conocimiento adecuado de la naturaleza de los negocios del cliente, complejidad de sus operaciones, requisitos específicos del encargo y de la finalidad, naturaleza y alcance del trabajo que se ha de realizar.
- Obtener un conocimiento de los correspondientes sectores o materias objeto de análisis.
- Tener u obtener experiencia en relación con los requerimientos normativos o de información relevantes.
- Asignar suficiente personal con las competencias necesarias. Utilizar expertos cuando sea necesario.
- Establecer un acuerdo sobre plazos realistas para la ejecución del encargo.
- Cumplir las políticas y procedimientos de control de calidad diseñados para proporcionar una seguridad razonable de que los encargos específicos se aceptan únicamente cuando se pueden realizar de modo competente.

Artículo 70.- Cuando un profesional de la contabilidad en ejercicio tenga intención de confiar en el asesoramiento o trabajo de un experto, el profesional de la contabilidad determinará si dicha confianza está fundamentada.

Para ello, considerará factores como: reputación, especialización, recursos disponibles y normas profesionales y de ética aplicables. Dicha información se puede obtener de una relación anterior con el experto o consultando a otros.



## CAPITULO V: Cambios en el nombramiento

Artículo 71.- El profesional de la contabilidad en ejercicio al que se le solicita sustituya a otro profesional de la contabilidad en ejercicio, o que esté considerando la posibilidad de hacer una oferta por un encargo para el que está nombrado en la actualidad otro profesional de la contabilidad en ejercicio, determinará si existe algún motivo, profesional u otro, para no aceptar el encargo; tal como circunstancias que originen amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales que no se puedan eliminar o reducir a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas.

Puede haber una amenaza en relación con la competencia y diligencia profesionales si el profesional de la contabilidad en ejercicio acepta el encargo antes de conocer todos los hechos pertinentes.

Artículo 72.- El profesional de la contabilidad en ejercicio evaluará la importancia de cualquier amenaza que pueda existir.

Según la naturaleza del encargo, esto puede requerir una comunicación directa con el profesional de la contabilidad actual para establecer los hechos y circunstancias relativos al cambio propuesto con el fin de permitirle decidir si sería adecuado aceptar el encargo.

Por ejemplo, los motivos aparentes en relación con el cambio de nombramiento pueden no reflejar plenamente los hechos e indicar desacuerdos con el profesional de la contabilidad actual que pueden influir en la decisión de aceptar el nombramiento.

Artículo 73.- Cuando sea necesario se aplicarán salvaguardas --para eliminar cualquier amenaza o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Al responder a una petición de propuestas, mencionar en la propuesta que, antes de aceptar el encargo, se solicitará poder contactar al profesional de la contabilidad actual con el fin de indagar sobre la posible existencia de motivos profesionales u otros por los que el nombramiento no debe ser aceptado.
- Solicitar al profesional de la contabilidad actual que proporcione la información de que disponga sobre cualquier hecho o circunstancia que, en su opinión, deba conocer el profesional de la contabilidad propuesto antes de tomar una decisión sobre la aceptación del encargo.
- Obtener de otras fuentes la información necesaria.

Cuando las amenazas no se puedan eliminar o reducir a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas, el profesional de la contabilidad en ejercicio rehusará el encargo salvo que pueda satisfacerse de los aspectos necesarios por otros medios.

Artículo 74.- A un profesional de la contabilidad en ejercicio se le puede solicitar que realice trabajo complementario o adicional al trabajo del profesional de la contabilidad actual.

Dichas circunstancias pueden originar amenazas en relación con la competencia y diligencia profesionales como resultado, por ejemplo, de falta de información o de información incompleta.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Un ejemplo de salvaguarda consiste en notificar al profesional de la contabilidad actual el trabajo propuesto, lo que le daría la oportunidad de proporcionar cualquier información relevante necesaria para la adecuada ejecución del trabajo.

Artículo 75.- El profesional de la contabilidad actual tiene un deber de confidencialidad. El hecho de que dicho profesional de la contabilidad pueda o tenga que comentar los asuntos de un cliente con un profesional de la contabilidad propuesto dependerá de la naturaleza del encargo y de:

- (a) Si ha sido obtenida la autorización del cliente, o
- (b) Los requerimientos legales o de ética, relativos a dichas comunicaciones y revelaciones, los cuales pueden variar en cada jurisdicción.

Las circunstancias en las que se exigen o se puede exigir al profesional de la contabilidad que revele información confidencial o en las que dicha revelación puede resultar adecuada por otro motivo se describen en el Capítulo 6 del Título I del presente Código.

Artículo 76.- Por lo general, el profesional de la contabilidad en ejercicio necesitará obtener la autorización del cliente, preferentemente por escrito, para iniciar la discusión con el profesional de la contabilidad actual.

Una vez que la autorización haya sido obtenida, el profesional de la contabilidad actual cumplirá las disposiciones legales y reglamentarias relevantes que regulan dichas solicitudes. Cuando el profesional de la contabilidad actual proporcione información, lo hará honradamente y sin ambigüedades.

Si el profesional de la contabilidad propuesto no logra comunicar con el profesional de la contabilidad actual, el profesional de la contabilidad propuesto tomará medidas razonables para obtener por otros medios información acerca de cualquier posible amenaza, como por ejemplo, mediante preguntas a terceros o investigación de los antecedentes de la alta dirección o de los responsables del gobierno del cliente.

## CAPITULO VI: Conflictos de intereses

Artículo 77.- El profesional de la contabilidad tomará medidas razonables para identificar circunstancias que pueden originar un conflicto de intereses.

Dichas circunstancias pueden originar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales.

Por ejemplo, la objetividad puede verse amenazada cuando el profesional de la contabilidad en ejercicio compite directamente con un cliente o tiene un negocio conjunto o un acuerdo similar con uno de los principales competidores del cliente.

También pueden verse amenazadas la objetividad o la confidencialidad cuando el profesional de la contabilidad en ejercicio presta servicios a clientes cuyos intereses están en conflicto o cuando los clientes están enfrentados entre sí en relación con la cuestión o con la transacción de que se trata.

Artículo 78.- El profesional de la contabilidad en ejercicio evaluará la importancia de cualquier amenaza que pueda existir y, cuando sea necesario, aplicará salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Antes de aceptar o de continuar la relación con un cliente o un determinado encargo, el profesional de la contabilidad en ejercicio evaluará la importancia de cualquier amenaza originada por intereses o relaciones empresariales con el cliente o con un tercero.

Artículo 79.- Dependiendo de las circunstancias que originan el conflicto, resulta necesaria por lo general la aplicación de alguna de las siguientes salvaguardas:

- (a) Notificar al cliente del interés o de las actividades empresariales de la firma que pueden suponer un conflicto de intereses y obtener su consentimiento para actuar en tales circunstancias, o
- (b) Notificar a todas las partes relevantes conocidas de que el profesional de la contabilidad en ejercicio está actuando para dos o más partes con respecto a una cuestión en la que sus intereses respectivos están en conflicto y obtener su consentimiento para actuar de ese modo, o
- (c) Notificar al cliente de que el profesional de la contabilidad en ejercicio no actúa con exclusividad para ningún cliente al prestar los servicios propuestos (por ejemplo, en un sector de mercado determinado o con respecto a un servicio específico) y obtener su consentimiento para actuar de ese modo.

Artículo 80.- El profesional de la contabilidad determinará también si debe aplicar una o más de las siguientes salvaguardas adicionales:

- (a) Utilización de equipos diferentes para cada encargo,
- (b) Procedimientos para impedir el acceso a información (por ejemplo, separación física estricta de los equipos, archivo de datos confidencial y protegido),
- (c) Directrices claras a los miembros del equipo del encargo sobre cuestiones de seguridad y de confidencialidad,
- (d) Utilización de acuerdos de confidencialidad firmados por los empleados y socios de la firma, y
- (e) Revisión con regularidad de las salvaguardas por una persona sénior que no participa en los correspondientes encargos.

Artículo 81.- Cuando un conflicto de intereses origina una amenaza en relación con uno o más de los principios fundamentales, incluidas la objetividad, la confidencialidad o el comportamiento profesional, que no se puede eliminar o reducir a un nivel aceptable mediante la aplicación de

salvaguardas, el profesional de la contabilidad en ejercicio no aceptará un determinado encargo o se retirará de uno o más encargos en conflicto.

Artículo 82.- Cuando el profesional de la contabilidad en ejercicio ha solicitado el consentimiento de un cliente para actuar para otra parte (que puede o no ser un cliente actual) con respecto a una cuestión en la que sus respectivos intereses están en conflicto y el consentimiento ha sido denegado por el cliente, el profesional de la contabilidad en ejercicio no continuará actuando para una de las partes en la cuestión que origina el conflicto de intereses.

## CAPITULO VII: Segundas opiniones

Artículo 83.- Las situaciones en las que una compañía o entidad que no es cliente en la actualidad solicita, directa o indirectamente, a un profesional de la contabilidad en ejercicio que proporcione una segunda opinión sobre la aplicación de normas o de principios de contabilidad, de auditoría, de informes u otros, en circunstancias o a transacciones específicas, pueden originar una amenaza en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales.

Caso de la competencia y diligencia profesionales en situaciones en las que la segunda opinión no está fundamentada en el mismo conjunto de hechos que los que se pusieron en conocimiento del profesional de la contabilidad actual; o fundamentada en evidencia inadecuada.

La existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependen de las circunstancias de la solicitud y de todos los demás hechos e hipótesis disponibles relevantes para la formulación de un juicio profesional.

Artículo 84.- Cuando se le solicite que formule una opinión de este tipo, el profesional de la contabilidad en ejercicio evaluará la importancia de cualquier amenaza que pueda existir y, cuando sea necesario, aplicará salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable:

Como obtener la autorización del cliente para contactar al profesional de la contabilidad actual, describir las limitaciones que existen en relación con cualquier opinión en las comunicaciones con el cliente y proporcionar al profesional de la contabilidad actual una copia de la opinión.

Artículo 85.- Si la compañía o entidad que solicitan la opinión no permiten una comunicación con el profesional de la contabilidad actual, el profesional de la contabilidad en ejercicio determinará si, teniendo en cuenta todas las circunstancias, es adecuado proporcionar la opinión que se solicita.

## CAPITULO VIII: Honorarios y Otros Tipos de Remuneración

Artículo 86.- Cuando se inician negociaciones relativas a servicios profesionales, el profesional de la contabilidad en ejercicio puede proponer los honorarios que considere adecuados. El hecho de que un profesional de la contabilidad en ejercicio pueda proponer unos honorarios inferiores a los de otro no es, en sí, poco ético. Sin embargo, pueden surgir amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales debido al nivel de los honorarios propuestos.

Se origina una amenaza de interés propio en relación con la competencia y diligencia profesionales si los honorarios propuestos son tan bajos que por ese precio resultará difícil ejecutar el encargo de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables.

Artículo 87.- La existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependerán de factores tales como el nivel de honorarios propuestos y los servicios a los que se refieren. Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas --para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Poner en conocimiento del cliente las condiciones del encargo y, en especial, la base sobre la que se calculan los honorarios y los servicios cubiertos por los honorarios propuestos.
- Asignar a la tarea el tiempo adecuado y personal cualificado.

Artículo 88.- En el caso de determinados tipos de servicios que no proporcionan un grado de seguridad se recurre con frecuencia a honorarios contingentes. Sin embargo, en algunas circunstancias, éstos pueden originar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales.

Pueden originar una amenaza de interés propio en relación con la objetividad. La existencia y la importancia de dichas amenazas dependerán de factores que incluyen:

- La naturaleza del encargo.
- El rango de posibles honorarios.
- La base para la determinación de los honorarios.
- Si el resultado o producto de la transacción va a ser revisado por un tercero independiente.

Artículo 89.- Se evaluará la importancia de cualquier amenaza de ese tipo y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas --para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Un acuerdo previo por escrito con el cliente, relativo a la base para determinar la remuneración.
- Revelar a los usuarios a quienes se destina el trabajo realizado por el profesional de la contabilidad en ejercicio y la base para determinar la remuneración.
- Políticas y procedimientos de control de calidad.
- Revisión por un tercero independiente del trabajo realizado por el profesional de la contabilidad en ejercicio.

Artículo 90.- En algunas circunstancias, el profesional de la contabilidad en ejercicio puede percibir, en relación con un cliente, honorarios por referencia o una comisión. Por ejemplo, cuando el



profesional de la contabilidad en ejercicio no presta un servicio específico demandado, puede percibir unos honorarios por referir un cliente recurrente a otro profesional de la contabilidad en ejercicio o a otro experto.

El profesional de la contabilidad en ejercicio puede percibir una comisión de un tercero (por ejemplo, de un distribuidor de programas informáticos) en conexión con la venta de bienes o servicios a un cliente. La aceptación de unos honorarios por referencia o de una comisión origina una amenaza de interés propio en relación con la objetividad y con la competencia y diligencia profesionales.

Artículo 91.- El profesional de la contabilidad en ejercicio también puede pagar honorarios por referencia para obtener un cliente, por ejemplo, cuando el cliente continúa siendo cliente de otro profesional de la contabilidad en ejercicio pero requiere servicios especializados que el profesional de la contabilidad actual no ofrece.

El pago de dichos honorarios por referencia origina también una amenaza de interés propio en relación con la objetividad y con la competencia y diligencia profesionales.

Artículo 92.- Se evaluará la importancia de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas --para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Revelar al cliente cualquier acuerdo de pagar honorarios a otro profesional de la contabilidad por trabajo referido.
- Revelar al cliente cualquier acuerdo de percibir honorarios de otro profesional de la contabilidad en ejercicio por trabajo referido.
- Obtener de antemano el beneplácito del cliente para establecer acuerdos de comisiones en relación con la venta por un tercero de bienes o servicios al cliente.

Artículo 93.- El profesional de la contabilidad en ejercicio puede adquirir la totalidad o parte de otra firma estipulando que los pagos serán efectuados a las personas que anteriormente eran propietarias de la firma, o a sus herederos o herencias. A efectos de los artículos 90 y 92 anteriores dichos pagos no se consideran comisiones u honorarios por referencia.

## CAPITULO IX: Marketing de servicios profesionales

Artículo 94.- Para ejercer la Contaduría Pública en Nicaragua, y dado que los encargos de Auditoria son de interés público, la persona natural o jurídica, para publicitarse como tales, además de constituirse en la forma jurídica que contempla el Código de Comercio de Nicaragua, en observación de la Ley para el Ejercicio del Contador Público, Ley No. 6 y su Reglamento, se registrarán ante el Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, de conformidad al procedimiento que establece la Ley.

Artículo 95.- Cuando un profesional de la contabilidad en ejercicio (CPA), busca conseguir nuevo trabajo mediante la publicidad u otras formas de marketing, puede existir una amenaza en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales.

Por ejemplo, se origina una amenaza de interés propio en relación con el cumplimiento del principio de comportamiento profesional cuando los servicios, logros o productos son publicitados de un modo que no es coherente con dicho principio.

Artículo 96.- Al realizar acciones de marketing de servicios profesionales, el profesional de la contabilidad en ejercicio no dañará la reputación de la profesión. El profesional de la contabilidad en ejercicio será honesto y sincero y evitará:

- (a) Efectuar afirmaciones exageradas sobre los servicios que ofrece, capacitación y experiencia,
- (b) Realizar menciones despreciativas o comparaciones sin fundamento en relación con el trabajo de otros,
- (c) Publicitar asociaciones con otras firmas sin estar éstas debidamente sustentadas y acreditadas ante el CCPN,
- (d) Utilizar el logotipo del CCPN,
- (e) Si el profesional de la contabilidad en ejercicio tiene dudas sobre si una forma prevista de publicidad o de marketing es adecuada, considerará la posibilidad de consultar al Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua.

Artículo 97.- No se considera publicidad ni oferta de servicios profesionales los siguientes tipos de publicaciones:

- (a) Avisos solicitando personal para la oficina del contador o para sus clientes.
- (b) Avisos comunicando el cambio de domicilio profesional del Contador Público o Firma de Contadores o de Asociaciones con Firmas nacionales o extranjeras o complementación profesional de cualquier índole.
- (c) Avisos comunicando el cambio de razón social, cuando se trate de una Firma de Contadores o de Asociaciones o complementación profesional.
- (d) Las inscripciones en la guía de teléfonos y otras similares, limitada al nombre o razón social del Contador Público, al tipo de servicios, domicilio, número de fax y teléfono y el nombre de la firma extranjera al que está asociado o que representa en el país.
- (e) Anuncios de apertura o su dedicación al ejercicio profesional individualmente o en asociación.
- (f) Los trabajos técnicos que elaboren los Contadores Públicos, ni los folletos o boletines que con una presentación sobria y sencilla circulen exclusivamente entre su personal, clientes y personas que expresamente lo soliciten.
- (g) La divulgación de obras, artículos en los medios de difusión, trabajos o estudios de investigación, práctica profesional de orientación o de información, que representen temas de interés general o de la profesión.

## CAPITULO X: Regalos e invitaciones

Artículo 98.- Puede ocurrir que un cliente ofrezca regalos o invitaciones al profesional de la contabilidad en ejercicio, o a un miembro de su familia inmediata o a un familiar próximo. Dicho ofrecimiento puede originar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales.

Por ejemplo, puede surgir una amenaza de interés propio o de familiaridad en relación con la objetividad si se acepta el regalo de un cliente; la posibilidad de que dichos ofrecimientos se hagan públicos puede originar una amenaza de intimidación en relación con la objetividad.

Artículo 99.- La existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependerán de la naturaleza, valor e intención del ofrecimiento. Si un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, consideraría, que los regalos o las invitaciones que se ofrecen son insignificantes e intrascendentes, el profesional de la contabilidad en ejercicio puede concluir que el ofrecimiento se realiza en el curso normal de los negocios sin que exista intención específica de influir en la toma de decisiones o de obtener información.

En estos casos, el profesional de la contabilidad en ejercicio puede generalmente concluir que cualquier amenaza que pudiera existir en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales está en un nivel aceptable.

Artículo 100.- El profesional de la contabilidad en ejercicio evaluará la importancia de cualquier amenaza que pueda existir y, cuando sea necesario, aplicará salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

Cuando las amenazas no se puedan eliminar o reducir a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas, el profesional de la contabilidad en ejercicio no aceptará el ofrecimiento.

## CAPITULO XI: Custodia de los activos de un cliente

Artículo 101.- El profesional de la contabilidad en ejercicio no se hará cargo de la custodia de sumas de dinero ni de otros activos del cliente, salvo que las disposiciones legales le autoricen a ello y, en ese caso, lo hará de conformidad con cualquier deber legal adicional que sea impuesto a un profesional de la contabilidad en ejercicio que custodie dichos activos.

Artículo 102.- La custodia de activos de un cliente origina amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales; por ejemplo, existe una amenaza de interés propio en relación con el comportamiento profesional y puede existir una amenaza de interés propio en relación con la objetividad, derivadas de la custodia de activos de un cliente.

En consecuencia, el profesional de la contabilidad en ejercicio al que se ha confiado dinero (u otros activos) pertenecientes a otros:

(a) Mantendrá dichos activos separados de sus activos personales o de los de la firma,

- (b) Utilizará dichos activos sólo para la finalidad prevista,
- (c) Estará preparado en cualquier momento para rendir cuentas a cualquier persona con derecho a ello, de dichos activos y de cualquier ingreso, dividendos o ganancias generados, y
- (d) Cumplirá todas las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a la tenencia y contabilización de dichos activos.

Artículo 103.- Como parte de los procedimientos de aceptación de clientes y de encargos que puedan implicar la tenencia de activos de un cliente, el profesional de la contabilidad en ejercicio realizará las indagaciones necesarias en relación con el origen de dichos activos y considerará las obligaciones normativas.

Por ejemplo, si los activos han sido obtenidos mediante actividades ilegales, como puede ser el blanqueo de capitales, se origina una amenaza en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. En estas situaciones, el profesional de la contabilidad puede considerar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico.

## CAPITULO XII: Objetividad – Todos los servicios

Artículo 104.- Cuando realice cualquier servicio profesional, el profesional de la contabilidad en ejercicio determinará si existen amenazas en relación con el cumplimiento del principio fundamental de objetividad como resultado de tener intereses en o relaciones con un cliente o sus administradores, directivos o empleados.

Por ejemplo, una relación familiar o una relación estrecha, personal o empresarial, pueden originar una amenaza de familiaridad en relación con la objetividad.

Artículo 105.- El profesional de la contabilidad en ejercicio que realice un servicio que proporciona un grado de seguridad será independiente del cliente del encargo.

La actitud mental independiente y la independencia aparente son necesarias para permitir al profesional de la contabilidad en ejercicio expresar una conclusión y que sea visto que expresa una conclusión sin prejuicios, libre de conflicto de intereses o de influencia indebida de terceros.

Los Títulos III y IV proporcionan directrices específicas sobre los requerimientos de independencia para profesionales de la contabilidad en ejercicio cuando ejecutan encargos que proporcionan un grado de seguridad.

Artículo 106.- La existencia de amenazas en relación con la objetividad cuando se presta cualquier servicio profesional dependerá de las circunstancias particulares del encargo y de la naturaleza del trabajo que esté realizando el profesional de la contabilidad en ejercicio.

Artículo 107.- El profesional de la contabilidad en ejercicio evaluará la importancia de cualquier amenaza y aplicará salvaguardas --para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Retirarse del equipo del encargo.
- Procedimientos de supervisión.
- Poner fin a la relación financiera o empresarial que origina la amenaza.
- Comentar la cuestión con niveles más altos de la dirección dentro de la firma.
- Comentar la cuestión con los responsables del gobierno del cliente.

Si las salvaguardas no pueden eliminar o reducir la amenaza a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad rehusará el encargo en cuestión o pondrá fin al mismo.

Artículo 108.- En todos los casos en los cuales el nombre del profesional, Contador Público, está asociado con información financiera, el reporte debe especificar el carácter del trabajo realizado, de conformidad con las NIAS.

En consecuencia, la sola inclusión del sello y la firma de un Contador Público no deben considerarse como un acto de fe pública y no conlleva una opinión o garantía sobre los estados financieros básicos, notas, etc.

## **TITULO III: Independencia – Encargos de Auditoria y de Revisión**

### **CAPITULO I: Estructura de este capítulo**

Artículo 109.- Este Capítulo trata de los requerimientos de independencia relativos a encargos de auditoría y encargos de revisión, que son encargos que proporcionan un grado de seguridad en los que el profesional de la contabilidad en ejercicio expresa una conclusión sobre unos estados financieros.

Dichos encargos comprenden los encargos de auditoría y de revisión, cuyo fin es emitir un informe sobre un conjunto completo de estados financieros o sobre un solo estado financiero.

Los requerimientos de independencia relativos a los encargos que proporcionan un grado de seguridad que no son encargos de auditoría o de revisión son tratados en el Título IV.

Artículo 110.- En algunas circunstancias, relativas a encargos de auditoría en las que el informe de auditoría contiene una restricción a la utilización y distribución, y siempre que se cumplan determinadas condiciones, los requerimientos de independencia de este Capítulo se pueden modificar como se indica en los artículos 280 a Artículo 294.

Dichas modificaciones no están permitidas en el caso de una auditoría de estados financieros obligatoria.

Artículo 111.- En este Título los términos:



- —Auditoría, —equipo de auditoría, —encargo de auditoría, —cliente de auditoría e —informe de auditoría incluyen la revisión, equipo del encargo de revisión, encargo de revisión, cliente de un encargo de revisión e informe de revisión, y
- Salvo indicación contraria, —firma, incluye firma de la red. (Firmas de auditores Int'l)

## CAPITULO II: El Marco Conceptual en Relación con la Independencia

Artículo 112.- En el caso de los encargos de auditoría, son de interés público; en consecuencia, el presente Código de Ética exige que los miembros de los equipos de auditoría, las firmas y las firmas de la red, sean independientes de los clientes de auditoría.

Artículo 113.- El objetivo de este Título III es facilitar a las firmas de auditoría y a los miembros de los equipos de auditoría la aplicación del marco conceptual descrito a continuación en su propósito de lograr y de mantener la independencia.

Artículo 114.- La independencia comprende:

- *Actitud mental independiente*

Actitud mental que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que una persona actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.

- *Independencia aparente*

Supone evitar los hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de la firma o del miembro del equipo de auditoría se han visto comprometidos.

Artículo 115.- Los profesionales de la contabilidad aplicarán el marco conceptual con el fin de:

- (a) Identificar las amenazas en relación con la independencia,
- (b) Evaluar la importancia de las amenazas que se han identificado, y
- (c) Cuando sea necesario, aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.

Cuando el profesional de la contabilidad determina que no se dispone de salvaguardas adecuadas o que no se pueden aplicar para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad eliminará la circunstancia o la relación que origina las amenazas o rehusará o pondrá fin al encargo de auditoría.

En la aplicación del presente marco conceptual el profesional de la contabilidad hará uso de su juicio profesional.

Artículo 116.- Para evaluar las amenazas en relación con la independencia, pueden ser relevantes muchas circunstancias diferentes, o combinaciones de circunstancias.

Es imposible definir cada una de las situaciones que originan amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales y especificar la actuación adecuada.

En consecuencia, el presente Código establece un marco conceptual que requiere que las firmas y los miembros de los equipos de auditoría identifiquen, evalúen y hagan frente a las amenazas en relación con la independencia.

El marco conceptual facilita a los profesionales de la contabilidad en ejercicio el cumplimiento de los requerimientos de ética de este Código. Se adapta a numerosas variaciones en las circunstancias que originan amenazas en relación con la independencia y puede disuadir a un profesional de la contabilidad de concluir que una situación está permitida si no se prohíbe específicamente.

Artículo 117.- Los artículos 327 y siguientes describen el modo en que se debe aplicar el marco conceptual en relación con la independencia. Dichos artículos no tratan todas las circunstancias y relaciones que originan o pueden originar amenazas en relación con la independencia.

Artículo 118.- Para decidir si se debe aceptar o continuar un encargo, o si una determinada persona puede ser miembro del equipo de auditoría, la firma identificará y evaluará las amenazas en relación con la independencia.

Cuando las amenazas no tengan un nivel aceptable, y la decisión se refiera a si se debe aceptar un encargo o incluir una determinada persona en el equipo de auditoría, la firma determinará si existen salvaguardas que permitan eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.

Cuando la decisión se refiera a si se debe continuar un encargo, la firma determinará si las salvaguardas existentes seguirán siendo efectivas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable o si será necesario aplicar otras salvaguardas o si es necesario poner fin al encargo.

Si durante la realización del encargo llega a conocimiento de la firma nueva información sobre una amenaza en relación con la independencia, la firma evaluará la importancia de la amenaza basándose en el marco conceptual.

Artículo 119.- A lo largo de este Título se hace referencia a la importancia de las amenazas en relación con la independencia. En la evaluación de la importancia de una amenaza, se tomarán en cuenta tanto los factores cualitativos como cuantitativos.

Artículo 120.- El presente Título no establece, en la mayoría de los casos, la responsabilidad específica de las personas pertenecientes a una firma con respecto a las actuaciones relacionadas con la independencia, ya que la responsabilidad puede diferir según el tamaño, la estructura y organización de la firma.

Las Normas Internacionales de Control de Calidad (International Standards on Quality Control) requieren que la firma establezca políticas y procedimientos diseñados con el fin de proporcionarle

una seguridad razonable de que se mantiene la independencia cuando lo exigen los requerimientos de ética aplicables.

Además, las Normas Internacionales de Auditoría requieren que el socio del encargo concluya sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia que son aplicables al encargo.

## CAPITULO III: Redes y firmas de la red

Artículo 121.- Cuando se considera que la firma pertenece a una red, dicha firma será independiente de los clientes de auditoría de las demás firmas pertenecientes a la red (salvo disposición contraria en el presente Código).

Los requerimientos de independencia del presente Título que sean aplicables a una firma de la red, son aplicables a cualquier entidad, como pueden ser las que actúan en el ámbito de la consultoría o del asesoramiento jurídico, que cumplan la definición de firma de la red, independientemente de si la entidad misma cumple la definición de firma.

Artículo 122.- Con el fin de mejorar su capacidad para prestar servicios profesionales, las firmas a menudo forman estructuras más amplias con otras firmas y entidades. El que estas estructuras más amplias constituyan una red depende de los hechos y circunstancias particulares y no depende de si las firmas y entidades están o no legalmente separadas y diferenciadas.

Por ejemplo, una estructura más amplia puede tener como finalidad facilitar la referencia de trabajo, lo cual, por sí solo, no cumple los criterios necesarios para que se considere que constituye una red.

Por el contrario, una estructura más amplia puede tener como finalidad la cooperación y las firmas comparten un nombre comercial común, un sistema de control de calidad común, o una parte significativa de los recursos profesionales y, en consecuencia, se considera que constituye una red.

Artículo 123.- El juicio sobre si la estructura más amplia constituye o no una red se realizará bajo el prisma de si un tercero, con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que, por el modo en que las entidades están asociadas, existe una red. Este juicio se aplicará de manera consistente a toda la red.

Artículo 124.- Si la finalidad de la estructura más amplia es la cooperación y su objetivo es claramente que las entidades de la estructura compartan beneficios o costes, se considera que se trata de una red.

No obstante, que se compartan costes inmateriales no da lugar, por sí solo, a una red. Además, si los costes que se comparten son únicamente los costes relacionados con el desarrollo de metodologías, manuales o cursos de auditoría, no se origina, por este hecho, una red. Por otra parte, la asociación de la firma con otra entidad con la que no existe ningún otro tipo de relación, con el fin de prestar conjuntamente un servicio o de desarrollar un producto, no origina, en sí, una red.

Artículo 125.- Cuando la estructura más amplia tiene como objetivo la cooperación y las entidades de la estructura comparten propietarios, control o administración comunes, se considera que constituye una red. Esto se puede alcanzar mediante un contrato u otros medios.

Artículo 126.- Cuando la estructura más amplia tiene como objetivo la cooperación y las entidades de la estructura comparten políticas y procedimientos de control de calidad comunes, se considera que constituye una red.

A estos efectos, las políticas y procedimientos de control de calidad comunes son los diseñados, implementados y controlados en toda la estructura más amplia.

Artículo 127.- Cuando la estructura más amplia tiene como finalidad la cooperación y las entidades de la estructura comparten una estrategia empresarial común, se considera que constituye una red.

Compartir una estrategia empresarial común implica que existe un acuerdo entre las entidades para alcanzar objetivos estratégicos comunes.

No se considera que una entidad sea una firma de la red solamente porque colabore con otra entidad con el único fin de responder de manera conjunta a una solicitud de propuesta para la prestación de un servicio profesional.

Artículo 128.- Cuando la estructura más amplia tiene como finalidad la cooperación y las entidades de la estructura comparten el uso de un nombre comercial común, se considera que constituye una red. El nombre comercial común incluye siglas comunes o un nombre común.

Se considera que la firma utiliza un nombre comercial común si incluye, por ejemplo, el nombre comercial común como parte, o junto con, el nombre de la firma, cuando un socio firma un informe de auditoría.

Artículo 129.- A pesar de que la firma no pertenezca a una red y no utilice un nombre comercial común como parte del nombre de la firma, puede aparentar que pertenece a la red si menciona en su papel con membrete o en su material publicitario que es miembro de una asociación de firmas.

En consecuencia, si no se tiene cuidado con el modo en que la firma describe dichas asociaciones, puede crearse una apariencia de que la firma pertenece a una red.

Artículo 130.- Si la firma vende un componente de su práctica, en algunos casos el acuerdo de venta establece que, durante un periodo de tiempo limitado, el componente puede continuar utilizando el nombre de la firma o un elemento del nombre, a pesar de que ya no esté relacionado con la firma.

En dichas circunstancias, mientras que las dos entidades pueden estar operando bajo un nombre comercial común, ateniéndose a los hechos no pertenecen a una estructura más amplia cuyo objetivo es la cooperación y, en consecuencia, no se trata de firmas de una red.

Dichas entidades determinarán el modo en que dan a conocer que no son firmas de una red cuando se presenten frente a terceros.

Artículo 131.- Cuando la estructura más amplia tiene como objetivo la cooperación y las entidades de la estructura comparten una parte significativa de sus recursos profesionales, se considera que constituye una red. Los recursos profesionales incluyen:

- Sistemas comunes que permiten a las firmas intercambiar información tal como datos de clientes y registros de facturación y de control de tiempos,
- Socios y empleados,
- Departamentos técnicos que asesoran, para los encargos de auditoría, sobre cuestiones técnicas o específicas de sectores, transacciones o hechos,
- Metodología de auditoría o manuales de auditoría, y
- Cursos de formación e instalaciones.

Artículo 132.- La determinación de si los recursos profesionales compartidos son significativos, y en consecuencia, de si las firmas son firmas de una red, se llevará a cabo sobre la base de los correspondientes hechos y circunstancias.

Cuando los recursos compartidos se limitan a una metodología o a manuales de auditoría comunes, sin intercambio de personal o de información sobre clientes o mercados, es poco probable que los recursos compartidos sean significativos.

Lo mismo se aplica a un esfuerzo común de formación. Sin embargo, cuando los recursos compartidos impliquen el intercambio de personas o de información, como por ejemplo, cuando el personal es gestionado en común o cuando se establece un departamento técnico común dentro de la estructura más amplia con el fin de proporcionar a las firmas que participen asesoramiento técnico que las firmas deben acatar, es más probable que un tercero con juicio y bien informado concluya que los recursos compartidos son significativos.

## CAPITULO IV: Entidades de Interés Público

Artículo 133.- Este Título contiene disposiciones adicionales que reflejan la relevancia desde el punto de vista del interés público en determinadas entidades. A efectos de este Título, las entidades de interés público son:

- (a) Todas las entidades cotizadas, y
- (b) Cualquier entidad:

(b.1) definida por las disposiciones legales y reglamentarias como entidad de interés público, o  
(b.2) cuya auditoría se requiere por las disposiciones legales y reglamentarias que sea realizada de conformidad con los mismos requerimientos de independencia que le son aplicables a la auditoría de las entidades cotizadas. Dicha normativa puede ser promulgada por cualquier regulador competente, incluido el regulador de la auditoría.

Artículo 134.- Se recomienda a las firmas y a los organismos miembros de la IFAC que determinen si se deben tratar como entidades de interés público otras entidades o determinadas categorías de entidades que cuentan con una amplia variedad de grupos de interés. Los factores a considerar incluyen:

- La naturaleza del negocio, como por ejemplo la tenencia de activos actuando como fiduciario para un elevado número de interesados. Los ejemplos pueden incluir las instituciones financieras, como bancos y compañías aseguradoras, y los fondos de pensiones,

- El tamaño, y
- El número de empleados.

## CAPITULO V: Entidades vinculadas

Artículo 135.- En el caso de que el cliente de auditoría sea una entidad cotizada, cualquier referencia al cliente de auditoría en el presente Título incluye las entidades vinculadas con el cliente (salvo indicación contraria). En el caso de todos los demás clientes de auditoría, cualquier referencia al cliente de auditoría en el presente Título incluye las entidades vinculadas que el cliente controla directa o indirectamente.

Cuando el equipo de auditoría sabe o tiene razones para pensar que una relación o circunstancia en la que participa otra entidad vinculada al cliente es relevante para la evaluación de la independencia de la firma con respecto al cliente, el equipo de auditoría incluirá a dicha entidad vinculada para la identificación y evaluación de amenazas en relación con la independencia y en la aplicación de las salvaguardas adecuadas.

## CAPITULO VI: Responsables del gobierno de la entidad

Artículo 136.- Incluso cuando no lo requieran el presente Código, las normas de auditoría o las disposiciones legales y reglamentarias, se recomienda una comunicación regular entre la firma y los responsables del gobierno del cliente de auditoría con respecto a las relaciones y otras cuestiones que, en opinión de la firma, puedan razonablemente guardar relación con la independencia.

Dicha comunicación permite a los responsables del gobierno de la entidad: a) considerar los juicios de la firma en la identificación y evaluación de las amenazas en relación con la independencia, b) considerar la adecuación de las salvaguardas aplicadas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable, y c) tomar las medidas adecuadas. Dicho enfoque puede resultar especialmente útil con respecto a las amenazas de intimidación y de familiaridad.

## CAPITULO VII: Documentación

Artículo 137.- La documentación proporciona evidencia sobre los juicios del profesional de la contabilidad para alcanzar su conclusión con respecto al cumplimiento de los requerimientos de independencia. La ausencia de documentación no es un factor determinante de si la firma consideró una determinada cuestión ni de si es independiente.

El profesional de la contabilidad documentará las conclusiones relativas al cumplimiento de los requerimientos de independencia así como la sustancia de cualquier discusión relevante que apoye dichas conclusiones. En consecuencia:



- a) Cuando se requieran salvaguardas para reducir una amenaza a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad documentará la naturaleza de la amenaza y las salvaguardas existentes o aplicadas para reducir la amenaza a un nivel aceptable, y
- b) Cuando una amenaza requirió un nivel significativo de análisis para determinar si se necesitaban salvaguardas y el profesional de la contabilidad concluyó que no eran necesarias porque la amenaza ya tenía un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad documentará la naturaleza de la amenaza y el fundamento de la conclusión.

## CAPITULO VIII: Periodo del encargo

Artículo 138.- La independencia con respecto al cliente de auditoría se requiere tanto durante el periodo del encargo como durante el periodo cubierto por los estados financieros.

El periodo del encargo comienza cuando el equipo de auditoría empieza a ejecutar servicios de auditoría.

El periodo del encargo termina cuando se emite el informe de auditoría. Cuando el encargo es recurrente, finaliza cuando cualquiera de las partes notifica a la otra que la relación profesional ha llegado a su fin o cuando se emite el informe de auditoría final, según lo que se produzca más tarde.

Artículo 139.- Cuando una entidad pasa a ser cliente de auditoría durante o después del periodo cubierto por los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, la firma determinará si se originan amenazas en relación con la independencia debido a:

- Relaciones financieras o empresariales con el cliente de auditoría durante o después del periodo cubierto por los estados financieros, pero antes de la aceptación del encargo de auditoría; o
- Servicios que se hayan prestado con anterioridad al cliente de auditoría.

Artículo 140.- Si se prestó un servicio que no era un servicio de seguridad al cliente de auditoría durante o después del periodo cubierto por los estados financieros, pero antes de que el equipo de auditoría empiece a ejecutar servicios de auditoría y dicho servicio no estuviera permitido durante el periodo del encargo de auditoría, la firma evaluará cualquier amenaza en relación con la independencia originada por dicho servicio.

Si alguna amenaza no tiene un nivel aceptable, el encargo de auditoría únicamente se aceptará si se aplican salvaguardas --para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- No incluir como miembro del equipo de auditoría a personal que prestó el servicio que no era de seguridad,
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise la auditoría y el trabajo que no proporciona un grado de seguridad según corresponda, o
- Contratar a otra firma para que evalúe los resultados del servicio que no proporciona un grado de seguridad o que otra firma realice de nuevo el servicio que no proporciona un grado de seguridad, con la extensión necesaria para que pueda responsabilizarse del mismo.

## CAPITULO IX: Fusiones y adquisiciones

Artículo 141.- Cuando, como resultado de una fusión o de una adquisición, una entidad pasa a ser una entidad vinculada de un cliente de auditoría, la firma identificará y evaluará los intereses y relaciones pasados y actuales con la entidad vinculada que, teniendo en cuenta las salvaguardas disponibles, puedan afectar a su independencia y en consecuencia, a su capacidad para continuar el encargo de auditoría después de la fecha de efectividad de la fusión o adquisición.

Artículo 142.- La firma tomará las medidas necesarias para poner fin, antes de la fecha de efectividad de la fusión o adquisición, a cualquier interés o relación que el presente Código no autorice. Sin embargo, si dicho interés o relación actual no pueden finalizarse razonablemente antes de la fecha de efectividad de la fusión o adquisición, por ejemplo, porque la entidad vinculada no pueda efectuar una transición ordenada a otro proveedor del servicio que no proporciona un grado de seguridad realizado hasta ahora por la firma, la firma evaluará la amenaza que origina dicho interés o relación.

Cuanto más importante sea la amenaza, más probabilidades hay de que la objetividad de la firma peligre y de que no sea posible que siga siendo el auditor. La importancia de la amenaza depende de factores como:

- La naturaleza e importancia del interés o relación,
- La naturaleza e importancia de la relación con la entidad vinculada (por ejemplo, que la entidad vinculada sea una dependiente o una dominante), y
- El tiempo necesario para que el interés o la relación puedan razonablemente finalizarse.

La firma comentará con los responsables del gobierno de la entidad los motivos por los que el interés o la relación no pueden razonablemente finalizarse antes de la fecha de efectividad de la fusión o adquisición y la evaluación de la importancia de la amenaza.

Artículo 143.- Si los responsables del gobierno de la entidad solicitan a la firma que continúe como auditor, la firma lo hará únicamente si:

- a) Se pondrá fin al interés o a la relación tan pronto como sea razonablemente posible y, en cualquier caso, dentro del plazo de seis meses después de la fecha de efectividad de la fusión o adquisición.
- b) Cualquier persona que tenga un interés o relación de ese tipo, incluso si se ha originado en la ejecución de un servicio que no proporciona un grado de seguridad que no estaría permitido según el presente Título, no será miembro del equipo del encargo en relación con la auditoría o responsable de la revisión de control de calidad del encargo, y
- c) Se aplicarán las adecuadas medidas transitorias, según sea necesario, y se comentarán con los responsables del gobierno de la entidad. Los ejemplos de dichas medidas incluyen:

- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise la auditoría o el trabajo que no proporciona un grado de seguridad, según corresponda;

- Que un profesional de la contabilidad que no sea miembro de la firma que expresa una opinión sobre los estados financieros realice una revisión equivalente a una revisión de control de calidad del encargo;
- Contratar a otra firma para que evalúe los resultados del servicio que no proporciona un grado de seguridad o que otra firma realice de nuevo dicho servicio con la extensión necesaria para que pueda responsabilizarse del mismo.

Artículo 144.- Es posible que la firma haya completado una cantidad importante de trabajo en relación con la auditoría antes de la fecha de efectividad de la fusión o adquisición y que pueda completar los procedimientos de auditoría restantes en un plazo breve.

En dichas circunstancias, si los responsables del gobierno de la entidad solicitan a la firma que complete la auditoría mientras se mantenga el interés o relación identificados en Artículo 141, la firma lo hará únicamente si:

- a) Ha evaluado la importancia de la amenaza originada por dicho interés o relación y ha comentado la evaluación con los responsables del gobierno de la entidad,
- b) Cumple los requerimientos aplicables del artículo anterior 143(ii)-(iii), y
- c) Cesa como auditor a más tardar en la fecha de emisión del informe de auditoría.

Artículo 145.- Al tratar los intereses y relaciones pasados y actuales cubiertos por los artículos del 141 al Artículo 144, la firma determinará si, incluso en el caso de que se pudiesen cumplir todos los requerimientos, los intereses y relaciones originan amenazas que seguirían siendo tan importantes que la objetividad se vería comprometida y, si es así, la firma cesará como auditor.

Artículo 146.- El profesional de la contabilidad documentará cualquier interés o relación cubierto por los artículos 142 y artículo 144 a los que no se pondrá fin antes de la fecha de efectividad de la fusión o adquisición y los motivos por los que no serán finalizados, las medidas transitorias aplicadas, los resultados de la discusión con los responsables del gobierno de la entidad, y el razonamiento seguido para determinar que los intereses y relaciones pasados y actuales no originan amenazas que seguirían siendo tan importantes que pondrían en peligro la objetividad.

## CAPITULO X: Otras consideraciones

Artículo 147.- Puede haber casos de incumplimiento inadvertido del presente Capítulo. Si ocurre, se considerará que no pelagra la independencia mientras la firma cuente con políticas de control de calidad y procedimientos adecuados, equivalentes a los que exigen las Normas Internacionales de Control de Calidad (International Standards on Quality Control) para mantener la independencia y una vez descubierto, el incumplimiento se corrige con prontitud mediante la aplicación de las salvaguardas necesarias para eliminar cualquier amenaza o reducirla a un nivel aceptable.

La firma determinará si debe comentar la cuestión con los responsables del gobierno de la entidad.

## CAPITULO XI: Aplicación del marco conceptual en relación con la independencia del Profesional Contable

Artículo 148.- En los Artículos 150 al Artículo 279 se describen circunstancias y relaciones específicas que originan o pueden originar amenazas en relación con la independencia.

Se describen las amenazas potenciales y los tipos de salvaguardas que pueden resultar adecuadas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable y se identifican ciertas situaciones en las que ninguna salvaguarda puede reducir las amenazas a un nivel aceptable.

En dichos artículos no se describen todas las circunstancias y relaciones que originan o pueden originar una amenaza en relación con la independencia.

La firma y los miembros del equipo de auditoría evaluarán las implicaciones de circunstancias y de relaciones similares pero diferentes y determinarán si, cuando sea necesario, se pueden aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas en relación con la independencia o reducirlas a un nivel aceptable, incluidas las salvaguardas mencionadas en los artículos 60 a 62.

Artículo 149.- Los artículos 150 al 174 contienen referencias a la materialidad de un interés financiero, préstamo o aval, o a la importancia de una relación empresarial. Con el fin de determinar si un interés es material para una persona, pueden tenerse en cuenta su patrimonio neto y el de los miembros de su familia inmediata.

## CAPITULO XII: Intereses Financieros

Artículo 150.- Tener un interés financiero en un cliente de auditoría puede originar una amenaza de interés propio. La existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependen: a) del rol de la persona que tiene el interés financiero, b) de si el interés financiero es directo o indirecto, y c) de la materialidad del interés financiero.

Artículo 151.- Los intereses financieros se pueden tener a través de un intermediario (por ejemplo, un instrumento de inversión colectiva, o cualquier otra estructura de tenencia de patrimonio).

La determinación de si dichos intereses financieros son directos o indirectos depende de si el beneficiario controla el instrumento de inversión o tiene capacidad para influir en sus decisiones de inversión.

Cuando existe control sobre el instrumento de inversión o capacidad para influir en las decisiones de inversión, el presente Código califica el interés financiero como interés financiero directo. Por el contrario, cuando el beneficiario del interés financiero no controla el instrumento de inversión o no tiene capacidad para influir en sus decisiones de inversión, el presente Código califica el interés financiero como interés financiero indirecto.

Artículo 152.- Si un miembro del equipo de auditoría, un miembro de su familia inmediata, o una firma tienen un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en el cliente de

auditoría, la amenaza de interés propio es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable.

En consecuencia, ninguno de los siguientes tendrá un interés financiero directo o indirecto material en el cliente: un miembro del equipo de auditoría, un miembro de su familia inmediata, o la firma.

Artículo 153.- Cuando un miembro del equipo de auditoría sabe que un familiar próximo tiene un interés financiero directo o indirecto material en el cliente de auditoría, se origina una amenaza de interés propio.

La importancia de la amenaza depende de factores como:

- La naturaleza de la relación existente entre el miembro del equipo de auditoría y su familiar próximo, y
- La materialidad del interés financiero para el familiar próximo.

Se evaluará la importancia de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas -- para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- La venta por parte del familiar próximo, tan pronto como sea posible, de la totalidad del interés financiero o la venta de una parte suficiente del interés financiero indirecto de tal modo que el interés restante ya no sea material,
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del miembro del equipo de auditoría, o
- Retirar a dicha persona del equipo de auditoría.

Artículo 154.- Si un miembro del equipo de auditoría o un miembro de su familia inmediata o una firma tienen un interés financiero directo o indirecto material en una entidad que tiene a su vez un interés que le permite controlar al cliente de auditoría y el cliente de auditoría es material para la entidad, la amenaza de interés propio es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable.

En consecuencia, ninguno de los siguientes tendrá un interés financiero de ese tipo: un miembro del equipo de auditoría, un miembro de su familia inmediata o la firma.

Artículo 155.- El hecho de que el fondo de pensiones de la firma tenga un interés financiero directo o indirecto material en un cliente de auditoría origina una amenaza de interés propio. Se evaluará la importancia de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

Artículo 156.- Si otros socios de la oficina en la que ejerce el socio del encargo en relación con el encargo de auditoría, o miembros de su familia inmediata, tienen un interés financiero directo o indirecto material en el cliente de auditoría, la amenaza de interés propio que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable.

En consecuencia, ninguno de dichos socios, ni miembros de su familia inmediata, tendrán un interés financiero de ese tipo en dicho cliente de auditoría.

Artículo 157.- La oficina en la que ejerce el socio del encargo en relación con el encargo de auditoría no es forzosamente la oficina a la que está asignado dicho socio.

En consecuencia, cuando el socio del encargo está situado en una oficina diferente al de los restantes miembros del equipo de auditoría, se aplicará el juicio profesional con el fin de determinar cuál es la oficina en la que ejerce el socio en relación con dicho encargo.

Artículo 158.- Si otros socios y gerentes que prestan servicios que no son de auditoría al cliente de auditoría, con excepción de aquéllos cuya participación es mínima, o miembros de su familia inmediata, tienen un interés financiero directo o indirecto material en dicho cliente de auditoría, la amenaza de interés propio que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable.

En consecuencia, ninguna de dichas personas, ni miembros de su familia inmediata, tendrán un interés financiero de esa categoría en ese cliente de auditoría.

Artículo 159.- A pesar de lo dispuesto en los Artículos 156 y 158, la tenencia de un interés financiero en un cliente de auditoría por un miembro de la familia inmediata de:

- a) un socio situado en la oficina en la que ejerce el socio del encargo en relación con el encargo de auditoría
- b) un socio o gerente que presta servicios que no son de auditoría al cliente de auditoría, no se considera que comprometa la independencia si el interés financiero se recibe como resultado de los derechos como empleado del miembro de la familia inmediata (por ejemplo, a través de un plan de pensiones o de opciones sobre acciones) y que, cuando es necesario, se aplican salvaguardas para eliminar cualquier amenaza o reducirla a un nivel aceptable.

Sin embargo, cuando el miembro de la familia inmediata tiene u obtiene el derecho a vender el interés financiero o, en el caso de opciones sobre acciones, el derecho a ejercitar la opción, el interés financiero será vendido o se renunciará al mismo en cuanto sea posible.

Artículo 160.- Se puede originar una amenaza de interés propio cuando la firma o un miembro del equipo de auditoría o un miembro de su familia inmediata tienen un interés financiero en una entidad y el cliente de auditoría también tiene un interés financiero en dicha entidad.

Sin embargo, se considera que la independencia no pelagra si dichos intereses son inmateriales y si el cliente de auditoría no puede ejercer una influencia significativa sobre la otra entidad.

Si dicho interés es material para cualquiera de las partes y si el cliente de auditoría puede ejercer una influencia significativa sobre la otra entidad, ninguna salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable. En consecuencia, la firma no tendrá un interés de ese tipo y cualquier persona que tenga un interés de ese tipo, antes de integrarse en el equipo de auditoría:

- a) Venderá el interés, o
- b) Venderá una parte suficiente del interés de tal forma que el interés restante no sea material.



Artículo 161.- Se puede originar una amenaza de familiaridad o de intimidación si un miembro del equipo de auditoría, un miembro de su familia inmediata o la firma tienen un interés financiero en una entidad, cuando se sabe que un administrador; directivo; o propietario, que controle al cliente de auditoría, también tienen un interés financiero en dicha entidad.

La existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependen de factores como:

- El papel del profesional en el equipo de auditoría,
- Si la propiedad de la entidad está concentrada o dispersa,
- Si el interés otorga al inversor la capacidad de controlar o de influir de manera significativa sobre la entidad, y
- La materialidad del interés financiero.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Retirar del equipo de auditoría al miembro del mismo que posee el interés financiero, o
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del miembro del equipo de auditoría.

Artículo 162.- El hecho de que la firma, o un miembro del equipo de auditoría o un miembro de su familia inmediata tengan un interés financiero directo o indirecto material en el cliente de auditoría en calidad de administrador de un trust origina una amenaza de interés propio.

Del mismo modo, se origina una amenaza de interés propio cuando: (a) un socio de la oficina en la que ejerce el socio del encargo en relación con la auditoría, (b) otros socios y gerentes que prestan servicios que no proporcionan un grado de seguridad al cliente de auditoría, salvo aquéllos cuya participación es mínima, o (c) miembros de su familia inmediata, tienen un interés financiero directo o indirecto material en un cliente de auditoría en calidad de administradores de un trust. No se tendrá dicho interés salvo que:

- (a) Ni el administrador del trust, ni un miembro de su familia inmediata, ni la firma, sean beneficiarios directos del trust.
- (b) El interés en el cliente de auditoría que es propiedad del trust no sea material para el mismo.
- (c) El trust no pueda ejercer una influencia significativa sobre el cliente de auditoría, y ni el administrador del trust, ni un miembro de su familia inmediata, ni la firma puedan influir de manera significativa en cualquier decisión de inversión que implique un interés financiero en el cliente de auditoría.

A efectos de este documento, se entiende por “trust” un acuerdo legal por el cual una persona u organización controla la propiedad y/o dinero para otra persona u organización.

Artículo 163.- Los miembros del equipo de auditoría determinarán si origina una amenaza de interés propio cualquier interés financiero conocido en el cliente de auditoría que sea propiedad de otras personas, incluido:

- Socios y personal profesional de la firma, distintos de los mencionados anteriormente, o miembros de su familia inmediata, y
- Personas que tengan una relación personal estrecha con un miembro del equipo de auditoría.

Que dichos intereses originen una amenaza de interés propio depende de factores tales como:

- La estructura organizativa, operativa y jerárquica de la firma, y
- La naturaleza de las relaciones existentes entre dicha persona y el miembro del equipo de auditoría.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas --para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Retirar del equipo de auditoría al miembro del mismo que tiene la relación personal,
- Excluir al miembro del equipo de auditoría de cualquier decisión significativa relativa al encargo de auditoría, o
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del miembro del equipo de auditoría.

Artículo 164.- Si la firma o un socio, un empleado de la firma o un miembro de su familia inmediata reciben, por ejemplo, por vía de herencia o como regalo o como resultado de una fusión, un interés financiero directo o indirecto material en el cliente de auditoría, y dicho interés no estuviera permitido por el presente Título:

(a) Si el interés es recibido por la firma, la totalidad del mismo se venderá inmediatamente o se venderá una parte suficiente de un interés financiero indirecto de tal forma que el interés restante ya no sea material,

(b) Si el interés es recibido por un miembro del equipo de auditoría, o por un miembro de su familia inmediata, la persona que ha recibido el interés financiero lo venderá inmediatamente o venderá una parte suficiente de un interés financiero indirecto de tal forma que el interés restante ya no sea material, o

©Si el interés es recibido por una persona que no es miembro del equipo de auditoría, o por un miembro de su familia inmediata, el interés financiero se venderá lo antes posible o se venderá una parte suficiente de un interés financiero indirecto de tal forma que el interés restante ya no sea material.

(d) Mientras no se venda el interés financiero, se determinará si es necesaria alguna salvaguarda.

Artículo 165.- Cuando se produce un incumplimiento inadvertido del presente Capítulo en relación con un interés financiero en un cliente de auditoría, se considera que no peligra la independencia si:

(a) La firma ha establecido políticas y procedimientos que exigen que le sea notificado con prontitud cualquier incumplimiento que resulte de la compra, adquisición por herencia u otro tipo de adquisición de un interés financiero en un cliente de auditoría,

(b) Las medidas descritas en el artículo anterior (a) a (c) se toman según corresponda, y

(c) Cuando sea necesario, la firma aplica otras salvaguardas --para reducir cualquier amenaza restante a un nivel aceptable--, como:

Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del miembro del equipo de auditoría, o excluir a la persona en cuestión de cualquier decisión significativa relativa al encargo de auditoría.

La firma determinará si debe comentar la cuestión con los responsables del gobierno de la entidad.

## CAPITULO XIII: Préstamos y avales

Artículo 166.- La concesión de un préstamo o un aval a un miembro del equipo de auditoría o a un miembro de su familia inmediata o a la firma, por un cliente de auditoría que sea un banco o una institución similar, puede originar una amenaza en relación con la independencia.

En el caso de que el préstamo o el aval no se concedan siguiendo los procedimientos normales de concesión de créditos, ni bajo términos y condiciones normales, se origina una amenaza de interés propio tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable.

En consecuencia, ningún miembro del equipo de auditoría, ni un miembro de su familia inmediata, ni la firma aceptarán un préstamo o un aval con esas características.

Artículo 167.- En el caso de que un cliente de auditoría que sea un banco o una institución similar conceda un préstamo a la firma siguiendo los procedimientos normales de concesión de créditos y bajo términos y condiciones normales y cuando dicho préstamo sea material para el cliente o para la firma que lo recibe, existe la posibilidad de aplicar salvaguardas para reducir la amenaza de interés propio a un nivel aceptable.

Un ejemplo de salvaguarda es que el trabajo sea revisado por un profesional de la contabilidad de una firma de la red que no participe en la auditoría ni haya recibido el préstamo.

Artículo 168.- La concesión de un préstamo o un aval por un cliente de auditoría que sea un banco o una institución similar a un miembro del equipo de auditoría o a un miembro de su familia inmediata no origina una amenaza en relación con la independencia si el préstamo o el aval se conceden siguiendo los procedimientos normales de concesión de créditos y bajo términos y condiciones normales.

Como ejemplos de este tipo de préstamos están: las hipotecas, los sobre giros bancarios, los préstamos para la adquisición de un automóvil y los saldos de tarjetas de crédito.

Artículo 169.- Si la firma o un miembro del equipo de auditoría o un miembro de su familia inmediata aceptan un préstamo o un aval de un cliente de auditoría que no es un banco o una institución similar, la amenaza de interés propio que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable, salvo que el préstamo o el aval sean inmateriales (a) para la firma o para el miembro del equipo de auditoría o para el miembro de su familia inmediata, y (b) para el cliente.

Artículo 170.- Del mismo modo, si la firma o un miembro del equipo de auditoría o un miembro de su familia inmediata otorgan un préstamo o un aval a un cliente de auditoría, la amenaza de interés propio que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable, salvo que el préstamo o el aval sean inmateriales: (a) para la firma o para el miembro del equipo de auditoría o para el miembro de su familia inmediata, y (b) para el cliente.

Artículo 171.- Si la firma o un miembro del equipo de auditoría o un miembro de su familia inmediata tienen depósitos o una cuenta de valores en un cliente de auditoría que sea un banco, un intermediario bursátil o una institución similar, no se origina una amenaza en relación con la independencia si el depósito o la cuenta se rigen por condiciones normales de mercado.

## CAPITULO XIV: Relaciones empresariales

Artículo 172.- Se produce una relación empresarial estrecha entre la firma o un miembro del equipo de auditoría o un miembro de su familia inmediata y un cliente de auditoría o su dirección cuando existe una relación mercantil o un interés financiero común, y puede originar una amenaza de interés propio o de intimidación. Los ejemplos de dichas relaciones incluyen:

- Tener un interés financiero en un negocio común, bien con el cliente o bien con su propietario, con un administrador, con un directivo o con otra persona que realice actividades de alta dirección para dicho cliente.
- Acuerdos para combinar uno o más servicios o productos de la firma con uno o más servicios o productos del cliente y para ofrecer en el mercado el producto o servicio resultante, mencionando a ambas partes.
- Acuerdos de distribución o marketing bajo los cuales la firma distribuye o vende los productos o servicios del cliente, o el cliente distribuye o vende los productos o servicios de la firma.

Salvo que el interés financiero sea inmaterial y que la relación empresarial carezca de importancia para la firma y para el cliente o su dirección, la amenaza que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable.

En consecuencia, salvo que el interés financiero sea inmaterial y que la relación empresarial carezca de importancia, no se entablará dicha relación empresarial; o se reducirá a un nivel insignificante o se le pondrá fin.

En el caso de un miembro del equipo de auditoría, salvo que el interés financiero sea inmaterial y que la relación empresarial carezca de importancia para él, se retirará a dicha persona del equipo de auditoría.

Si la relación empresarial se produce entre un miembro de la familia inmediata de un miembro del equipo de auditoría y el cliente de auditoría o su dirección, se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

Artículo 173.- Una relación empresarial en la que la firma o un miembro del equipo de auditoría o un miembro de su familia inmediata tienen un interés en una entidad en la que la propiedad está concentrada, y el cliente de auditoría o un administrador o un directivo del cliente, o cualquier grupo de los mismos también poseen un interés financiero en dicha entidad, no origina amenazas en relación con la independencia mientras:

- (a) La relación empresarial carezca de importancia para la firma, para el miembro del equipo de auditoría y para el miembro de su familia inmediata, y para el cliente,
- (b) El interés financiero sea inmaterial para el inversor o grupo de inversores, y
- (c) El interés financiero no otorgue al inversor o grupo de inversores capacidad para controlar la entidad en la que la propiedad está concentrada.

Artículo 174.- La compra de bienes y servicios a un cliente de auditoría por la firma, o por un miembro del equipo de auditoría o por un miembro de su familia inmediata, no origina por lo general una amenaza en relación con la independencia mientras la transacción se produzca en el curso normal de los negocios y en condiciones de independencia mutua.

No obstante, dichas transacciones pueden ser de una naturaleza o importe tales que originen una amenaza de interés propio. Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable, como las siguientes:

- Eliminar la transacción o reducir su importancia; o
- Retirar a la persona del equipo de auditoría.

## CAPITULO XV: Relaciones familiares y personales

Artículo 175.- Las relaciones familiares y personales entre un miembro del equipo de auditoría y un administrador; directivo; o determinados empleados (dependiendo de su puesto) del cliente de auditoría pueden originar amenazas de interés propio, de familiaridad o de intimidación.

La existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependen de varios factores, incluyendo las responsabilidades de esa persona en el equipo de auditoría, el papel del familiar o de la otra persona de la plantilla del cliente y de lo estrecha que sea la relación.

Artículo 176.- Cuando un miembro de la familia inmediata de un miembro del equipo de auditoría es:

- (a) Administrador o directivo del cliente de auditoría, o
- (b) Un empleado en un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o sobre los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, u ocupó un puesto similar durante cualquier periodo cubierto por el encargo o por los estados financieros, las amenazas en relación con la independencia sólo se pueden reducir a un nivel aceptable retirando a dicha persona del equipo de auditoría.

La relación es tan estrecha que ninguna otra salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable. En consecuencia, ninguna persona con una relación de ese tipo será miembro del equipo de auditoría.

Artículo 177.- Se originan amenazas en relación con la independencia cuando un miembro de la familia inmediata de un miembro del equipo es un empleado del cliente con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la situación financiera, los resultados o los flujos de efectivo del cliente. La importancia de las amenazas depende de factores como:

- El puesto desempeñado por el miembro de la familia inmediata, y
- El papel del profesional en el equipo de auditoría.

Se evaluará la importancia de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas -- para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Retirar a dicha persona del equipo de auditoría, o
- Estructurar las responsabilidades del equipo de auditoría de tal manera que el profesional no trate cuestiones que sean responsabilidad del miembro de su familia inmediata.

Artículo 178.- Se originan amenazas en relación con la independencia cuando un familiar próximo de un miembro del equipo de auditoría es:

- (a) Administrador o directivo del cliente de auditoría, o
- (b) Un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o de los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión.

La importancia de las amenazas depende de factores como:

- La naturaleza de las relaciones existentes entre el miembro del equipo de auditoría y su familiar próximo,
- El puesto desempeñado por el familiar próximo, y
- El papel del profesional en el equipo de auditoría.

Se evaluará la importancia de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Retirar a dicha persona del equipo de auditoría, o
- Estructurar las responsabilidades del equipo de auditoría de tal manera que el profesional no trate cuestiones que sean responsabilidad de su familiar próximo.



Artículo 179.- Se originan amenazas en relación con la independencia cuando un miembro del equipo de auditoría mantiene una relación estrecha con una persona que no es un miembro de su familia inmediata, ni un familiar próximo, pero es un administrador o directivo del cliente o un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o de los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión.

El miembro del equipo de auditoría que mantenga ese tipo de relación se asesorará de conformidad con las políticas y procedimientos de la firma. La importancia de las amenazas depende de factores como:

- La naturaleza de la relación existente entre dicha persona y el miembro del equipo de auditoría.
- El puesto que dicha persona desempeña en la plantilla del cliente, y
- El papel del profesional en el equipo de auditoría.

Se evaluará la importancia de las amenazas y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- Retirar al profesional del equipo de auditoría, o
- Estructurar las responsabilidades del equipo de auditoría de tal manera que el profesional no trate cuestiones que sean responsabilidad de la persona con la que mantiene una relación estrecha.

Artículo 180.- Una relación personal o familiar entre (a) un socio o un empleado de la firma que no sean miembros del equipo de auditoría y (b) un administrador o un directivo del cliente de auditoría o un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o de los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, puede originar amenazas de interés propio, de familiaridad o de intimidación.

Los socios y empleados de la firma que tengan conocimiento de dichas relaciones se asesorarán de conformidad con las políticas o procedimientos de la firma.

La existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependen de factores como:

- La naturaleza de la relación existente entre el socio o el empleado de la firma y el administrador o el directivo o el empleado del cliente,
- La interacción del socio o del empleado de la firma con el equipo de auditoría,
- El puesto que ocupen el socio o el empleado dentro de la firma, y
- El puesto que ocupe la otra persona en la plantilla del cliente.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas --para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Estructurar las responsabilidades del socio o del empleado de la firma con el fin de reducir cualquier posible influencia suya sobre el encargo de auditoría, o
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise la auditoría o el correspondiente trabajo de auditoría realizado.

Artículo 181.- Cuando se produce un incumplimiento inadvertido del presente Capítulo en conexión con una relación familiar o personal, se considera que no peligra la independencia si:

- (a) La firma ha establecido políticas y procedimientos que exigen que le sea notificado con prontitud cualquier incumplimiento que resulte de cambios en la situación laboral de los miembros de la familia inmediata, de familiares próximos o de otras relaciones personales que originen amenazas en relación con la independencia,
- (b) El incumplimiento inadvertido está relacionado con el hecho de que un miembro de la familia inmediata de un miembro del equipo de auditoría ha sido nombrado administrador o directivo del cliente o desempeña un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o de los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, y se retira al profesional correspondiente del equipo de auditoría, y
- (c) Cuando sea necesario, la firma aplica otras salvaguardas para reducir cualquier amenaza restante a un nivel aceptable, como las siguientes:

- i. Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del miembro del equipo de auditoría, o
- ii. Excluir al profesional en cuestión de cualquier decisión significativa relativa al encargo.

La firma determinará si debe comentar la cuestión con los responsables del gobierno de la entidad.

## CAPITULO XVI: Relación de empleo con un cliente de auditoría

Artículo 182.- Se pueden originar amenazas de familiaridad o de intimidación si un administrador; directivo del cliente de auditoría; o un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o sobre los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión ha sido miembro del equipo de auditoría o socio de la firma.

Artículo 183.- Si un antiguo miembro del equipo de auditoría o un socio de la firma han sido contratados por el cliente de auditoría en un puesto de dichas características y continúa habiendo una conexión significativa entre la firma y dicha persona, la amenaza es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable.

En consecuencia, si un antiguo miembro del equipo de auditoría o un socio se incorporan al cliente de auditoría en calidad de administrador; de directivo; o empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o de los

estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, se considera que la independencia peligra, salvo que:

- (a) Dicha persona no tenga derecho a beneficio o pago alguno procedentes de la firma, salvo que se realicen de conformidad con acuerdos fijos predeterminados y que cualquier importe que se le deba no sea material para la firma, y
- (b) Dicha persona no siga participando o parezca estar participando en los negocios o actividades profesionales de la firma.

Artículo 184.- Si un antiguo miembro del equipo de auditoría o un socio de la firma han sido contratados por el cliente de auditoría en un puesto de dichas características y ya no existe una conexión significativa entre la firma y dicha persona, la existencia de una amenaza de familiaridad o de intimidación y la importancia de la misma dependen de factores como:

- El puesto que dicha persona ha pasado a ocupar en la planilla del cliente,
- Cualquier relación que vaya a tener dicha persona con el equipo de auditoría,
- El tiempo transcurrido desde que dicha persona dejó de pertenecer al equipo de auditoría o dejó de ser socio de la firma, y
- El antiguo puesto de dicha persona en el equipo de auditoría o en la firma, por ejemplo, si era responsable de mantener un contacto habitual con la dirección del cliente o con los responsables del gobierno de la entidad.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable, como las siguientes:

- Modificar el plan de auditoría,
- Asignar al equipo de auditoría personas con suficiente experiencia en relación con la persona que ha sido contratada por el cliente, o
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del antiguo miembro del equipo de auditoría.

Artículo 185.- Si un antiguo socio de la firma se ha incorporado a una entidad en un puesto de dichas características y, con posterioridad, la entidad pasa a ser cliente de auditoría de la firma, se evaluará la importancia de cualquier amenaza en relación con la independencia y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable.

Artículo 186.- Se origina una amenaza de interés propio cuando un miembro del equipo de auditoría participa en el encargo de auditoría sabiendo que se incorporará a la planilla del cliente en el futuro.

Las políticas y procedimientos de la firma requerirán que los miembros de un equipo de auditoría que inicien negociaciones con vistas a incorporarse a la planilla del cliente, lo notifiquen a la firma.

Cuando se reciba dicha notificación, se evaluará la importancia de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable, como las siguientes:

- Retirar a dicha persona del equipo de auditoría, o
- Una revisión de cualquier juicio significativo realizado por dicha persona mientras formaba parte del equipo.

## CAPITULO XVII: Clientes de Auditoría que son Entidades de Interés Público

Artículo 187.- Se originan amenazas de familiaridad o de intimidación cuando un socio clave de auditoría se incorpora a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público en calidad de:

- (a) Administrador o directivo de la entidad, o
- (b) Empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o de los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión.

Se considera que la independencia peligra salvo que, después de que el socio haya dejado de ser socio clave de auditoría, la entidad de interés público ha emitido estados financieros auditados que cubren un periodo no inferior a doce meses y que el socio no fue miembro del equipo de auditoría con respecto a la auditoría de dichos estados financieros.

Artículo 188.- Se origina una amenaza de intimidación cuando la persona que fue Socio Director de la firma (Director General o equivalente) se incorpora a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público como (a) empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o de sus estados financieros o (b) administrador o directivo de la entidad.

Se considera que la independencia peligra salvo que hayan transcurrido doce meses desde que dicha persona dejó de ser Socio Director (Director General o equivalente) de la firma.

Artículo 189.- Se considera que la independencia no peligra si, como resultado de una combinación de negocios, un antiguo socio clave de auditoría o el antiguo Socio Director de la firma ocupan un puesto como el que se describe en los artículos 187 y 188, y:

- (a) El puesto no se ocupó pensando en la combinación de negocios,
- (b) Cualquier beneficio o pago que la firma debía al antiguo socio ha sido pagado en su totalidad, salvo que se realice de conformidad con acuerdos fijos predeterminados, y que cualquier importe que se le deba al socio no sea material para la firma,
- (c) El antiguo socio no siga participando o parezca participar en los negocios o actividades profesionales de la firma, y
- (d) El puesto ocupado por el antiguo socio en el cliente de auditoría se comente con los responsables del gobierno de la entidad.

## CAPITULO XVIII: Asignaciones temporales de Personal

Artículo 190.- La cesión de personal por la firma a un cliente de auditoría puede originar una amenaza de auto-revisión. Se puede prestar esta ayuda, pero sólo durante un corto periodo de tiempo y mientras el personal de la firma no participe en:

- La prestación de servicios que no proporcionan un grado de seguridad y que no están permitidos en el presente Capítulo, o
- La asunción de responsabilidades de la dirección.

En todas las circunstancias, el cliente de auditoría tendrá la responsabilidad de la dirección y supervisión de las actividades del personal cedido.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable, como las siguientes:

- Llevar a cabo una revisión adicional del trabajo realizado por el personal cedido,
- No asignar a dicho personal ninguna responsabilidad de auditoría relacionada con alguna función o actividad realizada por el mismo durante la asignación temporal de personal, o
- No incluir al personal cedido en el equipo de auditoría.

## CAPITULO XIX: Relación de servicio reciente con un cliente de auditoría

Artículo 191.- Pueden originarse amenazas de interés propio, de auto-revisión o de familiaridad cuando un miembro del equipo de auditoría ha sido recientemente administrador, directivo o empleado del cliente de auditoría.

Este es el caso cuando, por ejemplo, un miembro del equipo de auditoría tiene que evaluar elementos de los estados financieros para los que él mismo preparó los registros contables cuando trabajaba para el cliente.

Artículo 192.- Si, durante el periodo cubierto por el informe de auditoría, un miembro del equipo de auditoría actuó como administrador o directivo del cliente de auditoría o como empleado con un puesto que le permitía ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o de los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, la amenaza que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, dicha persona no será asignada al equipo de auditoría.

Artículo 193.- Pueden originarse amenazas de interés propio, de auto-revisión o de familiaridad cuando, antes del periodo cubierto por el informe de auditoría, un miembro del equipo de auditoría ha sido administrador o directivo del cliente de auditoría, o trabajó en un puesto que le permitía

ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o de los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión.

Por ejemplo, dichas amenazas se originan si una decisión tomada o trabajo realizado por dicha persona en el periodo anterior, mientras trabajaba para el cliente, ha de ser evaluada en el periodo actual como parte del encargo de auditoría.

La existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependen de factores como:

- El puesto que dicha persona ocupó en la plantilla del cliente.
- El tiempo transcurrido desde que dicha persona dejó su puesto en el cliente, y
- El papel del profesional en el equipo de auditoría.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para reducirla a un nivel aceptable.

Un ejemplo de salvaguarda es la revisión del trabajo realizado por dicha persona como miembro del equipo de auditoría.

## CAPITULO XX: Relación como administrador o directivo de un cliente de auditoría

Artículo 194.- Si un socio o un empleado de la firma actúan como administrador o directivo de un cliente de auditoría, las amenazas de auto-revisión y de interés propio que se originan son tan importantes que ninguna salvaguarda puede reducirlas a un nivel aceptable.

En consecuencia, ningún socio o empleado de la firma actuará como administrador o directivo de un cliente de auditoría.

Artículo 195.- El puesto de Secretario del Consejo tiene implicaciones distintas en cada jurisdicción. Las tareas pueden variar desde tareas administrativas, como la gestión del personal y el mantenimiento de los registros y libros de la sociedad, hasta tareas tan diversas como asegurar que la sociedad cumple las disposiciones legales y reglamentarias o proporcionar asesoramiento sobre cuestiones de gobierno corporativo.

Por lo general, se considera que dicho puesto implica una relación estrecha con la entidad.

Artículo 196.- Si un socio o un empleado de la firma actúan como Secretario del Consejo de un cliente de auditoría, se originan amenazas de auto-revisión y de abogacía generalmente tan importantes que ninguna salvaguarda puede reducirlas a un nivel aceptable.

No obstante lo dispuesto en el artículo 194, cuando dicha práctica esté específicamente permitida por la legislación del país, por las normas o prácticas profesionales, y siempre que la dirección tome



todas las decisiones importantes, las tareas y actividades se limitarán a aquéllas que sean de naturaleza rutinaria y administrativa, como la preparación de actas y la custodia de las declaraciones legales.

En dichas circunstancias, se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

Artículo 197.- La prestación de servicios administrativos para dar soporte a la función de Secretaría de una sociedad o el asesoramiento en relación con cuestiones administrativas de la Secretaría no originan por lo general amenazas en relación con la independencia, siempre que la dirección del cliente tome todas las decisiones importantes.

## CAPITULO XXI: Vinculación prolongada del personal sénior (incluida la rotación de socios) con un cliente de auditoría. - Disposiciones Generales

Artículo 198.- Se originan amenazas de familiaridad y de interés propio al asignar al mismo personal sénior a un encargo de auditoría durante un periodo de tiempo prolongado.

La importancia de las amenazas depende de factores como:

- El tiempo de pertenencia de dicha persona al equipo de auditoría,
- El papel de dicha persona en el equipo de auditoría,
- La estructura de la firma,
- La naturaleza del encargo de auditoría,
- Si se han producido cambios en el equipo directivo del cliente, y
- Si ha variado la naturaleza o la complejidad de las cuestiones contables y de presentación de información del cliente.

Se evaluará la importancia de las amenazas y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.

Ejemplos de salvaguardas son:

- Rotación del personal sénior del equipo de auditoría.
- Revisión del trabajo del personal sénior por un profesional de la contabilidad que no fue miembro del equipo de auditoría, o
- Realización con regularidad de revisiones independientes internas o externas de control de calidad del encargo.

## CAPITULO XXII: Clientes de auditoría que son entidades de interés público

Artículo 199.- Con respecto a una auditoría de una entidad de interés público, una persona no será socio clave de auditoría durante más de siete años. Pasado ese plazo, dicha persona no volverá a ser miembro del equipo del encargo o socio clave de auditoría para el cliente hasta transcurridos dos años.

Durante ese plazo, dicha persona no participará en la auditoría de la entidad, ni realizará el control de calidad del encargo, ni recibirá consultas del equipo del encargo o del cliente en relación con cuestiones técnicas o específicas del sector, transacciones o hechos, ni influirá directamente en el resultado del encargo.

Artículo 200.- No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, en casos no frecuentes, debido a circunstancias imprevistas fuera del control de la firma, se puede permitir que aquellos socios clave de auditoría --cuya continuidad sea especialmente importante para la calidad de la auditoría-- permanezcan un año más en el equipo de auditoría, siempre que la amenaza en relación con la independencia pueda ser eliminada o reducida a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas.

Por ejemplo, un socio clave de auditoría puede permanecer en el equipo de auditoría durante un año más en circunstancias en las que, debido a hechos imprevistos, no es posible la rotación requerida, como en caso de enfermedad grave del socio del encargo previsto.

Artículo 201.- Una prolongada vinculación de otros socios con un cliente de auditoría que es una entidad de interés público origina amenazas de familiaridad y de interés propio.

La importancia de las amenazas depende de factores como:

- El tiempo que ha estado vinculado cada socio con cliente de auditoría,
- El papel de dicha persona en el equipo de auditoría,
- La naturaleza, frecuencia y extensión de las interacciones de dicha persona con la dirección del cliente o con los responsables del gobierno de la entidad.

Se evaluará la importancia de las amenazas y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas, para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable, como las siguientes:

- Rotación del socio del equipo de auditoría o finalización por otro medio de la vinculación del socio con el cliente de auditoría, o
- Realización con regularidad de revisiones independientes internas o externas de control de calidad del encargo.

Artículo 202.- Cuando un cliente de auditoría pasa a ser una entidad de interés público, para determinar la fecha en que debe producirse la rotación se tendrá en cuenta el tiempo durante el cual

la persona ha prestado servicios al cliente de auditoría como socio clave de auditoría antes de que el cliente se convirtiera en entidad de interés público.

Si dicha persona ha prestado servicios al cliente de auditoría como socio clave de auditoría durante cinco años o menos, cuando el cliente pasa a ser una entidad de interés público, el número de años durante los que puede continuar prestando servicios al cliente en ese puesto, antes de abandonar el encargo por rotación, es de siete años, deducidos los años durante los que ya haya prestado servicios.

Si la persona ha prestado servicios al cliente de auditoría como socio clave de auditoría durante seis años o más cuando el cliente se convierte en entidad de interés público, el socio puede continuar prestando servicios en ese puesto durante un máximo de dos años más antes de abandonar el encargo por rotación.

Artículo 203.- Cuando la firma sólo cuente con un número limitado de personas con el conocimiento y experiencia necesarios para actuar como socio clave de auditoría; en la auditoría de una entidad de interés público, la rotación de socios clave de auditoría puede no ser una salvaguarda disponible.

Si un regulador independiente en la jurisdicción correspondiente ha establecido una exención a la rotación de socios en dichas circunstancias, una persona puede permanecer como socio clave de auditoría durante más de siete años, de conformidad con dicha normativa, siempre que el regulador independiente haya especificado salvaguardas alternativas y que éstas se apliquen, como puede ser la realización con regularidad de una revisión externa independiente.

## CAPITULO XXIII: Prestación de servicios que no proporcionan un grado de seguridad a clientes de auditoría

Artículo 204.- Tradicionalmente las firmas han prestado a sus clientes de auditoría una gama de servicios que no proporcionan un grado de seguridad, acordes con sus cualificaciones y especialización.

La prestación de servicios que no proporcionan un grado de seguridad puede, sin embargo, originar amenazas en relación con la independencia de la firma, o de miembros del equipo de auditoría.

En la mayoría de los casos, las amenazas que se originan son amenazas de auto-revisión, de interés propio y de abogacía.

Artículo 205.- Debido a los nuevos desarrollos en los negocios, a la evolución de los mercados financieros y a los cambios en la tecnología de la información, resulta imposible establecer una relación exhaustiva de servicios que no proporcionan un grado de seguridad que se pueden prestar a un cliente de auditoría.

Cuando en el presente Título no existan unas directrices específicas en relación con un determinado servicio que no proporciona un grado de seguridad, se aplicará el marco conceptual para la evaluación de las circunstancias particulares.

Artículo 206.- Antes de que la firma acepte un encargo para prestar un servicio que no proporciona un grado de seguridad a un cliente de auditoría, se determinará si la prestación de dicho servicio originaría una amenaza en relación con la independencia.

En la evaluación de la importancia de cualquier amenaza originada por un determinado servicio que no proporciona un grado de seguridad, se tendrá en cuenta cualquier amenaza que el equipo de auditoría pueda considerar que se origina por la prestación de otros servicios que no proporcionan un grado de seguridad.

Cuando se origine una amenaza que no pueda ser reducida a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas, no se prestará el servicio que no proporciona un grado de seguridad.

Artículo 207.- La prestación de ciertos servicios que no proporcionan un grado de seguridad a un cliente de auditoría, puede originar una amenaza en relación con la independencia, de tal importancia que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable.

Sin embargo, se considerará que la prestación inadvertida de un servicio de ese tipo a una entidad vinculada a una división o con respecto a un elemento aislado de los estados financieros del cliente no compromete la independencia si cualquier amenaza que pudiera existir ha sido reducida a un nivel aceptable mediante acuerdos para que la entidad vinculada, división o elemento aislado de los estados financieros sean auditados por otra firma, o cuando otra firma ejecuta de nuevo el servicio que no proporciona un grado de seguridad con la extensión necesaria para permitirle asumir la responsabilidad de dicho servicio.

Artículo 208.- La firma puede prestar servicios que no proporcionan un grado de seguridad a las siguientes entidades vinculadas con el cliente de auditoría y para las que, en otro caso, existirían restricciones en el presente Capítulo:

- (a) A una entidad que no es cliente de auditoría que controla directa o indirectamente al cliente de auditoría,
- (b) A una entidad que no es cliente de auditoría, con un interés financiero directo en el cliente, si dicha entidad tiene una influencia significativa sobre el cliente y el interés en el cliente es material para dicha entidad, o
- (c) A una entidad, que no es cliente de auditoría, que se encuentra bajo control común con el cliente de auditoría,

Sí es razonable concluir que: (a) los servicios no originan una amenaza de auto-revisión porque los resultados de los servicios no serán sometidos a procedimientos de auditoría y (b) cualquier amenaza originada por la prestación de dichos servicios se elimina o reduce a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas.

Artículo 209.- Un servicio que no proporciona un grado de seguridad prestado a un cliente de auditoría no compromete la independencia de la firma cuando el cliente se convierte en una entidad de interés público si:

- (a) El mencionado servicio que no proporciona un grado de seguridad cumple las disposiciones del presente Título relativas a clientes de auditoría que no son entidades de interés público.
- (b) Se pone fin a los servicios que, de acuerdo con el presente Título, no se pueden prestar a clientes de auditoría que son entidades de interés público antes de que el cliente se convierta en una entidad de interés público o a la mayor brevedad posible después de ello.
- (c) La firma aplica salvaguardas cuando resulta necesario para eliminar las amenazas en relación con la independencia originadas por el servicio o reducirlas a un nivel aceptable.

## CAPITULO XXIV: Responsabilidades de la dirección

Artículo 210.- La dirección de una entidad realiza un gran número de actividades con el fin de gestionar la entidad en el mejor provecho de las partes interesadas en la misma.

No es posible detallar cada una de las actividades que constituyen responsabilidades de la dirección. Sin embargo, las responsabilidades de la dirección comprenden liderar y dirigir una entidad, incluida la toma de decisiones significativas en relación con la adquisición, el despliegue y el control de recursos humanos, financieros, materiales e inmateriales.

Artículo 211.- Determinar si una actividad es responsabilidad de la dirección, depende de las circunstancias y exige la aplicación de juicio.

Los ejemplos de actividades que por lo general se consideran responsabilidades de la dirección incluyen:

- Fijación de políticas y dirección estratégica.
- Dirección de los empleados de la entidad y asunción de responsabilidad con respecto a sus actuaciones.
- Autorización de transacciones.
- Decisión acerca de las recomendaciones de la firma o de otros terceros que se deben implementar.
- Asunción de la responsabilidad con respecto a la preparación y presentación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con el marco de información financiera aplicable,
- Asunción de la responsabilidad con respecto al diseño, implementación y mantenimiento del control interno.

Artículo 212.- Las actividades rutinarias y administrativas o que se refieren a cuestiones que no son significativas no se consideran por lo general responsabilidades de la dirección.

Por ejemplo, la ejecución de una transacción no significativa que ha sido autorizada por la dirección o el seguimiento de las fechas para la presentación de las declaraciones legales y el asesoramiento a un cliente de auditoría sobre dichas fechas no se consideran responsabilidades de la dirección. Además, proporcionar asesoramiento y recomendaciones para ayudar a la dirección a hacerse cargo de sus responsabilidades no supone asumir una responsabilidad de la dirección.

Artículo 213.- Si la firma asumiera una responsabilidad de la dirección de un cliente de auditoría, las amenazas que se originarían serían tan importantes que ninguna salvaguarda podría reducirlas a un nivel aceptable.

Por ejemplo, seleccionar las recomendaciones hechas por la firma que se deben implementar, originan amenazas de auto-revisión y de interés propio. Además, asumir una responsabilidad de la dirección origina una amenaza de familiaridad; ya que la firma se alinearía demasiado con los puntos de vista y los intereses de la dirección.

En consecuencia, la firma no asumirá una responsabilidad de la dirección de un cliente de auditoría.

Artículo 214.- Con el fin de evitar asumir una responsabilidad de la dirección al prestar servicios que no proporcionan un grado de seguridad a un cliente de auditoría, la firma se asegurará de que un miembro de la dirección sea responsable de los juicios y decisiones significativas que son responsabilidad propia de la dirección, evaluando los resultados del servicio y responsabilizándose de las medidas que deban tomarse como resultado del servicio.

De esta forma, se reduce el riesgo de que la firma formule inadvertidamente algún juicio significativo o tome alguna medida importante en nombre de la dirección.

Se reduce aún más el riesgo cuando la firma da la oportunidad al cliente de formular juicios y de tomar decisiones, partiendo de un análisis y presentación objetiva y transparente de las cuestiones.

## CAPITULO XXV: Preparación de registros contables y de estados financieros - Disposiciones generales

Artículo 215.- La dirección es responsable de la preparación y presentación de estados financieros que expresen la imagen fiel de los resultados de sus operaciones, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Dichas responsabilidades incluyen:

- Originar o modificar las anotaciones en el libro diario o determinar las cuentas en las que se clasifican las transacciones,
- Preparar o modificar los documentos de soporte o los datos de base, en formato electrónico u otro, que sirven de evidencia de que una transacción ha tenido lugar (por ejemplo, órdenes de compra, registros de tiempos para la nómina y pedidos de clientes).

Artículo 216.- La prestación de servicios de contabilidad y de teneduría de libros (como la preparación de registros contables o de estados financieros) a un cliente de auditoría origina una amenaza de auto-revisión cuando seguidamente la firma audita los estados financieros.

Artículo 217.- El proceso de la auditoría, no obstante, requiere un diálogo entre la firma y la dirección del cliente de auditoría, que puede abarcar (a) la aplicación de normas o de políticas contables y los requerimientos de revelación de información en los estados financieros, (b) la adecuación del control financiero y contable y de los métodos utilizados para la determinación de las cantidades por las que figuran los activos y pasivos, o (c) la propuesta de asientos de ajuste en el libro diario.



Se considera que estas actividades son una parte normal del proceso de la auditoría y que no originan, por lo general, amenazas en relación con la independencia.

Artículo 218.- El cliente puede asimismo solicitar a la firma asistencia técnica sobre cuestiones, como: la resolución de problemas de conciliación de cuentas o el análisis y la recogida de información para la realización de informes destinados al regulador.

Adicionalmente, el cliente puede solicitar asesoramiento técnico sobre cuestiones contables como la conversión de unos estados financieros de un marco de información financiera a otro (por ejemplo, con el fin de cumplir las políticas contables del grupo o para migrar a un marco de información financiera diferente como pueden ser las Normas Internacionales de Información Financiera).

Por lo general, se considera que estas actividades no originan amenazas en relación con la independencia mientras la firma no asuma una responsabilidad de la dirección del cliente.

## CAPITULO XXVI: Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

Artículo 219.- La firma puede prestar servicios relacionados con la preparación de registros contables y de estados financieros a un cliente de auditoría que no es una entidad de interés público, cuando los servicios sean de naturaleza rutinaria o mecánica, siempre que cualquier amenaza de auto-revisión que se haya podido originar se reduzca a un nivel aceptable.

Algunos servicios incluyen:

- Proporcionar servicios de nómina sobre la base de datos originados por el cliente.
- Registrar transacciones de las que el cliente ha determinado o aprobado la adecuada clasificación en cuentas.
- Registrar en el libro mayor, las transacciones codificadas por el cliente.
- Registrar en el balance de comprobación los asientos aprobados por el cliente, y
- Preparar estados financieros, partiendo de la información del balance de comprobación.

Siempre se evaluará la importancia de cualquier amenaza que se haya originado y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas:

- Tomar medidas para que dichos servicios sean realizados por persona no miembro del equipo de auditoría; o
- En el caso de que un miembro del equipo de auditoría realice dichos servicios, recurrir a un socio o miembro del personal sénior con la suficiente especialización, no miembro del equipo de auditoría, para que revise el trabajo realizado.

## CAPITULO XXVII: Clientes de auditoría que son entidades de interés público

Artículo 220.- Salvo en situaciones de emergencia, la firma no prestará a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público, servicios de contabilidad y de teneduría de libros, servicios de nómina, ni preparará estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, ni información financiera que constituya la base de los estados financieros.

Artículo 221.- No obstante lo dicho en el artículo anterior, la firma puede prestar servicios de contabilidad y de teneduría de libros, incluidos los servicios de nómina y de preparación de estados financieros o de otra información financiera, de naturaleza rutinaria o mecánica, para divisiones o entidades vinculadas de un cliente de auditoría que es una entidad de interés público siempre que el personal que presta los servicios no sea miembro del equipo de auditoría y que:

- (a) Las divisiones o entidades vinculadas para las que se presta el servicio sean, en conjunto, inmateriales para los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, o que
- (b) Los servicios estén relacionados con cuestiones que, en su conjunto, son inmateriales para los estados financieros de la división o de la entidad vinculada.

## CAPITULO XXVIII: Situaciones de emergencia

Artículo 222.- En situaciones de emergencia o en otras situaciones inhabituales, cuando no resulta factible para el cliente de auditoría tomar otras medidas, se pueden prestar a clientes de auditoría servicios de contabilidad y de teneduría de libros que, en otro caso, el presente Título no permitiría.

Este puede ser el caso cuando (a) la firma es la única que tiene los recursos y el conocimiento necesario de los sistemas y procedimientos del cliente para ayudarle en la preparación oportuna de sus registros contables y estados financieros, y (b) restringir la capacidad de la firma para prestar dichos servicios puede causar dificultades significativas al cliente (por ejemplo, como las que podrían producirse en caso de no cumplir requerimientos legales de información). En estas situaciones, se deben cumplir las siguientes condiciones:

- (a) Los que realizan los servicios no son miembros del equipo de auditoría,
- (b) Los servicios se prestan únicamente durante un periodo de tiempo corto y no se espera que sean recurrentes, y
- (c) La situación se comenta con los responsables del gobierno de la entidad.

## CAPITULO XXIX: Servicios de valoración

### ***Disposiciones generales***

Artículo 223.- Una valoración implica la formulación de hipótesis con respecto a acontecimientos futuros, la aplicación de metodologías y de técnicas adecuadas, y la combinación de ambas con el fin de calcular un determinado valor, o rango de valores, para un activo, un pasivo o un negocio en su conjunto.

Artículo 224.- La realización de servicios de valoración para un cliente de auditoría puede originar una amenaza de auto-revisión.

La existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependen de factores como:

- Si la valoración tendrá o no un efecto material en los estados financieros.
- El nivel de participación del cliente en la determinación y aprobación de la metodología de valoración y en otras cuestiones de juicio significativas.
- La disponibilidad de metodologías establecidas y de guías profesionales.
- En el caso de valoraciones que impliquen la utilización de metodologías estándar o establecidas, la subjetividad inherente al elemento.
- La fiabilidad y la extensión de los datos de base.
- La dependencia con respecto a acontecimientos futuros que sean susceptibles de producir una volatilidad importante inherente a las cantidades en cuestión.
- El alcance y la claridad de la información revelada en los estados financieros.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza que se origine y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas --para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Revisión de la auditoría o del trabajo de valoración realizado por un profesional que no participó en la prestación del servicio de valoración, o
- Adopción de medidas con el fin de que el personal que presta dichos servicios no participe en el encargo de auditoría.

Artículo 225.- Ciertas valoraciones no implican un alto grado de subjetividad. Esto suele ocurrir cuando las hipótesis subyacentes son establecidas por disposiciones legales o reglamentarias, o son ampliamente aceptadas, y cuando las técnicas y metodologías que deben utilizarse se basan en normas generalmente aceptadas o prescritas por disposiciones legales o reglamentarias.

En dichas circunstancias, es probable que los resultados de una valoración realizada de manera separada por dos o más personas no difieran materialmente.

Artículo 226.- Si se solicita a la firma que realice una valoración con el fin de ayudar a un cliente de auditoría a cumplir sus responsabilidades en cuanto a la declaración de impuestos o con fines de planificación fiscal y los resultados de la valoración no van a tener un efecto directo en los estados financieros, se aplicará lo dispuesto en el artículo 239.

## CAPITULO XXX: Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

Artículo 227.- En el caso de un cliente de auditoría, que no es una entidad de interés público, si el servicio de valoración tiene un efecto material en los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión y la valoración implica un alto grado de subjetividad, ninguna salvaguarda puede reducir la amenaza de auto-revisión a un nivel aceptable.

En consecuencia, la firma no prestará dicho servicio de valoración a un cliente de auditoría.

## CAPITULO XXXI: Clientes de auditoría que son entidades de interés público

Artículo 228.- La firma no prestará servicios de valoración a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público cuando las valoraciones vayan a tener un efecto material por separado o de forma agregada sobre los estados financieros en los que la firma ha de expresar una opinión.

## CAPITULO XXXII: Servicios fiscales

Artículo 229.- Los servicios fiscales comprenden una amplia gama de servicios que incluye:

- Preparación de declaraciones de impuestos,
- Cálculos de impuestos con el fin de preparar los asientos contables,
- Planificación fiscal y otros servicios de asesoramiento fiscal, y
- Asistencia en la resolución de contenciosos fiscales.

Aunque los servicios fiscales prestados por la firma a un cliente de auditoría se tratan por separado bajo cada uno de dichos encabezamientos; en la práctica, dichas actividades están a menudo interrelacionadas.

Artículo 230.- La realización de ciertos servicios fiscales origina amenazas de auto-revisión y de abogacía. La existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependen de factores como: (a) el sistema que utilizan las autoridades fiscales para valorar y gestionar el impuesto de que se trate y el papel de la firma en dicho proceso, (b) la complejidad del régimen fiscal correspondiente y el grado de subjetividad en su aplicación, (c) las características específicas del encargo, y (d) la especialización en cuestiones fiscales del personal del cliente.

## CAPITULO XXXIII: Preparación de Declaraciones de Impuestos

Artículo 231.- La preparación de declaraciones de impuestos implica ayudar a los clientes a cumplir sus obligaciones en relación con sus declaraciones, preparando borradores y rellenando las

declaraciones fiscales, incluida la información sobre la cantidad del impuesto a pagar (por lo general en formularios estándar), que deben ser remitidas a las correspondientes autoridades fiscales.

Dichos servicios también incluyen el asesoramiento sobre el tratamiento de transacciones pasadas en las declaraciones de impuestos y responder, en nombre del cliente, a las solicitudes de información y de detalles adicionales recibidas de las autoridades fiscales (incluidos el proporcionar explicaciones del enfoque utilizado y el soporte técnico del mismo).

Los servicios de preparación de declaraciones de impuestos se basan por lo general en información histórica e implican principalmente el análisis y presentación de dicha información histórica de conformidad con la legislación fiscal vigente, incluidos los precedentes y la práctica habitual. Además, las declaraciones de impuestos están sujetas al proceso de revisión o de aprobación que las autoridades fiscales estimen pertinente.

En consecuencia, la prestación de dichos servicios no origina por lo general una amenaza en relación con la independencia mientras la dirección se responsabilice de las declaraciones, incluido cualquier juicio significativo realizado.

## CAPITULO XXXIV: Cálculos de impuestos con el fin de preparar los asientos contables, Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

Artículo 232.- La preparación, para un cliente de auditoría, de los cálculos de pasivos (o de activos) por impuestos corrientes y diferidos, cuya finalidad sea preparar los asientos contables que a continuación han de ser auditados por la firma, origina una amenaza de auto-revisión.

La importancia de la amenaza depende (a) de la complejidad de las disposiciones legales o reglamentarias de carácter fiscal aplicables y de la subjetividad en su aplicación, (b) de la especialización en cuestiones fiscales del personal del cliente, y (c) de la materialidad de las cantidades en relación con los estados financieros.

Cuando sea necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable. Algunas salvaguardas son:

- Recurrir a profesionales no miembros del equipo de auditoría para la prestación del servicio,
- En el caso de que dicho servicio sea prestado por un miembro del equipo de auditoría, recurrir a un socio o miembro del personal sénior con la suficiente especialización, no miembro del equipo de auditoría, para que revise los cálculos de impuestos, u
- Obtener asesoramiento de un asesor fiscal externo sobre el servicio.

## CAPITULO XXXV: Clientes de auditoría que son entidades de interés público

Artículo 233.- Salvo en situaciones de emergencia, la firma no preparará, para un cliente de auditoría que es una entidad de interés público, cálculos de pasivos (o de activos) por impuestos

corrientes y diferidos cuya finalidad sea la preparación de asientos contables que sean materiales para los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión.

Artículo 234.- La realización, para un cliente de auditoría, de cálculos de pasivos (o de activos) por impuestos corrientes y diferidos cuya finalidad sea preparar asientos contables, que en otro caso el presente Capítulo no permitiría, se puede llevar a cabo en situaciones de emergencia o en otras situaciones inhabituales cuando no resulta factible para el cliente tomar otras medidas.

Este puede ser el caso cuando (a) la firma es la única que tiene los recursos y el conocimiento requerido de los negocios del cliente para ayudarlo en la preparación en tiempo oportuno de los cálculos de los pasivos (o de los activos) por impuestos corrientes y diferidos, y (b) restringir la capacidad de la firma para la prestación de dichos servicios puede causar dificultades significativas para el cliente (por ejemplo, como las que pueden producirse si no cumple los requerimientos legales o reglamentarios de información).

En estas situaciones, se deben cumplir las siguientes condiciones:

- (a) Los que prestan los servicios no son miembros del equipo de auditoría,
- (b) Los servicios se prestan únicamente durante un periodo de tiempo corto y no se espera que sean recurrentes, y
- (c) La situación se comenta con los responsables del gobierno de la entidad.

## CAPITULO XXXVI: Planificación fiscal y otros servicios de asesoramiento fiscal

Artículo 235.- La planificación fiscal y otros servicios de asesoramiento fiscal comprenden una amplia gama de servicios como, por ejemplo, asesorar al cliente sobre el modo de estructurar sus negocios de una manera eficiente desde el punto de vista fiscal o asesorarle sobre la aplicación de nuevas disposiciones legales o reglamentarias de carácter fiscal.

Artículo 236.- Puede originarse una amenaza de auto-revisión cuando la recomendación afecta a cuestiones que se han de reflejar en los estados financieros.

La existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependen de factores como:

- El grado de subjetividad a la hora de determinar el tratamiento adecuado de la recomendación fiscal en los estados financieros.
- Si la recomendación fiscal va a tener un efecto material en los estados financieros.
- Si la efectividad de la recomendación fiscal depende del tratamiento contable o la presentación en los estados financieros y la existencia o no de dudas acerca de la idoneidad del tratamiento contable o de la presentación de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- El nivel de especialización del personal del cliente en cuestiones fiscales.
- Hasta qué punto las disposiciones legales o reglamentarias de carácter fiscal otros precedentes o la práctica habitual sustentan la recomendación, y
- Si el tratamiento fiscal se apoya en la contestación a una consulta particular formulada a las autoridades fiscales o en algún otro tipo de resolución obtenida antes de la preparación de los estados financieros.



Por ejemplo, la prestación de servicios de planificación fiscal u otros servicios de asesoramiento fiscal no origina, por lo general, una amenaza en relación con la independencia, cuando la recomendación está claramente sustentada por las autoridades fiscales o por otro precedente, o por la práctica habitual o está fundamentada en las disposiciones legales o reglamentarias de carácter fiscal que probablemente prevalezcan.

Artículo 237.- Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas --para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Recurrir a profesionales no miembros del equipo de auditoría para la prestación del servicio,
- Recurrir a un asesor fiscal que no participó en la prestación del servicio con el fin de que asesore al equipo de auditoría sobre el servicio y revise el tratamiento en los estados financieros, o
- Recurrir a un asesor fiscal externo para obtener asesoramiento sobre el servicio,
- Obtener previamente el visto bueno o asesoramiento de las autoridades fiscales.

Artículo 238.- Cuando la efectividad de la recomendación fiscal dependa de un determinado tratamiento contable o presentación en los estados financieros y:

- (a) El equipo de auditoría tenga dudas razonables sobre la idoneidad del correspondiente tratamiento contable o de la presentación de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y
- (b) El resultado o las consecuencias de la recomendación fiscal vayan a tener un efecto material en los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, la amenaza de auto-revisión es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable.

En consecuencia, la firma no prestará dicho servicio de asesoramiento fiscal a un cliente de auditoría.

Artículo 239.- En la prestación de servicios fiscales a un cliente de auditoría, se le puede solicitar a la firma que realice una valoración para ayudar al cliente a cumplir su obligación de presentar declaraciones de impuestos o con vistas a una planificación fiscal.

Cuando el resultado de la valoración vaya a tener un efecto directo en los estados financieros, se aplicará lo dispuesto en los artículos 223 a 228 relativos a los servicios de valoración.

Cuando la valoración se realice únicamente con fines fiscales y el resultado de la valoración no vaya a tener un efecto directo en los estados financieros (es decir, los estados financieros sólo se ven afectados por los asientos contables relativos a los impuestos), no se originarán, por lo general, amenazas en relación con la independencia siempre que el efecto en los estados financieros sea inmaterial o que la valoración esté sujeta a una revisión externa por la autoridad fiscal u otro organismo similar.

Si la valoración no está sujeta a dicha revisión externa y el efecto es material para los estados financieros, la existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependen de factores como:

- Si las disposiciones legales o reglamentarias de carácter fiscal, otros precedentes o la práctica habitual sustentan la metodología de valoración y el grado de subjetividad inherente a la valoración.

- La fiabilidad y la extensión de los datos de base.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza que se origine y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas --para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable, como las siguientes:

- Recurrir a profesionales no miembros del equipo de auditoría para la prestación del servicio,
- Recurrir a un profesional con el fin de que revise el trabajo de auditoría o el resultado del servicio fiscal, u
- Obtener previamente el visto bueno o asesoramiento de las autoridades fiscales.

## CAPITULO XXXVII: Asistencia en la resolución de contenciosos fiscales

Artículo 240.- Puede originarse una amenaza de abogacía o de auto-revisión cuando la firma representa a un cliente de auditoría en la resolución de un contencioso fiscal después de que las autoridades fiscales hayan notificado al cliente que han rechazado sus argumentos sobre una determinada cuestión y, o bien la autoridad fiscal o el cliente, estén refiriendo el asunto para su resolución en un procedimiento formal, por ejemplo ante un tribunal o audiencia.

La existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependen de factores como:

- Si la firma ha realizado la recomendación que es objeto del contencioso fiscal,
- Si el resultado del contencioso va a tener un efecto material en los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión,
- Si la cuestión está sustentada por las disposiciones legales o reglamentarias de carácter fiscal, otros precedentes o la práctica habitual,
- Si los procedimientos son públicos, y
- El papel de la dirección en la resolución del contencioso.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza que se origine y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas --para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Recurrir a profesionales no miembros del equipo de auditoría para la prestación del servicio.
- Recurrir a un asesor fiscal que no participó en la prestación del servicio fiscal con el fin de que asesore al equipo de auditoría sobre los servicios y revise el tratamiento en los estados financieros, o
- Recurrir a un asesor fiscal externo con el fin de obtener asesoramiento sobre el servicio.

Artículo 241.- Cuando los servicios fiscales impliquen actuar como abogado de un cliente de auditoría ante un tribunal público o una audiencia en la resolución de una cuestión fiscal y los importes implicados sean materiales para los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, la amenaza de abogacía que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

En consecuencia, la firma no realizará este tipo de servicio para un cliente de auditoría. Lo que se entiende por —tribunal público o audiencia- se determinará de acuerdo con la forma en la que se resuelven los procedimientos fiscales en cada jurisdicción.

Artículo 242.- Sin embargo, no se prohíbe que la firma continúe en su papel como asesor (por ejemplo, respondiendo a peticiones específicas de información, proporcionando relatos de hechos o testimonio sobre el trabajo realizado o ayudando al cliente en el análisis de las cuestiones fiscales) del cliente de auditoría en relación con el asunto que se esté juzgando ante un tribunal público o en una audiencia

## CAPITULO XXXVIII: Servicios de Auditoría Interna

### ***Disposiciones generales***

Artículo 243.- El alcance y los objetivos de las actividades de auditoría interna varían ampliamente y dependen del tamaño y estructura de la entidad y de los requisitos de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad. Las actividades de auditoría interna pueden incluir:

- (a) Seguimiento del control interno -revisión de los controles, realizando un seguimiento de su funcionamiento y recomendando mejoras con respecto a los mismos,
- (b) Examen de información financiera y operativa –revisando los medios utilizados para la identificación, la medida y la clasificación de información financiera y operativa y para la preparación de informes sobre la misma, e investigación específica de elementos individuales, incluida la comprobación detallada de transacciones, saldos y procedimientos,
- (c) Revisión de la economicidad, eficiencia y eficacia de las actividades operativas incluidas las actividades no financieras de la entidad, y
- (d) Revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y de otros requerimientos externos y de las políticas y directrices de la dirección y de otros requerimientos internos.

Artículo 244.- Los servicios de auditoría interna implican prestar ayuda al cliente de auditoría en la realización de sus actividades de auditoría interna.

La prestación de servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría origina una amenaza de auto-revisión en relación con la independencia en caso que la firma utilice el trabajo de auditoría interna en el transcurso de una posterior auditoría externa.

La realización de una parte significativa de las actividades de auditoría interna de un cliente aumenta la posibilidad de que personal de la firma que presta servicios de auditoría interna asuma una responsabilidad de la dirección.

En caso que el personal de la firma asuma una responsabilidad de la dirección al prestar servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría, la amenaza que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable.

En consecuencia, el personal de la firma no asumirá una responsabilidad de la dirección al prestar servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría.

Artículo 245.- Los ejemplos de servicios de auditoría interna que implican asumir responsabilidades de la dirección incluyen:

- (a) Establecer políticas de auditoría interna o la dirección estratégica de las actividades de auditoría interna,
- (b) Dirigir y responsabilizarse de las actuaciones de los empleados de la auditoría interna de la entidad,
- (c) Decidir las recomendaciones resultantes de las actividades de auditoría interna que serán implementadas,
- (d) Informar sobre los resultados de las actividades de auditoría interna en nombre de la dirección a los responsables del gobierno de la entidad,
- (e) Realizar procedimientos que son parte del control interno, como la revisión y aprobación de cambios en las autorizaciones de los empleados para el acceso a los datos,
- (f) Asumir la responsabilidad del diseño, implementación y mantenimiento del control interno, y
- (g) Realizar servicios de auditoría interna externalizados, que comprendan toda o una parte sustancial de la función de auditoría interna, cuando la firma tiene la responsabilidad de determinar el alcance del trabajo de auditoría interna y puede tener la responsabilidad de una o más de las cuestiones descritas de (a) a (f).

Artículo 246.- Con el fin de evitar asumir una responsabilidad de la dirección, la firma únicamente prestará servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría si se acredita que:

- (a) El cliente nombra a una persona adecuada y competente, preferentemente perteneciente a la alta dirección, con el fin de que se responsabilice en todo momento de las actividades de auditoría interna y reconozca su responsabilidad en el diseño, implementación y mantenimiento del control interno,
- (b) La dirección del cliente o los responsables del gobierno de la entidad revisan, evalúan y aprueban el alcance, riesgo y frecuencia de los servicios de auditoría interna,
- (c) La dirección del cliente evalúa la adecuación de los servicios de auditoría interna y los hallazgos resultantes de su realización,
- (d) La dirección del cliente evalúa y determina las recomendaciones resultantes de los servicios de auditoría interna que deben ser implementadas y gestiona el proceso de implementación, y
- (e) La dirección del cliente informa a los responsables del gobierno de la entidad de los hallazgos significativos y de las recomendaciones resultantes de los servicios de auditoría interna.

Artículo 247.- Cuando la firma utiliza el trabajo de la función de auditoría interna, las Normas Internacionales de Auditoría requieren la aplicación de procedimientos para evaluar la adecuación de dicho trabajo.

Cuando la firma acepta un encargo para prestar servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría y los resultados de dichos servicios van a ser utilizados en la ejecución de la auditoría externa, se origina una amenaza de auto-revisión debido a la posibilidad de que el equipo de auditoría utilice los resultados del servicio de auditoría interna sin evaluar adecuadamente dichos resultados o sin aplicar el mismo nivel de escepticismo profesional que sería aplicado si el trabajo de auditoría interna fuera realizado por personas que no pertenecen a la firma.

La importancia de la amenaza depende de factores como:

- La materialidad de las cantidades de las que se trata que figuran en los estados financieros,

- El riesgo de incorrección de las afirmaciones relacionadas con dichas cantidades de los estados financieros, y
- La confianza que se depositará en servicio de auditoría interna.

Se evaluará la importancia de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas -- para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--; ejemplo: recurrir a profesionales no miembros del equipo de auditoría para prestar el servicio de auditoría interna.

## CAPITULO XXXIX: Clientes de auditoría que son entidades de Interés Público

Artículo 248.- En el caso de un cliente de auditoría que es una entidad de interés público, la firma se abstendrá de prestar servicios de auditoría interna relativos a:

- (a) Una parte significativa de los controles internos sobre la información financiera,
- (b) Sistemas de contabilidad financiera que generan información que es, por separado o de manera agregada, significativa para los registros contables del cliente o para los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, o
- (c) Importes o información a revelar que sean, individualmente o de manera agregada, materiales para los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión.

## CAPITULO XXXX: Servicios de sistemas de Tecnología de la Información (TI)

### ***Disposiciones generales***

Artículo 249.- Los servicios relacionados con los sistemas de tecnología de la información ("TI") incluyen el diseño o la implementación de sistemas de hardware o de software.

Los sistemas pueden agregar datos de base, formar parte del control interno sobre la información financiera o generar información que afecte a los registros contables o a los estados financieros, o pueden no guardar relación con los registros contables del cliente de auditoría, ni con el control interno sobre la información financiera, ni con los estados financieros.

La prestación de servicios de sistemas puede originar una amenaza de auto-revisión según la naturaleza de los servicios y de los sistemas de TI.

Artículo 250.- Se considera que los siguientes servicios de sistemas de TI no originan una amenaza en relación con la independencia, mientras el personal de la firma no asuma una responsabilidad de la dirección:

- (a) Diseño o implementación de sistemas de TI que no guardan relación con el control interno sobre la información financiera,
- (b) Diseño o implementación de sistemas de TI que no generan información que constituye una parte significativa de los registros contables o de los estados financieros,

(c) Implementación de paquetes informáticos de contabilidad o de preparación de información financiera, que no fueron desarrollados por la firma, siempre que las adaptaciones que se requieran para satisfacer las necesidades del cliente no sean significativas, y

(d) Evaluación y recomendaciones con respecto a un sistema diseñado, implementado u operado por otro prestatario de servicios o por el cliente.

## CAPITULO XXXXI: Clientes de auditoría que no son Entidades de Interés Público

Artículo 251.- La prestación de servicios a un cliente de auditoría que no es una entidad de interés público que impliquen el diseño o la implementación de sistemas de TI que (a) constituyan una parte significativa del control interno sobre la información financiera o (b) generen información que es significativa para los registros contables del cliente o para los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, origina una amenaza de auto-revisión.

Artículo 252.- La amenaza de auto-revisión es demasiado importante para permitir dichos servicios salvo que se pongan en práctica salvaguardas adecuadas que aseguren que:

(a) El cliente reconoce su responsabilidad de establecer un sistema de controles internos y de realizar un seguimiento del mismo,

(b) El cliente asigna la responsabilidad de tomar todas las decisiones de administración con respecto al diseño e implementación del sistema de hardware o software a un empleado competente, preferentemente miembro de la alta dirección,

(c) El cliente toma todas las decisiones de dirección con respecto al proceso de diseño e implementación,

(d) El cliente evalúa la adecuación y los resultados del diseño e implementación del sistema, y

(e) El cliente es responsable del funcionamiento del sistema (hardware o software) y de los datos que utiliza o genera.

Artículo 253.- Dependiendo de la confianza que se vaya a depositar en ese determinado sistema de TI como parte de la auditoría, se decidirá si se van a prestar dichos servicios que no proporcionan un grado de seguridad únicamente con personal no miembro del equipo de auditoría y que tenga líneas jerárquicas distintas dentro de la firma.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza restante y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas --para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable-- como la siguiente: recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise la auditoría o el trabajo que no proporciona un grado de seguridad.

## CAPITULO XXXXII: Clientes de auditoría que son Entidades de Interés Público

Artículo 254.- En el caso de un cliente de auditoría que es una entidad de interés público, la firma no prestará servicios que impliquen el diseño o la implementación de sistemas de TI que (a) constituyan una parte significativa del control interno sobre la información financiera o (b) generen información que sea significativa para los registros contables del cliente o para los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión.



## **Servicios de apoyo en litigios**

Artículo 255.- Los servicios de apoyo en litigios pueden incluir actividades como la actuación en calidad de perito, el cálculo de daños estimados o de otras cantidades que pueden resultar a cobrar o a pagar como resultado del litigio o de otra disputa legal, y la asistencia en relación con la gestión y obtención de documentos. La realización de estos servicios puede originar una amenaza de auto-revisión o de abogacía.

Artículo 256.- Si la firma presta un servicio de apoyo en litigios a un cliente de auditoría y el servicio implica la estimación de daños o de otras cantidades que afectan a los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, se acatarán las disposiciones relativas a la prestación de servicios de valoración incluidas en los artículos 223 a 228.

En el caso de otros servicios de apoyo en litigios, se evaluará la importancia de cualquier amenaza que se origine y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

## **CAPITULO XXXXIII: Servicios Jurídicos**

Artículo 257.- A efectos del presente Título, se entienden por servicios jurídicos todos los servicios que deben ser prestados por una persona que esté habilitada para la práctica jurídica ante los tribunales de la jurisdicción en la que se han de realizar dichos servicios o que disponga de la formación jurídica necesaria para la práctica jurídica.

Dichos servicios jurídicos pueden incluir (dependiendo de cada jurisdicción) un gran número de campos diversificados que incluyen tanto servicios corporativos como mercantiles, como puede ser: el apoyo en cuestiones contractuales, litigios, asesoramiento jurídico en fusiones y adquisiciones y apoyo y ayuda a los departamentos jurídicos internos de los clientes.

La prestación de servicios jurídicos a una entidad que es cliente de auditoría puede originar amenazas tanto de auto-revisión como de abogacía.

Artículo 258.- Los servicios jurídicos que prestan apoyo al cliente para la ejecución de una transacción (por ejemplo, apoyo en temas contractuales, asesoramiento jurídico, —due diligence— legal y reestructuración) pueden originar amenazas de auto-revisión.

La existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependen de factores como:

- La naturaleza del servicio,
- Si presta el servicio un miembro del equipo de auditoría, y
- La materialidad de cualquier cuestión en relación con los estados financieros del cliente. Se evaluará la importancia de cualquier amenaza que se origine y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas --para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:
- Recurrir a profesionales que no sean miembros del equipo de auditoría para la prestación del servicio, o
- Recurrir a un profesional, que no participó en la prestación del servicio jurídico, para que asesore al equipo de auditoría sobre el servicio y revise cualquier tratamiento en los estados financieros.

Artículo 259.- La actuación como abogado de



# *Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua*

Rector de la Profesión en Nicaragua

Fundado el 14 de Abril de 1959



un cliente de auditoría en la resolución de una disputa o litigio cuando los importes en cuestión son materiales para los estados financieros, sobre los que la firma ha de expresar una opinión, origina amenazas de abogacía y de auto-revisión tan importantes que ninguna salvaguarda puede reducirlas a un nivel aceptable. En consecuencia, la firma no realizará este tipo de servicio para un cliente de auditoría. Artículo 260.- En caso que se solicite a la firma su actuación como abogado de un cliente de auditoría en la resolución de una disputa o litigio, cuando los importes en cuestión no son materiales para los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, la firma evaluará cualquier amenaza de abogacía y de auto-revisión que se origine y, cuando sea necesario, aplicará salvaguardas --para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes: • Recurrir a profesionales no miembros del equipo de auditoría para la prestación del servicio, o • Recurrir a un profesional que no participó en la prestación del servicio jurídico para que asesore al equipo de auditoría sobre el servicio y revise cualquier tratamiento en los estados financieros. Artículo 261.- El nombramiento de un socio o de un empleado de la firma como Director Jurídico para los asuntos jurídicos de un cliente de auditoría origina amenazas de auto-revisión y de abogacía tan importantes que ninguna salvaguarda puede reducirlas a un nivel aceptable. Por lo general, el puesto de Director Jurídico es un puesto de alta dirección con una amplia responsabilidad sobre los asuntos jurídicos de una sociedad y, en consecuencia, ningún miembro de la firma aceptará dicho nombramiento por parte de un cliente de auditoría.

## CAPITULO XXXIV: Servicios de Selección de Personal Disposiciones Generales

Artículo 262.- La prestación a un cliente de auditoría de servicios de selección de personal puede originar amenazas de interés propio, de familiaridad o de intimidación.

La existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependen de factores como:

- La naturaleza de la ayuda solicitada, y
- El papel de la persona que ha de ser contratada.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza que se origine y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

En cualquier caso, la firma no asumirá responsabilidades de la dirección, incluida la actuación como negociador en nombre del cliente, y se dejará en manos del cliente la decisión de contratación.

Por lo general, la firma puede prestar servicios como la revisión de las cualificaciones profesionales de un cierto número de solicitantes y el asesoramiento sobre su idoneidad para el puesto. Además, la firma puede entrevistar candidatos y asesorar acerca de la competencia de un candidato para puestos de contabilidad, administrativos o de control.

## CAPITULO XXXV: Clientes de auditoría que son entidades de interés público

Artículo 263.- La firma no prestará los siguientes servicios de: selección de personal a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público con respecto a un administrador o directivo de la entidad o a una persona de la alta dirección, cuyo puesto le permita ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o de los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión:

- Búsqueda o solicitud de candidatos para dichos puestos, y
- Realización de comprobaciones de las referencias de posibles candidatos para dichos puestos.

## CAPITULO XXXVI: Servicios de asesoramiento en finanzas corporativas

Artículo 264.- La prestación de servicios de asesoramiento en finanzas corporativas como: (a) la asistencia a un cliente de auditoría en el desarrollo de estrategias corporativas, (b) la identificación de posibles objetivos en el caso de adquisiciones por el cliente de auditoría, (c) el asesoramiento en transacciones de enajenación, (d) el asesoramiento en transacciones de captación de fondos, y (e) el asesoramiento sobre estructuración, pueden originar amenazas de abogacía y de auto-revisión.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas --para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Recurrir a profesionales no miembros del equipo de auditoría para la prestación del servicio, o
- Recurrir a un profesional, que no participó en la prestación del servicio de asesoramiento en finanzas corporativas, para que asesore al equipo de auditoría sobre el servicio y revise el tratamiento contable y cualquier tratamiento en los estados financieros.

Artículo 265.- La prestación de un servicio de asesoramiento en finanzas corporativas, por ejemplo, el asesoramiento sobre la estructuración de una transacción de financiación corporativa o sobre acuerdos de financiación que afectarán directamente a cantidades que se incluirán en los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión, puede originar una amenaza de auto-revisión.

La existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependen de factores como:

- El grado de subjetividad en la determinación del tratamiento adecuado del resultado o de las consecuencias del asesoramiento en finanzas corporativas en los estados financieros,
- Si el resultado del asesoramiento en finanzas corporativas va a tener un efecto directo en las cantidades que figuran en los estados financieros y en qué medida las cantidades son materiales para los estados financieros, y
- Si la efectividad del asesoramiento en finanzas corporativas depende de un determinado tratamiento contable o presentación en los estados financieros y si existen dudas acerca de la idoneidad del correspondiente tratamiento contable o presentación de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas --para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Recurrir a profesionales no miembros del equipo de auditoría para la prestación del servicio, o
- Recurrir a un profesional, que no participó en la prestación del servicio de asesoramiento en finanzas corporativas, para que asesore al equipo de auditoría sobre el servicio y revise cualquier tratamiento contable y cualquier tratamiento en los estados financieros.

Artículo 266.- Cuando la efectividad del asesoramiento en finanzas corporativas dependa de un determinado tratamiento contable o presentación en los estados financieros y:

- (a) El equipo de auditoría tenga dudas razonables acerca de la idoneidad del correspondiente tratamiento contable o de la presentación de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y
- (b) El resultado o las consecuencias del asesoramiento en finanzas corporativas vayan a tener un efecto material en los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión.

La amenaza de auto-revisión es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable, por lo que no se proporcionará este asesoramiento en finanzas corporativas.

Artículo 267.- La prestación de servicios de asesoramiento en finanzas corporativas que impliquen promocionar, vender o garantizar la colocación de acciones de un cliente de auditoría, origina una

amenaza de abogacía o de auto-revisión tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable.

En consecuencia, la firma no prestará dichos servicios a un cliente de auditoría.

## CAPITULO XXXXVII: Honorarios – Importe relativo

Artículo 258.- Cuando los honorarios totales procedentes de un cliente de auditoría representan una parte importante de los honorarios totales de la firma que expresa la opinión de auditoría, la dependencia con respecto a dicho cliente y la preocupación sobre la posibilidad de perder el cliente originan una amenaza de interés propio o de intimidación.

La importancia de la amenaza depende de factores como:

- La estructura operativa de la firma,
- Si la firma está bien implantada o si es nueva, y
- La importancia cualitativa y/o cuantitativa del cliente para la firma.

Se evaluará la importancia de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas -- para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Reducir la dependencia con respecto al cliente.
- Realizar revisiones externas de control de calidad, o
- Consultar a un tercero independiente, tal como un organismo regulador de la profesión o a otro profesional de la contabilidad, sobre juicios clave de auditoría.

Artículo 269.- También se origina una amenaza de interés propio o de intimidación cuando los honorarios generados por un cliente de auditoría representan una parte importante de los ingresos procedentes de los clientes de un determinado socio o una parte importante de los ingresos de una determinada oficina de la firma.

La importancia de la amenaza depende de factores como:

- La importancia cualitativa y/o cuantitativa del cliente para el socio o para la oficina, y
- La dependencia de la remuneración del socio, o de los socios de la oficina, de los honorarios generados por el cliente.

Se evaluará la importancia de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas -- para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Reducción de la dependencia con respecto al cliente de auditoría.
- Revisión del trabajo por un profesional de la contabilidad u obtención de su asesoramiento según resulte necesario, o
- Realización con regularidad de revisiones independientes internas o externas de control de calidad del encargo.

## **Clientes de auditoría que son entidades de interés público**

Artículo 270.- Cuando un cliente de auditoría es una entidad de interés público y, durante dos años consecutivos, los honorarios totales percibidos del cliente y de sus entidades vinculadas (sujeto a las consideraciones expuestas en el artículo 135) representan más del 15% de los honorarios totales percibidos por la firma que expresa una opinión sobre los estados financieros del cliente, la firma revelará a los responsables del gobierno de la entidad el hecho de que el total de dichos honorarios representa más del 15% de los honorarios totales percibidos por la firma, y comentará cuál de las salvaguardas mencionadas a continuación aplicará para reducir la amenaza a un nivel aceptable, y se aplicará la salvaguarda seleccionada.

Antes de la emisión de la opinión de auditoría sobre los estados financieros del segundo año, un profesional de la contabilidad, que no pertenezca a la firma que expresa la opinión sobre los estados financieros, realiza una revisión de control de calidad de ese encargo o un organismo regulador de la profesión realiza una revisión de dicho encargo que sea equivalente a una revisión de control de calidad.

Después de que la opinión de auditoría sobre los Estados Financieros del segundo año ha sido emitida y antes de la emisión de la opinión sobre los estados financieros del tercer año, un profesional de la contabilidad, que no pertenezca a la firma que expresa la opinión sobre los estados financieros, o un organismo regulador de la profesión, realizan una revisión de la auditoría del segundo año que sea equivalente a una revisión de control de calidad del encargo (“una revisión posterior a la emisión”).

Cuando los honorarios totales superen significativamente el 15%, la firma determinará si la importancia de la amenaza es tal que una revisión posterior a la emisión no reduce la amenaza a un nivel aceptable y, en consecuencia, se requiere una revisión anterior a la emisión.

En dichas circunstancias, se realizará una revisión anterior a la emisión. En los años siguientes, mientras los honorarios sigan siendo superiores al 15% cada año, tendrán lugar la revelación a los responsables del gobierno de la entidad y la discusión con los mismos, y se aplicará una de las salvaguardas antes mencionadas.

Si los honorarios superan significativamente el 15%, la firma determinará si la importancia de la amenaza es tal que, una revisión posterior a la emisión no reduce la amenaza a un nivel aceptable y, por lo tanto, se requiere una revisión anterior a la emisión. En dichas circunstancias, se realizará una revisión anterior a la emisión.

## **CAPITULO XXXXVIII: Honorarios – No pagados**

Artículo 271.- Puede originarse una amenaza de interés propio si los honorarios pendientes de cobro de un cliente de auditoría permanecen sin pagar durante un tiempo prolongado, especialmente si una parte significativa no se cobra antes de la emisión del informe de auditoría del ejercicio siguiente.



Por lo general se espera que la firma exija el pago de dichos honorarios antes de la emisión de dicho informe de auditoría. Si los honorarios permanecen sin pagar después de que se haya emitido el informe, se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

Un ejemplo de salvaguarda es que un profesional de la contabilidad adicional, que no haya participado en el encargo de auditoría, preste su asesoramiento o revise el trabajo realizado.

La firma determinará si los honorarios no pagados pueden considerarse equivalentes a un préstamo al cliente y si, debido a la importancia de los honorarios no pagados, no resulta adecuado que la firma sea nombrada de nuevo o continúe el encargo de auditoría.

## CAPITULO XXXIX: Honorarios Contingentes

Artículo 272.- Los honorarios contingentes son honorarios calculados sobre una base predeterminada relacionada con el resultado de una transacción o con el resultado de los servicios prestados por la firma.

A efectos del presente Capítulo, no se consideran honorarios contingentes los honorarios fijados por un tribunal u otra autoridad pública.

Artículo 273.- El cobro por la firma, directa o indirectamente, por ejemplo a través de un intermediario, de unos honorarios contingentes con respecto a un encargo de auditoría, origina una amenaza de interés propio tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, la firma no suscribirá ningún acuerdo de honorarios de este tipo.

Artículo 274.- El cobro por la firma, directa o indirectamente, por ejemplo a través de un intermediario, de unos honorarios contingentes con respecto a un servicio que no proporciona un grado de seguridad realizado para un cliente de auditoría puede también originar una amenaza de interés propio.

La amenaza que se produce es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable si:

- (a) Los honorarios son cobrados por la firma que expresa una opinión sobre los estados financieros y son materiales o se espera que sean materiales para dicha firma,
- (b) Los honorarios son cobrados por una firma de la red que participa en una parte importante de la auditoría y los honorarios son materiales o se espera que sean materiales para dicha firma, o
- (c) El resultado del servicio que no proporciona un grado de seguridad, y en consecuencia el importe de los honorarios, depende de un juicio futuro o actual relacionado con la auditoría de una cantidad material que figura en los estados financieros. En consecuencia, no se aceptará un acuerdo de este tipo.

Artículo 275.- En el caso de otros acuerdos de honorarios contingentes a cobrar por la firma a un cliente de auditoría en relación con un servicio que no proporciona un grado de seguridad, la existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependen de factores como:

- El rango de posibles honorarios.
- Si una autoridad competente determina el resultado de la cuestión sobre la cual se fundamenta la determinación de los honorarios contingentes.
- La naturaleza del servicio, y
- El efecto del hecho o de la transacción en los estados financieros.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas --para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo de auditoría en cuestión o preste su asesoramiento según resulte necesario, o
- Recurrir a profesionales no miembros del equipo de auditoría para prestar el servicio que no proporciona un grado de seguridad.

## CAPITULO L: Políticas de Remuneración y de Evaluación

Artículo 276.- Se origina una amenaza de interés propio cuando a un miembro del equipo de auditoría se le evalúa o se le remunera por vender, al cliente de auditoría, servicios que no proporcionan un grado de seguridad.

La importancia de la amenaza depende de:

- La parte de la remuneración de dicha persona o de la evaluación de su desempeño que se base en la venta de dichos servicios.
- El papel de dicha persona en el equipo de auditoría, y
- Si la venta de dichos servicios influye en las decisiones de promoción.

Se evaluará la importancia de la amenaza y si no tiene un nivel aceptable, la firma revisará el plan de remuneración o el proceso de evaluación con respecto a dicha persona, o se aplicarán salvaguardas --para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Retirar a dichos miembros del equipo de auditoría, o
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del miembro del equipo de auditoría.

Artículo 277.- No se evaluará o remunerará a un socio clave de auditoría sobre la base del éxito que tenga dicho socio en la venta a su cliente de auditoría de servicios que no proporcionan un grado de seguridad.

La presente disposición no tiene como finalidad prohibir los acuerdos normales cuya finalidad sea que los socios de la firma compartan beneficios.

## CAPITULO LI: Regalos e Invitaciones

Artículo 278.- Aceptar regalos o invitaciones de un cliente de auditoría puede originar amenazas de interés propio y de familiaridad. Si la firma, o un miembro del equipo de auditoría aceptan regalos o invitaciones, salvo que su valor sea insignificante e intrascendente, las amenazas que se originan son tan importantes que ninguna salvaguarda puede reducirlas a un nivel aceptable.

En consecuencia, ni la firma, ni un miembro del equipo de auditoría aceptarán dichos regalos o invitaciones.

## CAPITULO LII: Litigios en curso o Amenazas de Demandas

Artículo 279.- Cuando tiene lugar o parece probable que vaya a tener lugar un litigio entre la firma, o un miembro del equipo de auditoría y el cliente de auditoría, se originan amenazas de interés propio y de intimidación.

La relación entre la dirección del cliente y los miembros del equipo de auditoría se debe caracterizar por una total franqueza y por la revelación completa de todos los aspectos de las operaciones empresariales del cliente.

Cuando la firma y la dirección del cliente se encuentran en posiciones antagónicas debido a litigios en curso o a amenazas de demandas que afectan a la buena voluntad de la dirección para hacer revelaciones completas, se originan amenazas de interés propio y de intimidación.

La importancia de las amenazas que se originan dependerá de factores como:

- La materialidad del litigio, y
- Si el litigio está relacionado con un anterior encargo de auditoría.

Se evaluará la importancia de las amenazas y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas -- para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Si un miembro del equipo de auditoría está implicado en el litigio, retirar a dicha persona del equipo de auditoría, o
- Recurrir a un profesional para que revise el trabajo realizado.

Si dichas salvaguardas no pueden reducir la amenaza a un nivel aceptable, la única actuación adecuada consiste en renunciar al encargo o rehusarlo.

## CAPITULO LIII: Informes que contienen una restricción a la utilización y distribución - Introducción

Artículo 280.- Los requerimientos de independencia de este Título son aplicables a todos los encargos de auditoría. Sin embargo, en algunas circunstancias relativas a encargos de auditoría en los que el informe de auditoría contiene una restricción a la utilización y distribución, y mientras se cumplan las condiciones descritas en los Artículo 281 y 282, los requerimientos de independencia de dicho Capítulo se pueden modificar como se indica en los Artículos 285 al 294.

Dichos artículos sólo se aplican en el caso de un encargo de auditoría relativo a estados financieros con fines específicos: (a) cuya finalidad sea proporcionar una conclusión positiva o negativa sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluido, en el caso de un marco de presentación de imagen fiel, si los estados financieros expresan la imagen fiel o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable y (b) cuando el informe de auditoría contiene una restricción a la utilización y distribución.

Dichas modificaciones no están permitidas en el caso de una auditoría obligatoria de estados financieros.

Artículo 281.- Las modificaciones con respecto a los requerimientos del TITULO III están permitidas si los usuarios a quienes se destina el informe: (a) conocen el propósito y las limitaciones del informe, y (b) dan explícitamente su conformidad a la aplicación de requerimientos de independencia modificados.

Los usuarios a quienes se destina el informe pueden obtener conocimiento del propósito y de las limitaciones del informe mediante su participación directa; o indirecta a través de un representante autorizado para actuar en nombre de los usuarios, en el establecimiento de la naturaleza y del alcance del encargo.

Dicha participación mejora la capacidad de la firma de comunicarse con los usuarios a quienes se destina el informe en relación con cuestiones de independencia, incluidas las circunstancias que son relevantes para la evaluación de las amenazas en relación con la independencia y de las salvaguardas aplicables que son necesarias para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, y de obtener su conformidad con respecto a los requerimientos de independencia modificados que se van a aplicar.

Artículo 282.- La firma comunicará (por ejemplo, en una carta de encargo) a los usuarios a quienes se destina el informe, los requisitos de independencia que se van a aplicar con respecto a la realización del encargo de auditoría.

Cuando los usuarios a quienes se destina el informe son un tipo de usuarios (por ejemplo, participantes en un acuerdo de préstamo sindicado) que no están específicamente identificados por

su nombre cuando se establecen los términos del encargo, se les informará posteriormente de los requerimientos de independencia acordados por un representante (por ejemplo, requiriendo que el representante ponga a disposición de todos los usuarios la carta de encargo de la firma).

Artículo 283.- Si la firma emite también, para el mismo cliente, un informe de auditoría que no contiene una restricción a la utilización y distribución, las disposiciones de los artículos 282 a 294 no modifican el requerimiento de aplicar las disposiciones de los artículos 109 a 279 a dicho encargo de auditoría.

Artículo 284.- Las modificaciones de los requerimientos de este Título que están permitidas en las circunstancias establecidas anteriormente se describen en los artículos 282 a 294.

En todos los demás aspectos se exige el cumplimiento de lo dispuesto en este Título.-

### CAPITULO LIV: Entidades de interés público

Artículo 285.- Cuando se cumplen las condiciones establecidas en los artículos 282 a 284, no es necesario aplicar los requerimientos adicionales de los artículos 148 a 279 que son aplicables a los encargos de auditoría de entidades de interés público.

### CAPITULO LV: Entidades vinculadas

Artículo 286.- Cuando se cumplen las condiciones establecidas en los artículos 280 a 282 en las referencias al cliente de auditoría, no se incluyen sus entidades vinculadas.

Sin embargo, cuando el equipo de auditoría sabe o tiene razones para pensar que una relación o circunstancia, en la que participa una entidad vinculada al cliente, es relevante para la evaluación de la independencia de la firma con respecto al cliente, el equipo de auditoría incluirá a dicha entidad vinculada en la identificación y evaluación de amenazas en relación con la independencia y en la aplicación de las salvaguardas adecuadas.

### CAPITULO LVI: Redes y firmas de auditoría de la red

Artículo 287.- Cuando se cumplen las condiciones establecidas en los artículos 282 a 284, en las referencias a la firma, no se incluyen las firmas de la red.

Sin embargo, cuando la firma sabe o tiene razones para pensar que algún interés o relación de una firma de la red origina amenazas, serán incluidas en la evaluación de las amenazas en relación con la independencia.

## CAPITULO LVII: Intereses financieros, préstamos y avales, relaciones empresariales cercanas y relaciones familiares y personales

Artículo 288.- Cuando se cumplen las condiciones establecidas en los artículos 280 al 282, los requerimientos aplicables de los artículos 152 al 195 se refieren únicamente a los miembros del equipo del encargo, a los miembros de su familia inmediata y a sus familiares próximos.

Artículo 289.- Además, se determinará si originan amenazas en relación con la independencia, los intereses y relaciones descritos en los artículos 150 a 193, entre el cliente de auditoría y los siguientes miembros del equipo de auditoría:

(a) Aquéllos a los que se consulta en conexión con cuestiones técnicas o específicas del sector, transacciones o hechos, y (b) los que proporcionan control de calidad para el encargo, incluidos los que efectúan la revisión de control de calidad del mismo.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza sobre la que el equipo del encargo tenga razones para pensar que se origina debido a los intereses y relaciones entre el cliente de auditoría y otros dentro de la firma que pueden influir directamente en el resultado del encargo de auditoría, incluidos los que recomiendan la remuneración o realizan la supervisión directa; así como los que dirigen o supervisan de cualquier otro modo al socio del encargo de auditoría en relación con la ejecución del encargo de auditoría (incluidos todos los niveles jerárquicos superiores al del socio del encargo, así como el Socio Director de la firma (Director General o equivalente)).

Artículo 290.- También se evaluará la importancia de cualquier amenaza sobre la que el equipo del encargo tenga razones para pensar que se origina debido a los intereses financieros en el cliente de auditoría que son propiedad de determinadas personas, como se describe en los artículos 156 al 159 y en los artículos 161 al 163.

Artículo 291.- Si la amenaza en relación con la independencia no tiene un nivel aceptable, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

Artículo 292.- En la aplicación de lo dispuesto en los artículos 154 al 163 a los intereses de la firma, si la firma tiene un interés financiero material, directo o indirecto, en el cliente de auditoría, la amenaza de interés propio que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, la firma no tendrá ningún interés financiero de ese tipo.

## CAPITULO LVIII: Relación de empleo con un cliente de auditoría

Artículo 293.- Se evaluará la importancia de cualquier amenaza procedente de una relación de empleo como se describe en los artículos 182 al 186. Si existe una amenaza que no tiene un nivel aceptable, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

Los ejemplos de salvaguardas que pueden resultar adecuadas incluyen las que se describen en el artículo 184.



Artículo 294.- En el caso de que la firma realice un encargo con el fin de emitir un informe que contiene una restricción de utilización y distribución para un cliente de auditoría y presta un servicio que no proporciona un grado de seguridad al cliente de auditoría, se cumplirá lo dispuesto en los artículos 204 al 279, sujeto a lo dispuesto en los artículos 284 al 287.

## **TITULO IV: INDEPENDENCIA – OTROS ENCARGOS QUE PROPORCIONAN UN GRADO DE SEGURIDAD**

### **Estructura del Título**

Artículo 295.- El presente Capítulo trata de los requerimientos de independencia en el caso de encargos que proporcionan un grado de seguridad que no son encargos de auditoría o de revisión.

Los requerimientos de independencia relativos a encargos de auditoría y de revisión se tratan en el Título III. En el caso de que el cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad también sea cliente de auditoría o de revisión, los requerimientos en el Título III también se aplican a la firma, a las firmas de la red y a los miembros del equipo de auditoría o del encargo de revisión.

En algunas circunstancias relativas a encargos que proporcionan un grado de seguridad en las que el informe contiene una restricción a la utilización y distribución, y mientras se cumplan determinadas condiciones, los requerimientos de independencia con respecto al presente Título se pueden modificar según se indica en los artículos 314 al 320.

Artículo 296.- Los encargos que proporcionan un grado de seguridad tienen como finalidad incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios.

El Marco Internacional de los Encargos de Aseguramiento o el Marco de los Encargos de Aseguramiento (International Framework for Assurance Engagements o the Assurance Framework) emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board) describe los elementos y objetivos de los encargos que proporcionan un grado de seguridad e identifica los encargos a los que son aplicables las Normas Internacionales de los Encargos de Aseguramiento – NIEA (International Standards on Assurance Engagements – ISAEs).

La descripción de los elementos y objetivos de un encargo que proporciona un grado de seguridad pueden verse en el Marco de los Encargos de Aseguramiento (Assurance Framework).

Artículo 297.- El cumplimiento del principio fundamental de objetividad requiere que sea independiente de los clientes de encargos que proporcionan un grado de seguridad.

Un encargo que proporciona un grado de seguridad es de interés público y, en consecuencia, el presente Código de Ética requiere que los miembros de los equipos de los encargos que proporcionan un grado de seguridad y las firmas sean independientes de los clientes de encargos que

proporcionan un grado de seguridad y que se evalúe cualquier amenaza que la firma tenga razones para pensar que se origina debido a los intereses y relaciones de una firma de la red.

Además, cuando el equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad sabe, o tiene razones para pensar, que una relación o circunstancia en la que participa una entidad vinculada al cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad es relevante para la evaluación de la independencia de la firma con respecto al cliente, el equipo del encargo incluirá a dicha entidad vinculada en la identificación y evaluación de amenazas en relación con la independencia y en la aplicación de las salvaguardas adecuadas.

## CAPITULO I: El Marco Conceptual en relación con la Independencia

Artículo 298.- El objetivo del presente Capítulo es facilitar a las firmas, y a los miembros de los equipos de los encargos que proporcionan un grado de seguridad, la aplicación del marco conceptual descrito a continuación en su propósito de lograr y de mantener la independencia.

Artículo 299.- La independencia comprende:

### ***Una actitud mental independiente***

La actitud mental que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que una persona actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.

### ***Independencia aparente***

Supone evitar los hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de la firma, o de un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, se han visto comprometidos.

Artículo 300.- Los profesionales de la contabilidad aplicarán el marco conceptual con el fin de:

- Identificar las amenazas en relación con la independencia,
- Evaluar la importancia de las amenazas que se han identificado, y
- Cuando sea necesario, aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.

Cuando el profesional de la contabilidad determina que no se dispone de salvaguardas adecuadas o que no se pueden aplicar para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad eliminará la circunstancia o la relación que origina las amenazas o rehusará o pondrá fin al encargo que proporciona un grado de seguridad.

En la aplicación del presente marco conceptual, el profesional de la contabilidad hará uso de su juicio profesional.

Artículo 301.- Para evaluar las amenazas en relación con la independencia, pueden ser relevantes muchas circunstancias diferentes, o combinaciones de circunstancias.

Es imposible definir cada una de las situaciones que origina amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales y especificar la actuación adecuada.

En consecuencia, el presente Código establece un marco conceptual que requiere que las firmas y los miembros de los equipos de los encargos que proporcionan un grado de seguridad identifiquen, evalúen y hagan frente a las amenazas en relación con la independencia.

El enfoque consistente en establecer un marco conceptual facilita a los profesionales de la contabilidad en ejercicio el cumplimiento de los requerimientos de ética del presente Código.

Se adapta a numerosas variaciones en las circunstancias que originan amenazas en relación con la independencia y puede disuadir a un profesional de la contabilidad de concluir que una situación está permitida si no se prohíbe específicamente.

Artículo 302.- El artículo 327 y siguientes describe el modo en que se debe aplicar el marco conceptual en relación con la independencia. Dichos artículos no tratan todas las circunstancias y relaciones que originan o pueden originar amenazas en relación con la independencia.

Artículo 303.- Para decidir si se debe aceptar o continuar un encargo, o si una determinada persona puede ser miembro del equipo de seguridad, la firma identificará y evaluará cualquier amenaza en relación con la independencia.

Si las amenazas no tienen un nivel aceptable, y la decisión se refiere a si se debe aceptar un encargo o incluir a una determinada persona en el equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, la firma determinará si existen salvaguardas que permitan eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.

Cuando la decisión se refiera a si se debe continuar un encargo, la firma determinará si las salvaguardas existentes seguirán siendo efectivas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable; aplicar otras salvaguardas; o poner fin al encargo.

Siempre que durante la realización del encargo llegue a conocimiento de la firma nueva información acerca de una amenaza, la firma evaluará la importancia de la misma basándose en el marco conceptual.

Artículo 304.- A lo largo del presente Título, se hace referencia a la importancia de las amenazas en relación con la independencia. En la evaluación de la importancia de una amenaza, se tendrán en cuenta los factores cualitativos y cuantitativos.

Artículo 305.- Este Título no indica, en la mayoría de los casos, la responsabilidad específica de las personas pertenecientes a la firma con respecto a las actuaciones relacionadas con la independencia; ya que la responsabilidad puede diferir según el tamaño, la estructura y organización de la firma.

Las Normas Internacionales de Control de Calidad (International Standards on Quality Control) requieren que la firma establezca políticas y procedimientos diseñados con el fin de proporcionarle una seguridad razonable de que se mantiene la independencia cuando lo exigen las normas de ética aplicables.

## CAPITULO II: Encargos que proporcionan un grado de seguridad

Artículo 306.- Como se explica con más detalle en el Marco de los Encargos de Aseguramiento, en un encargo que proporciona un grado de seguridad el profesional de la contabilidad en ejercicio expresa una conclusión cuya finalidad es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe (distintos de la parte responsable) con respecto al resultado de la evaluación o medida de una materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios.

El resultado de la evaluación o de la medida de una materia objeto de análisis es la información resultante de la aplicación de unos criterios a la materia objeto de análisis.

El término información sobre la materia objeto de análisis se utiliza para referirse al resultado de la evaluación o de la medida de una materia objeto de análisis.

Por ejemplo, el Marco establece que una afirmación sobre la efectividad del control interno (información sobre la materia objeto de análisis) es el resultado de aplicar un marco para la evaluación de la efectividad del control.

Artículo 307.- Los encargos que proporcionan un grado de seguridad pueden tener como base una afirmación o consistir en un informe directo. En cualquier caso, participan tres partes distintas: un profesional de la contabilidad en ejercicio, una parte responsable, y los usuarios a quienes se destina el informe.

Artículo 308.- En un encargo que proporciona un grado de seguridad basado en una afirmación, la parte responsable realiza la evaluación o la medida de la materia objeto de análisis, y la información sobre la materia objeto de análisis consiste en una afirmación que se pone a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe.

Artículo 309.- En un encargo que proporciona un grado de seguridad consistente en un informe directo, o bien el profesional de la contabilidad en ejercicio realiza directamente la evaluación o la medida de la materia objeto de análisis, o bien obtiene una manifestación de la parte responsable que ha realizado la evaluación o la medida; la cual no se pone a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe.

La información sobre la materia objeto de análisis se proporciona a los usuarios a quienes se destina el informe en el propio Informe de seguridad.

## CAPITULO III: Encargos de seguridad sobre afirmaciones

Artículo 310.- En un encargo de seguridad sobre afirmaciones, los miembros del equipo del encargo y la firma serán independientes del cliente del encargo (la parte responsable de la información sobre la materia objeto de análisis y que puede ser responsable de la materia objeto de análisis).

Dichos requerimientos de independencia prohíben determinadas relaciones entre miembros del equipo del encargo, que proporciona un grado de seguridad, y (a) los administradores o directivos, y (b) personal del cliente que ocupa un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis.

También se determinará si las relaciones con personal del cliente, que ocupa un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis del encargo, originan amenazas en relación con la independencia.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza que la firma tenga razones para pensar que se origina, debido a intereses y relaciones de firmas de la red.

Artículo 311.- En la mayoría de los encargos de seguridad sobre afirmaciones, la parte responsable es responsable tanto de la información sobre la materia objeto de análisis como de la materia objeto de análisis.

Sin embargo, en algunos encargos, la parte responsable puede no ser responsable de la materia objeto de análisis.

Por ejemplo, cuando se contrata al profesional de la contabilidad en ejercicio para realizar un encargo, que proporciona un grado de seguridad en relación con un informe que será distribuido a los usuarios a quienes se destina, preparado por un consultor en cuestiones medioambientales, acerca de las prácticas de sostenibilidad de la compañía; el consultor es la parte responsable de la información sobre la materia objeto de análisis, pero la compañía es responsable de la materia objeto de análisis (prácticas de sostenibilidad).

Artículo 312.- En el caso de encargos de seguridad sobre afirmaciones en los que la parte responsable es responsable de la información sobre la materia objeto de análisis, pero no de la materia objeto de análisis, los miembros del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad y la firma serán independientes de la parte responsable de la información sobre la materia objeto de análisis (el cliente del encargo que proporciona un grado de seguridad).

Además, se realizará una evaluación de cualquier amenaza que la firma tenga razones para pensar que se origina, debido a intereses y relaciones entre un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, la firma, una firma de la red y la parte responsable de la materia objeto de análisis.

Los artículos 121 al 132 contienen orientaciones con respecto a lo que es una firma de la red.

## CAPITULO IV: Encargos de seguridad de informe directo

Artículo 313.- En el caso de un encargo de seguridad de informe directo, los miembros del equipo del encargo y la firma serán independientes del cliente del encargo que proporciona un grado de seguridad (la parte responsable de la materia objeto de análisis).

También se realizará una evaluación de cualquier amenaza que la firma tenga razones para pensar que se origina por los intereses y relaciones de firmas de la red.

## CAPITULO V: Informes que contienen una restricción a la utilización y distribución

Artículo 314.- En algunas circunstancias en las que el informe de seguridad contiene una restricción a la utilización y distribución, y mientras se cumplan las condiciones del presente artículo y del artículo 315, los requerimientos de independencia del presente Capítulo se pueden modificar.

Las modificaciones de los requerimientos del Título IV están permitidas si los usuarios a quienes se destina el informe (a) conocen el propósito, la información sobre la materia objeto de análisis y las limitaciones del informe, y (b) dan explícitamente su conformidad a la aplicación de los requerimientos de independencia modificados.

Los usuarios a quienes se destina el informe pueden obtener conocimiento del propósito de la información sobre la materia objeto de análisis y de las limitaciones del informe participando directa o indirectamente a través de un representante que esté autorizado para actuar en nombre de los usuarios en la determinación de la naturaleza y el alcance del encargo.

Dicha participación mejora la capacidad de la firma de comunicarse con los usuarios a quienes se destina el informe en relación con cuestiones de independencia, incluidas las circunstancias que son relevantes para la evaluación de las amenazas en relación con la independencia, y de las salvaguardas aplicables que son necesarias para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, y de obtener su conformidad con respecto a los requerimientos de independencia modificados que se van a aplicar.

Artículo 315.- La firma comunicará (por ejemplo, en una carta de encargo) a los usuarios a quienes se destina el informe los requisitos de independencia que se van a aplicar con respecto a la realización del encargo que proporciona un grado de seguridad.

Cuando los usuarios a quienes se destina el informe son un tipo de usuarios (por ejemplo, participantes en un acuerdo de préstamo sindicado) que no son específicamente identificables por su nombre cuando se establecen los términos del encargo, se informará posteriormente a dichos usuarios de los requerimientos de independencia acordados por el representante (por ejemplo, si el representante pone a disposición de todos los usuarios la carta de encargo de la firma).

Artículo 316.- Si la firma emite también, para el mismo cliente, un informe de seguridad que no contiene una restricción a la utilización y distribución, las disposiciones de los artículos 318 a 320



no modifican el requerimiento de aplicar las disposiciones de los artículos 295 al 386 a dicho encargo que proporciona un grado de seguridad.

Si la firma emite también para el mismo cliente un informe de auditoría, tanto si contiene como si no contiene una restricción a la utilización y distribución, serán aplicables las disposiciones del Título III a dicho encargo de auditoría.

Artículo 317.- Las modificaciones de los requerimientos del Título IV, que están permitidas en las circunstancias establecidas anteriormente, se describen en los artículos 318 a 320. En todos los demás aspectos se exige el cumplimiento de lo dispuesto en el Título IV.

Artículo 318.- Cuando se cumplen las condiciones establecidas en los artículos 314 y 315, los requerimientos correspondientes de los artículos 331 a 361 se aplican a todos los miembros del equipo del encargo, a los miembros de su familia inmediata y a sus familiares próximos. Además, se determinará si originan amenazas en relación con la independencia, los intereses y relaciones entre el cliente del encargo que proporciona un grado de seguridad y los siguientes otros miembros del equipo de seguridad:

- A los que se les consulta en conexión con cuestiones técnicas o específicas del sector, transacciones o hechos, y
- Los que proporcionan control de calidad para el encargo, incluido los que efectúan la revisión del control de calidad del mismo.

Se evaluará también, teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 331 a 361, la importancia de cualquier amenaza que el equipo del encargo tenga razones para pensar que se origina debido a intereses y relaciones entre el cliente de seguridad y otras personas pertenecientes a la firma que pueden influir directamente en el resultado del encargo que proporciona un grado de seguridad, incluido los que recomiendan la remuneración o realizan la supervisión directa; así como los que dirigen o supervisan de cualquier otro modo al socio del encargo que proporciona un grado de seguridad en relación con la ejecución del encargo.

Artículo 319.- A pesar de que se cumplan las condiciones establecidas en los artículos 314 y 315, si la firma tiene un interés financiero material, directo o indirecto, en el cliente del encargo que proporciona un grado de seguridad, la amenaza de interés propio que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable. En consecuencia, la firma no tendrá ningún interés financiero de ese tipo. Además, la firma cumplirá las demás disposiciones aplicables del presente Título descritas en los artículos 340 a 386.

Artículo 320.- Se realizará también una evaluación de cualquier amenaza que la firma tenga razones para pensar que se origina por intereses y relaciones de firmas de la red.

## CAPITULO VI: Varias partes responsables

Artículo 321.- En el caso de algunos encargos que proporcionan un grado de seguridad, tanto si tienen como base una afirmación, como si consisten en un informe directo, pueden existir varias partes responsables.

Al determinar si resulta necesario aplicar las disposiciones del presente capítulo a cada una de las partes responsables en dicho tipo de encargos, la firma puede tener en cuenta si un interés o relación entre la firma, miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, y una determinada parte responsable, originan una amenaza en relación con la independencia que no es insignificante e intrascendente en el contexto de la información sobre la materia objeto de análisis. Se tendrán en cuenta factores como:

- La materialidad de la información sobre la materia objeto de análisis (o de la materia objeto de análisis) de la cual es responsable esa determinada parte responsable, y
- El grado de interés público que pueda tener el encargo.

Si la firma determina que la amenaza en relación con la independencia originada por dicho interés o relación con una determinada parte responsable es insignificante e intrascendente, puede no ser necesario aplicar todas las disposiciones del presente capítulo a dicha parte responsable.

## CAPITULO VII: Documentación

Artículo 322.- La documentación proporciona evidencia sobre los juicios del profesional de la contabilidad para alcanzar su conclusión con respecto al cumplimiento de los requerimientos de independencia.

La ausencia de documentación no permite determinar si la firma consideró una determinada cuestión, ni si es independiente.

El profesional de la contabilidad documentará las conclusiones relativas al cumplimiento de los requerimientos de independencia; así como la sustancia de cualquier discusión relevante que apoye dichas conclusiones. En consecuencia:

- (a) Cuando se requieran salvaguardas para reducir una amenaza a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad documentará la naturaleza de la amenaza y las salvaguardas existentes o aplicadas para reducir la amenaza a un nivel aceptable, y
- (b) Cuando una amenaza requirió un nivel significativo de análisis para determinar si se necesitaban salvaguardas y el profesional de la contabilidad concluyó que no eran necesarias porque la amenaza ya tenía un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad documentará la naturaleza de la amenaza y el fundamento de la conclusión.

## CAPITULO VIII: Periodo del encargo

Artículo 323.- La independencia con respecto al cliente del encargo que proporciona un grado de seguridad debe mantenerse durante el periodo del encargo y el periodo cubierto por la información sobre la materia objeto de análisis.

El periodo del encargo comienza cuando el equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad empieza a realizar servicios de seguridad en relación con el encargo en cuestión. El periodo del encargo termina cuando se emite el informe de seguridad.

Cuando el encargo es recurrente, finaliza cuando cualquiera de las partes notifica a la otra que la relación profesional ha llegado a su fin o cuando se emite el informe de seguridad final, según lo que se produzca más tarde.

Artículo 324.- Cuando una entidad pase a ser cliente de seguridad durante o después del periodo cubierto por la información sobre la materia objeto de análisis sobre la que la firma ha de expresar una conclusión, la firma determinará si se originan amenazas en relación con la independencia debido a:

- Relaciones financieras o empresariales con el cliente del encargo que proporciona un grado de seguridad durante o después del periodo cubierto por la información sobre la materia objeto de análisis, pero antes de la aceptación del encargo, o
- Servicios que se hayan prestado con anterioridad al cliente del encargo que proporciona un grado de seguridad.

Artículo 325.- Si se prestó un servicio que no era un servicio de seguridad al cliente del encargo que proporciona un grado de seguridad durante o después del periodo cubierto por la información sobre la materia objeto de análisis, pero antes de que el equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad empiece a realizar servicios de seguridad y dicho servicio no estuviera permitido durante el periodo del encargo que proporciona un grado de seguridad, la firma evaluará cualquier amenaza en relación con la independencia originada por el servicio.

Si alguna amenaza no tiene un nivel aceptable, el encargo que proporciona un grado de seguridad únicamente se aceptará si se aplican salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable, como las siguientes:

- No incluir como miembro del equipo de seguridad al personal que realizó el servicio que no era de seguridad,
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el encargo que proporciona un grado de seguridad y el trabajo que no proporciona un grado de seguridad, según corresponda, o
- Contratar a otra firma para que evalúe los resultados del servicio que no proporciona un grado de seguridad o que otra firma realice de nuevo el servicio que no proporciona un grado de seguridad con la extensión necesaria para que pueda responsabilizarse del mismo.

Sin embargo, si el servicio que no proporciona un grado de seguridad no se ha terminado y no resulta práctico terminarlo o poner fin al mismo antes de que empiecen los servicios profesionales

en relación con el encargo que proporciona un grado de seguridad, la firma únicamente aceptará el encargo si está convencida de que:

- El servicio que no proporciona un grado de seguridad se terminará en breve, o
- El cliente ha tomado medidas para transferir en breve dicho servicio a otro proveedor.

Mientras dure el servicio, se aplicarán salvaguardas cuando resulte necesario. Adicionalmente, la cuestión se comentará con los responsables del gobierno de la entidad.

## CAPITULO IX: Otras consideraciones

Artículo 326.- Puede haber casos en los que se produce un incumplimiento inadvertido del presente Capítulo. Si esto ocurre, se considerará, por lo general, que no pelagra la independencia siempre que la firma cuente con políticas y procedimientos equivalentes a los que se exigen en las Normas Internacionales de Control de Calidad (International Standards on Quality Control), con el fin de mantener la independencia y que, una vez que se haya descubierto, el incumplimiento se corrija con prontitud y se apliquen las salvaguardas necesarias para eliminar cualquier amenaza o reducirla a un nivel aceptable. La firma determinará si debe comentar la cuestión con los responsables del gobierno de la entidad.

## CAPITULO X: Aplicación del marco conceptual en relación con la independencia

Artículo 327.- En los artículos 331 a 386 se describen circunstancias y relaciones específicas que originan o pueden originar amenazas en relación con la independencia.

Se describen las amenazas potenciales y los tipos de salvaguardas que pueden resultar adecuadas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable y se identifican ciertas situaciones en las que ninguna salvaguarda puede reducir las amenazas a un nivel aceptable.

En dichos artículos no se describen todas las circunstancias y relaciones que originan o pueden originar una amenaza en relación con la independencia. La firma y los miembros del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, evaluarán las implicaciones de circunstancias y relaciones similares pero diferentes y determinarán si, cuando resulta necesario, se pueden aplicar salvaguardas, incluidas las salvaguardas de los artículos 59 a 62, para eliminar las amenazas en relación con la independencia o reducirlas a un nivel aceptable.

Artículo 328.- Los artículos muestran el modo en el que, el marco conceptual se aplica a los encargos que proporcionan un grado de seguridad y deben interpretarse conjuntamente con el artículo 321 que explica que, en la mayoría de los encargos que proporcionan un grado de seguridad, existe una parte responsable y que dicha parte responsable es el cliente del encargo que proporciona un grado de seguridad. Sin embargo, en algunos encargos que proporcionan un grado de seguridad existen dos o más partes responsables.

En dichas circunstancias, se realizará una evaluación de cualquier amenaza que la firma tenga razones para pensar que se origina debido a intereses y relaciones entre un miembro del equipo del encargo, la firma, una firma de la red y la parte responsable de la materia objeto de análisis.

En el caso de informes sobre encargos que proporcionan un grado de seguridad que contengan una restricción a su utilización y distribución, esos artículos deben interpretarse conjuntamente con los artículos 314 a 320.

Artículo 329.- La Interpretación 2005-1 proporciona unas directrices adicionales en relación con la aplicación de los requerimientos de independencia contenidos en el presente Título para encargos que proporcionan un grado de seguridad.

Artículo 330.- Los artículos 331 a 347 mencionan la materialidad de un interés financiero, préstamo o aval, o la importancia de una relación empresarial. Con el fin de determinar si el interés es material para una persona, pueden tenerse en cuenta su patrimonio neto y el de los miembros de su familia inmediata.

## CAPITULO XI: Intereses financieros

Artículo 331.- Tener un interés financiero en el cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad puede originar una amenaza de interés propio.

La existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependen: (a) del papel de la persona que tiene el interés financiero, (b) de si el interés financiero es directo o indirecto, y (c) de la materialidad del interés financiero.

Artículo 332.- Los intereses financieros se pueden tener a través de un intermediario (por ejemplo, un instrumento de inversión colectiva o cualquier otra estructura de tenencia de patrimonio).

La determinación de si dichos intereses financieros son directos o indirectos depende de si el beneficiario controla el instrumento de inversión o tiene capacidad para influir en sus decisiones de inversión. Cuando existe control sobre el instrumento de inversión o capacidad para influir en sus decisiones de inversión, el presente Código califica dicho interés financiero como interés financiero directo. Por el contrario, cuando el beneficiario del interés financiero no controla el instrumento de inversión o no tiene capacidad para influir en sus decisiones de inversión, el presente Código califica dicho interés financiero como interés financiero indirecto.

Artículo 333.- Si un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, un miembro de su familia inmediata, o la firma, tienen un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en el cliente del encargo, la amenaza de interés propio es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable.

En consecuencia, ninguno de los siguientes tendrá un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en el cliente: Un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, un miembro de su familia inmediata, o la firma.

En consecuencia, ningún miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, o un miembro de su familia inmediata, o la firma, tendrá un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en el cliente.

Artículo 334.- Cuando un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad sabe que un familiar próximo tiene un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en el cliente del encargo, se origina una amenaza de interés propio. La importancia de la amenaza depende de factores como:

- La naturaleza de la relación existente entre el miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad y su familiar próximo, y
- La materialidad del interés financiero para el familiar próximo.

Se evaluará la importancia de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas -- para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- La venta por parte del familiar próximo, tan pronto como sea posible, de la totalidad del interés financiero o la venta de una parte suficiente del interés financiero indirecto de tal modo que el interés restante ya no sea material,
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, o
- Retirar a dicha persona del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad.

Artículo 335.- Si un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, un miembro de su familia inmediata, o la firma, tienen un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en una entidad que tiene a su vez un interés que le permite controlar al cliente del encargo que proporciona un grado de seguridad, y dicho cliente del encargo es material para la entidad, la amenaza de interés propio es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable.

En consecuencia, ninguno de los siguientes tendrá un interés financiero de ese tipo: un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, un miembro de su familia inmediata o la firma.

Artículo 336.- El hecho de que la firma, o un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad o un miembro de su familia inmediata tengan un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material en el cliente del encargo en calidad de administradores de un trust origina una amenaza de interés propio.

No se tendrá dicho interés salvo que:

- (a) Ni el administrador del trust, ni un miembro de su familia inmediata, ni la firma, sean beneficiarios directos del trust.
- (b) El interés en el cliente del encargo que proporciona un grado de seguridad propiedad del trust no sea material para el mismo.
- (c) El trust no pueda ejercer una influencia significativa sobre el cliente del encargo que proporciona un grado de seguridad, y



(d) Ni el administrador del trust, ni un miembro de su familia inmediata, ni la firma puedan influir de manera significativa en cualquier decisión de inversión que implique un interés financiero en un cliente del encargo que proporciona un grado de seguridad.

Artículo 337.- Los miembros del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad determinarán si origina una amenaza de interés propio cualquier interés financiero conocido en el cliente del encargo que sea propiedad de otras personas, incluido:

- Socios y personal profesional de la firma, distintos de los mencionados anteriormente, o los miembros de su familia inmediata, y
- Personas que tengan una relación personal estrecha con un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad.

El hecho de que dichos intereses originen una amenaza de interés propio depende de factores como:

- La estructura organizativa, operativa y jerárquica de la firma, y
- La naturaleza de las relaciones existentes entre dicha persona y el miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad.

A efectos de este documento, se entiende por “trust” un acuerdo legal por el cual una persona u organización controla la propiedad y/o dinero para otra persona u organización.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas --para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Retirar del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad al miembro del mismo que tiene la relación personal,
- Excluir a dicho miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad de cualquier decisión significativa relativa al encargo, o
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad.

Artículo 338.- Si la firma, un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad o un miembro de su familia inmediata, reciben un interés financiero directo o indirecto material en el cliente del encargo, por ejemplo: por vía de herencia; como regalo; o resultado de una fusión, y dicho interés no estuviera permitido por el presente

(a) Si el interés es recibido por la firma, la totalidad del interés financiero se venderá inmediatamente o se venderá una parte suficiente de un interés financiero indirecto de tal modo que el interés restante ya no sea material, o

(b) Si el interés es recibido por un miembro del equipo de seguridad, o por un miembro de su familia inmediata, la persona que ha recibido el interés financiero lo venderá inmediatamente o, en caso de un interés financiero indirecto, venderá una parte suficiente de tal modo que el interés restante ya no sea material.

Artículo 339.- Cuando se produce un incumplimiento inadvertido del presente Capítulo en relación con un interés financiero en un cliente de seguridad, se considera que no peligra la independencia si:

- (a) La firma ha establecido políticas y procedimientos que exigen que le sea notificado con prontitud cualquier incumplimiento que resulte de la compra, adquisición por herencia u otro tipo de adquisición de un interés financiero en un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad,
- (b) Las medidas descritas en el artículo 340 (a) - (b) se toman según corresponda, y
- (c) Cuando sea necesario, la firma aplica otras salvaguardas para reducir cualquier amenaza restante a un nivel aceptable, como las siguientes:
  - (i) Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, o
  - (ii) Excluir a la persona en cuestión de cualquier decisión significativa relativa al encargo que proporciona un grado de seguridad.

La firma determinará si debe comentar la cuestión con los responsables del gobierno de la entidad.

## CAPITULO XII: Préstamos y avales

Artículo 340.- La concesión de un préstamo; o aval, a un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad o a un miembro de su familia inmediata, o a la firma, por un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad que sea un banco o institución similar, puede originar una amenaza en relación con la independencia.

En caso que el préstamo; o aval, no se conceda, siguiendo los procedimientos normales de concesión de créditos, ni bajo términos y condiciones normales, se origina una amenaza de interés propio tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable.

En consecuencia, ningún miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, ni un miembro de su familia inmediata, ni la firma, aceptarán un préstamo o un aval con esas características.

Artículo 341.- En caso que un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad, que sea un banco o institución similar, conceda un préstamo a la firma siguiendo los procedimientos normales de concesión de créditos y bajo términos y condiciones normales y que dicho préstamo sea material para el cliente o para la firma que lo recibe, existe la posibilidad de aplicar salvaguardas para reducir la amenaza de interés propio a un nivel aceptable.

Un ejemplo de salvaguarda es: que el trabajo sea revisado por un profesional de la contabilidad de una firma de la red que no participe en el encargo que proporciona un grado de seguridad ni haya recibido el préstamo.

Artículo 342.- La concesión de un préstamo; o aval, por un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad que sea un banco o institución similar, a un miembro del equipo del encargo o a un miembro de su familia inmediata, no origina una amenaza en relación con la independencia si el préstamo; o aval, se conceden siguiendo los procedimientos normales de concesión de créditos y bajo términos y condiciones normales.

Como ejemplos de este tipo de préstamos están las hipotecas, los descubiertos bancarios, los préstamos para la adquisición de un automóvil y los saldos de tarjetas de crédito.

Artículo 343.- Si la firma, o un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad o un miembro de su familia inmediata, aceptan un préstamo; o aval, de un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad que no es un banco o institución similar, la amenaza de interés propio es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable, salvo que el préstamo; o aval, sean inmateriales (a) para la firma, o para el miembro del equipo de seguridad o para el miembro de su familia inmediata, y (b) para el cliente.

Artículo 344.- Del mismo modo, si la firma, o un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad o un miembro de su familia inmediata, otorgan un préstamo; o aval, a un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad, la amenaza de interés propio es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable, salvo que el préstamo o el aval sean inmateriales (a) para la firma, o para el miembro del equipo del encargo o para el miembro de su familia inmediata, y (b) para el cliente.

Artículo 345.- Si la firma, o un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad o un miembro de su familia inmediata, tienen depósitos en o una cuenta de valores con un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad que sea un banco, un intermediario bursátil o una institución similar, no se origina una amenaza en relación con la independencia si el depósito o la cuenta se rigen por condiciones normales de mercado.

## CAPITULO XIII: Relaciones empresariales

Artículo 346.- Surge una relación empresarial estrecha entre la firma, o un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad o un miembro de su familia inmediata y un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad o su dirección cuando existen una relación mercantil o un interés financiero común, y puede originarse una amenaza de interés propio o de intimidación. Los ejemplos de dichas relaciones incluyen:

- Tener un interés financiero en un negocio común, con un cliente o con su propietario, con un administrador, con un directivo o con otra persona que realice actividades de alta dirección para dicho cliente.
- Acuerdos para combinar uno o más servicios o productos de la firma con uno o más servicios o productos del cliente y para ofrecer en el mercado el producto o servicio resultante, mencionando a ambas partes.
- Acuerdos de distribución o marketing bajo los cuales la firma distribuye o vende los productos o servicios del cliente, o el cliente distribuye o vende los productos o servicios de la firma.

Salvo que el interés financiero sea inmaterial y que la relación empresarial carezca de importancia para la firma y para el cliente o su dirección, la amenaza que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable.

En consecuencia, salvo que el interés financiero sea inmaterial y que la relación empresarial carezca de importancia, no se entablará la relación empresarial; o se reducirá a un nivel insignificante o se le pondrá fin.

En el caso de un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, salvo que el interés financiero sea inmaterial y que la relación empresarial carezca de importancia para él, se retirará a dicha persona del equipo del encargo.

Si la relación empresarial se produce entre un miembro de la familia inmediata de un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad y el cliente del encargo o su dirección, se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

Artículo 347.- La compra de bienes y servicios a un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad por la firma, o por un miembro del equipo del encargo o por un miembro de su familia inmediata, no origina, por lo general, una amenaza en relación con la independencia, mientras la transacción se produzca en el curso normal de los negocios y en condiciones de independencia mutua.

No obstante, dichas transacciones pueden ser de una naturaleza o importe tales que originen una amenaza de interés propio. Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas --para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Eliminar la transacción o reducir su importancia, o
- Retirar a esa persona del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad.

## CAPITULO XIV: Relaciones familiares y personales

Artículo 348.- Las relaciones familiares y personales entre un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad y un administrador o directivo o determinados empleados (dependiendo de su puesto) del cliente del encargo pueden originar amenazas de interés propio, de familiaridad o de intimidación.

La existencia de una amenaza y su importancia dependen de varios factores, incluidos las responsabilidades de dicha persona en el equipo del encargo, el papel del familiar o de la otra persona de la plantilla del cliente y de lo estrecha que sea la relación.

Artículo 349.- Cuando un miembro de la familia inmediata de un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad es:

- (a) Administrador o directivo del cliente del encargo que proporciona un grado de seguridad, o
- (b) Un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la información relativa a la materia objeto de análisis del encargo que proporciona un grado de seguridad, u ocupó un puesto similar durante cualquier periodo cubierto por el encargo o por la información sobre la materia objeto de análisis.

Las amenazas en relación con la independencia sólo se pueden reducir a un nivel aceptable retirando a dicha persona del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad; la relación es tan estrecha que ninguna otra salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable.

En consecuencia, ninguna persona con ese tipo de relación será miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad.

Artículo 350.- Se originan amenazas en relación con la independencia cuando un miembro de la familia inmediata de un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad es un empleado del cliente con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la materia objeto de análisis del encargo. La importancia de las amenazas depende de factores tales como:

- El puesto desempeñado por el miembro de la familia inmediata, y
- El papel del profesional en el equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad.

Se evaluará la importancia de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas -- para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Retirar a dicha persona del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, o
- Estructurar las responsabilidades del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, de tal manera que el profesional no trate cuestiones que sean responsabilidad del miembro de su familia inmediata.

Artículo 351.- Se originan amenazas en relación con la independencia cuando un familiar próximo de un miembro del equipo de seguridad es:

- Administrador o directivo del cliente del encargo que proporciona un grado de seguridad, o
- Un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la información relativa a la materia objeto de análisis del encargo que proporciona un grado de seguridad,

La importancia de las amenazas depende de factores como:

- La naturaleza de las relaciones existentes entre el miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad y su familiar próximo,
- El puesto desempeñado por el familiar próximo, y
- El papel del profesional en el equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad.

Se evaluará la importancia de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas -- para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Retirar a dicha persona del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, o

- Estructurar las responsabilidades del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, de tal manera que el profesional no trate cuestiones que sean responsabilidad de su familiar próximo.

Artículo 352.- Se originan amenazas en relación con la independencia cuando un miembro del equipo de seguridad mantiene una relación estrecha con una persona que no es un miembro de su familia inmediata ni un familiar próximo, pero que es administrador o directivo del cliente o un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la información relativa a la materia objeto de análisis del encargo que proporciona un grado de seguridad.

El miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad que mantenga una relación de ese tipo consultará de conformidad con las políticas o procedimientos de la firma.

La importancia de las amenazas depende de factores como:

- La naturaleza de las relaciones existentes entre dicha persona y el miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad,
- El puesto que dicha persona ocupa en la plantilla del cliente, y
- El papel del profesional en el equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad.

Se evaluará la importancia de las amenazas y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas -- para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Retirar a dicho profesional del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, o
- Estructurar las responsabilidades del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad de tal manera que el profesional no trate cuestiones que sean responsabilidad de la persona con la que mantiene una relación estrecha.

Artículo 353.- Una relación personal o familiar entre (a) un socio o un empleado de la firma que no son miembros del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad y (b) un administrador o un directivo del cliente del encargo que proporciona un grado de seguridad o un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la información relativa a la materia objeto de análisis, puede originar amenazas de interés propio, de familiaridad o de intimidación.

La existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependen de factores como:

- La naturaleza de la relación entre el socio o el empleado de la firma y el administrador o el directivo o el empleado del cliente,
- La interacción del socio o del empleado de la firma con el equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad,
- El puesto que ocupen el socio o el empleado dentro de la firma, y
- El papel de la persona en la plantilla del cliente.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable, como las siguientes:



- Estructurar las responsabilidades del socio o del empleado, a fin de reducir la posible influencia sobre el encargo que proporciona un grado de seguridad, o
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el correspondiente trabajo de seguridad realizado.

Artículo 354.- Cuando se produce un incumplimiento inadvertido del presente Capítulo con respecto a relaciones familiares y personales, se considera que no pelagra la independencia si:

(a) La firma ha establecido políticas y procedimientos que exigen que le sea notificado con prontitud cualquier incumplimiento que resulte de cambios en la situación laboral de los miembros de la familia inmediata, de familiares próximos o de otras relaciones personales que originen amenazas en relación con la independencia,

(b) El incumplimiento inadvertido está relacionado con el hecho de que un miembro de la familia inmediata de un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad ha sido nombrado administrador o directivo del cliente; o desempeña un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la información relativa a la materia objeto de análisis del encargo que proporciona un grado de seguridad, y se retira al correspondiente profesional del equipo del encargo, y

(c) Cuando sea necesario, la firma aplica otras salvaguardas --para reducir cualquier amenaza restante a un nivel aceptable, como las siguientes:

- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, o
- Excluir al profesional en cuestión de cualquier decisión significativa relativa al encargo.

La firma determinará si debe comentar la cuestión con los responsables del gobierno de la entidad.

## **CAPITULO XV: Relación de empleo con clientes de encargos que proporcionan un grado de seguridad.**

Artículo 355.- Se pueden originar amenazas de familiaridad o de intimidación cuando un administrador o un directivo del cliente del encargo que proporciona un grado de seguridad o un empleado con un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la información relativa a la materia objeto de análisis del encargo que proporciona un grado de seguridad han sido miembros del equipo del encargo o socios de la firma.

Artículo 356.- Si un antiguo miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad o un socio de la firma han sido contratados por el cliente del encargo en un puesto de ese tipo, la existencia de una amenaza de familiaridad o de intimidación y la importancia de la misma dependen de factores como:

- (a) El puesto que dicha persona ha pasado a ocupar en el cliente,
- (b) Cualquier relación que vaya a tener dicha persona con el equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad.

(c) El tiempo transcurrido desde que dicha persona fue miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad o socio de la firma, y

(d) El puesto que desempeñaba dicha persona en el equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad o en la firma, por ejemplo, si era responsable de mantener un contacto habitual con la dirección del cliente o con los responsables del gobierno de la entidad.

En cualquier caso, dicha persona no seguirá participando en los negocios o en las actividades profesionales de la firma.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas --para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable, como las siguientes:

- Tomar medidas para que dicha persona no tenga derecho a beneficio o pago alguno procedente de la firma, salvo que se realicen de conformidad con acuerdos fijos predeterminados.
- Tomar medidas para que cualquier importe que se le pueda deber a dicha persona no sea material para la firma.
- Modificar la planificación del encargo que proporciona un grado de seguridad, asignar al equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad personas con suficiente experiencia en relación con la persona que ha sido contratada por el cliente, o
- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del antiguo miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad.

Artículo 357.- Si un antiguo socio de la firma se ha incorporado a una entidad en un puesto de ese tipo y, con posterioridad, la entidad pasa a ser cliente de la firma en relación con un encargo que proporciona un grado de seguridad, se evaluará la importancia de cualquier amenaza en relación con la independencia y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable.

Artículo 358.- Se origina una amenaza de interés propio cuando un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad participa en el encargo sabiendo que se va a incorporar o es posible que se incorpore a la plantilla del cliente en el futuro.

Las políticas y procedimientos de la firma requerirán que los miembros del equipo de un encargo que proporciona un grado de seguridad que inicien negociaciones, con vista a incorporarse a la plantilla del cliente, lo notifiquen a la firma.

Cuando se reciba dicha notificación, se evaluará la importancia de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas --para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable, como las siguientes:

- Retirar a dicha persona del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, o
- Una revisión de todos los juicios significativos realizados por dicha persona mientras formaba parte del equipo.

## CAPITULO XVI: Relación de servicio reciente con un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad

Artículo 359.- Pueden originarse amenazas de interés propio, de auto-revisión o de familiaridad si un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad ha sido recientemente administrador, directivo o empleado del cliente del encargo.

Caso de un miembro del equipo del encargo que tiene que evaluar elementos de la información sobre la materia objeto de análisis que él mismo preparó cuando trabajaba para el cliente.

Artículo 360.- Si, durante el periodo cubierto por el informe de seguridad, un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad fue administrador o directivo del cliente del encargo o empleado con un puesto que le permitía ejercer una influencia significativa sobre la información relativa a la materia objeto de análisis, la amenaza que se origina es tan importante que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable.

En consecuencia, dicha persona no será asignada al equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad.

Artículo 361.- Pueden originarse amenazas de interés propio, de auto-revisión o de familiaridad si, antes del periodo cubierto por el informe de seguridad, un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad ha sido administrador o directivo del cliente del encargo, o trabajó en un puesto que le permitía ejercer una influencia significativa sobre la información relativa a la materia objeto de análisis del encargo que proporciona un grado de seguridad.

Por ejemplo, dichas amenazas se originan si ha de ser evaluada en el periodo actual, como parte del encargo que proporciona un grado de seguridad, una decisión tomada; o trabajo realizado por dicha persona en el periodo anterior, mientras trabajaba para el cliente.

La existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependen de factores como:

- El puesto que dicha persona ocupó en la plantilla del cliente.
- El tiempo transcurrido desde que dicha persona dejó su puesto en el cliente, y
- El papel del profesional en el equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas --para reducirla a un nivel aceptable--, como la siguiente:

-Revisión del trabajo realizado por dicha persona como miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad.

## CAPITULO XVII: Relación como administrador o directivo de un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad

Artículo 362.- Si un socio o un empleado de la firma actúa como administrador o directivo de un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad, las amenazas de auto-revisión y de interés propio son tan importantes que ninguna salvaguarda puede reducirlas a un nivel aceptable.

En consecuencia, ningún socio o empleado actuará como administrador o directivo de un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad.

Artículo 363.- El puesto de Secretario del Consejo de Administración tiene implicaciones distintas en cada jurisdicción.

Las tareas pueden variar desde tareas administrativas, como la gestión del personal y el mantenimiento de los registros y libros de la sociedad, hasta tareas tan diversas como asegurar que la sociedad cumple las disposiciones legales y reglamentarias o proporcionar asesoramiento sobre cuestiones de gobierno corporativo.

Se considera, por lo general, que dicho puesto implica una relación estrecha con la entidad.

Artículo 364.- Si un socio o un empleado de la firma actúa como Secretario del Consejo de un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad, se originan amenazas de auto-revisión y de abogacía, generalmente tan importantes que ninguna salvaguarda puede reducirlas a un nivel aceptable.

A pesar de lo dispuesto en el artículo 362, cuando dicha práctica esté específicamente permitida por la legislación del país, por las normas o prácticas profesionales, y siempre que la dirección tome todas las decisiones importantes, las tareas y actividades se limitarán a aquéllas que sean de naturaleza rutinaria y administrativa, como la preparación de actas y el mantenimiento de las declaraciones legales.

En dichas circunstancias, se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

Artículo 365.- La prestación de servicios administrativos para dar soporte a la función de Secretaría de una sociedad o para proporcionar asesoramiento en relación con cuestiones administrativas de la Secretaría no originan, por lo general, amenazas en relación con la independencia, siempre que la dirección del cliente tome todas las decisiones importantes.

## CAPITULO XVIII: Vinculación prolongada del personal sénior con clientes de encargos que proporcionan un grado de seguridad.

Artículo 366.- Se originan amenazas de familiaridad y de interés propio al asignar al mismo personal sénior a un encargo que proporciona un grado de seguridad durante un periodo de tiempo prolongado. La importancia de las amenazas depende de factores como:

- El tiempo de pertenencia de dicha persona al equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad,
- El papel de dicha persona en el equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad,
- La estructura de la firma,
- La naturaleza del encargo que proporciona un grado de seguridad; Si se han producido cambios en el equipo directivo del cliente, y
- Si ha variado la naturaleza o la complejidad de la información sobre la materia objeto de análisis.

Se evaluará la importancia de las amenazas y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas -- para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable, como las siguientes:

- Rotación del personal sénior del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad.
- Revisión del trabajo del personal sénior por un profesional de la contabilidad que no fue miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, o
- Realización con regularidad de revisiones independientes internas o externas de control de calidad del encargo.

## CAPITULO XIX: Prestación de servicios que no proporcionan un grado de seguridad a clientes de encargos que proporcionan un grado de seguridad

Artículo 367.- Tradicionalmente las firmas han prestado a sus clientes de encargos que proporcionan un grado de seguridad una gama de servicios que no proporcionan un grado de seguridad acordes con sus cualificaciones y especialización.

La prestación de servicios que no proporcionan un grado de seguridad puede, sin embargo, originar amenazas en relación con la independencia de la firma, o de miembros del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad.

En la mayoría de los casos, las amenazas son amenazas de auto-revisión, de interés propio y de abogacía.

Artículo 368.- Cuando en el presente Capítulo no existan unas directrices específicas en relación con un determinado servicio que no proporciona un grado de seguridad, se aplicará el marco conceptual para la evaluación de las circunstancias particulares.

Artículo 369.- Antes de que la firma acepte un encargo para prestar un servicio que no proporciona un grado de seguridad a un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad, se

determinará si la prestación de dicho servicio puede originar una amenaza en relación con la independencia.

Al evaluar la importancia de cualquier amenaza originada por un determinado servicio que no proporciona un grado de seguridad, se tendrá en cuenta cualquier amenaza que el equipo del encargo considere que origina la prestación de otros servicios que no proporcionan un grado de seguridad.

Cuando se origine una amenaza que no pueda ser reducida a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas, no se prestará el servicio que no proporciona un grado de seguridad.

## CAPITULO XX: Responsabilidades de la dirección

Artículo 370.- La dirección de una entidad realiza un gran número de actividades con el fin de gestionar la entidad en el mejor provecho de las partes interesadas en la misma.

No es posible detallar cada una de las actividades que constituyen las responsabilidades de la dirección. Sin embargo, las responsabilidades de la dirección comprenden liderar y dirigir una entidad, incluida la toma de decisiones significativas en relación con la adquisición, el despliegue y el control de recursos humanos, financieros, materiales e inmateriales.

Artículo 371.- Determinar si una actividad es responsabilidad de la dirección depende de las circunstancias y exige la aplicación de juicio.

Entre las actividades que se consideran responsabilidades de la dirección se encuentran algunas como las siguientes:

- Fijación de políticas y dirección estratégica.
- Dirección y asunción de responsabilidad con respecto a las actuaciones de los empleados de la entidad.
- Autorización de las transacciones.
- Decisión acerca de las recomendaciones de la firma, o de otros terceros que se deben implementar,
- Asunción de la responsabilidad con respecto al diseño, implementación y mantenimiento del control interno.

Artículo 372.- Las actividades rutinarias y administrativas o que se refieren a cuestiones que no son importantes no se consideran, por lo general, responsabilidades de la dirección.

Por ejemplo, la ejecución de una transacción no significativa que ha sido autorizada por la dirección o el seguimiento de fechas para la presentación de las declaraciones legales y el asesoramiento a un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad sobre dichas fechas no se consideran responsabilidades de la dirección. Además, proporcionar asesoramiento y recomendaciones para ayudar a la dirección en la ejecución de sus responsabilidades no supone asumir una responsabilidad de la dirección.

Artículo 373.- Asumir una responsabilidad de la dirección de un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad puede originar amenazas en relación con la independencia. Si la firma asumiera una responsabilidad de la dirección como parte de un encargo que proporciona un



grado de seguridad, las amenazas que se originarían serían tan importantes que ninguna salvaguarda podría reducirlas a un nivel aceptable.

En consecuencia, el personal de la firma no asumirá una responsabilidad de la dirección como parte de un encargo que proporciona un grado de seguridad.

Si la firma asumiera una responsabilidad de la dirección como parte de cualquier otro servicio prestado al cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad, se asegurará de que la responsabilidad no esté relacionada con la materia, ni con la información objeto de análisis del encargo que proporciona un grado de seguridad realizado por la firma.

Artículo 374.- Con el fin de evitar asumir una responsabilidad de la dirección relacionada con la materia objeto de análisis o con la información sobre la misma, la firma se asegurará de que un miembro de la dirección sea responsable de los juicios y decisiones significativos que son responsabilidad propia de la dirección, evaluando los resultados del servicio y responsabilizándose de las medidas que deban tomarse como resultado del mismo. De esta forma, se reduce el riesgo de que la firma formule inadvertidamente cualquier juicio significativo o tome cualquier medida importante en nombre de la dirección.

Se reduce aún más el riesgo cuando la firma da la oportunidad al cliente de realizar juicios y de tomar decisiones partiendo de un análisis y presentación objetivos y transparentes de las cuestiones.

## CAPITULO XXI: Otras consideraciones

Artículo 375.- Se pueden originar amenazas en relación con la independencia cuando la firma presta un servicio que no proporciona un grado de seguridad relacionado con la información de la materia objeto de análisis de un encargo que sí proporciona un grado de seguridad.

En estos casos, se realizará una evaluación de la relación de la firma con la información sobre la materia objeto de análisis del encargo, y se determinará si cualquier amenaza de auto-revisión que no tenga un nivel aceptable puede reducirse a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas.

Artículo 376.- Puede originarse una amenaza de auto-revisión si la firma participa en la preparación de información sobre la materia objeto de análisis que se convierte seguidamente en la información sobre la materia objeto de análisis de un encargo que proporciona un grado de seguridad.

Por ejemplo, si la firma desarrollara y preparara información financiera prospectiva y proporcionara seguidamente seguridad sobre dicha información, se originaría una amenaza de auto-revisión.

En cualquier caso, se evaluará la importancia de cualquier amenaza que se origine y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

Artículo 377.- Cuando la firma realice una valoración que es parte de la información sobre la materia objeto de análisis de un encargo que proporciona un grado de seguridad, la firma evaluará la

importancia de cualquier amenaza que se origine y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

## CAPITULO XXII: Honorarios

### ***Honorarios – Importe relativo***

Artículo 378.- Cuando los honorarios totales procedentes de un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad representan una parte importante de los honorarios totales de la firma que expresa la conclusión, la dependencia con respecto a dicho cliente, y la preocupación sobre la posibilidad de perderlo, originan una amenaza de interés propio o de intimidación. La importancia de la amenaza dependerá de factores como:

- La estructura operativa de la firma,
- Si la firma está bien implantada o si es nueva, y
- La importancia cualitativa y/o cuantitativa del cliente para la firma.

Se evaluará la importancia de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas -- para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Reducción de la dependencia con respecto al cliente.
- Revisiones externas de control de calidad, o
- Consulta a un tercero independiente, como a un organismo regulador de la profesión o a otro profesional de la contabilidad, sobre juicios clave del encargo que proporciona un grado de seguridad.

Artículo 379.- También, se origina una amenaza de interés propio o de intimidación cuando los honorarios generados por un cliente representan una parte importante de los ingresos procedentes de los clientes de un determinado socio o una parte importante de los ingresos de una determinada oficina de la firma.

Se evaluará la importancia de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

Un ejemplo de salvaguarda es la revisión del trabajo por otro profesional de la contabilidad que no fue miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, o la obtención de su asesoramiento según resulte necesario.

## CAPITULO XXIII: Honorarios –No pagados

Artículo 380.- Puede originarse una amenaza de interés propio si los honorarios pendientes de cobro de un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad permanecen impagados durante un tiempo prolongado, especialmente si una parte significativa no se cobra antes de la emisión, en su caso, del informe de seguridad del ejercicio siguiente.

Por lo general, se espera que la firma exija el pago de dichos honorarios antes de la emisión de dicho informe. Si los honorarios permanecen impagados después de que se haya emitido el informe, se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable.

Un ejemplo de salvaguarda, es que otro profesional de la contabilidad, que no haya participado en el encargo que proporciona un grado de seguridad, preste su asesoramiento o revise el trabajo realizado.

La firma determinará si los honorarios impagados pueden considerarse equivalentes a un préstamo al cliente y si, debido a la importancia de los honorarios impagados, resulta adecuado que la firma sea nombrada de nuevo; o continúe el encargo que proporciona un grado de seguridad.

## CAPITULO XXIV: Honorarios contingentes

Artículo 381.- Los honorarios contingentes son honorarios calculados sobre una base predeterminada relacionada con el resultado de una transacción o con el resultado de los servicios prestados por la firma.

A efectos del presente Capítulo, no se consideran honorarios contingentes los honorarios fijados por un tribunal u otra autoridad pública.

Artículo 382.- El cobro por la firma, directa o indirectamente, por ejemplo a través de un intermediario, de unos honorarios contingentes con respecto a un encargo que proporciona un grado de seguridad origina una amenaza de interés propio, tan importante, que ninguna salvaguarda puede reducirla a un nivel aceptable.

En consecuencia, la firma no suscribirá ningún acuerdo de honorarios de este tipo.

Artículo 383.- El cobro por la firma, directa o indirectamente, por ejemplo a través de un intermediario, de unos honorarios contingentes con respecto a un servicio que no proporciona un grado de seguridad realizado para un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad puede también originar una amenaza de interés propio.

Si el resultado del servicio que no proporciona un grado de seguridad y asimismo el importe de los honorarios dependen de una opinión futura o actual relacionada con una cuestión que es material con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis del encargo que proporciona un grado de seguridad, ninguna salvaguarda puede reducir la amenaza a un nivel aceptable.

En consecuencia, no se aceptará un acuerdo de este tipo.

Artículo 384.- En el caso de otros acuerdos de honorarios contingentes cobrados por la firma a un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad en relación con un servicio que no

proporciona un grado de seguridad, la existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependerán de factores como:

- El rango de posibles honorarios.
- Si una autoridad competente determina el resultado de la cuestión sobre la cual se fundamenta la determinación de los honorarios contingentes.
- La naturaleza del servicio, y
- El efecto del hecho o de la transacción en la información sobre la materia objeto de análisis.

Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas --para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Recurrir a un profesional de la contabilidad para que revise el trabajo del encargo que proporciona un grado de seguridad en cuestión o preste su asesoramiento según resulte necesario, o
- Recurrir a profesionales que no sean miembros del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad para prestar el servicio que no proporciona un grado de seguridad.

## CAPITULO XXV: Regalos e invitaciones

Artículo 385.- Aceptar regalos o invitaciones de un cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad puede originar amenazas de interés propio y de familiaridad.

Si la firma, o un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad aceptan regalos o invitaciones, salvo que su valor sea insignificante e intrascendente, las amenazas que se originan son tan importantes que ninguna salvaguarda puede reducirlas a un nivel aceptable.

En consecuencia, ni la firma, ni un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad aceptarán dichos regalos o invitaciones.

## CAPITULO XXVI: Litigios en curso o amenazas de demandas

Artículo 386.- Cuando tiene lugar o parece probable que vaya a tener lugar un litigio entre la firma, o un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad y el cliente del encargo, se originan amenazas de interés propio y de intimidación.

La relación entre la dirección del cliente y los miembros del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad se debe caracterizar por una total franqueza y por la revelación completa de todos los aspectos de las operaciones empresariales del cliente.

Cuando la firma y la dirección del cliente se encuentran en posiciones antagónicas debido a litigios en curso o amenazas de demandas que afectan la buena voluntad de la dirección para hacer revelaciones completas, se originan amenazas de interés propio y de intimidación. La importancia de las amenazas que se originan dependerá de factores como:

- La materialidad del litigio, y

- Si el litigio está relacionado con un anterior encargo que proporciona un grado de seguridad.

Se evaluará la importancia de las amenazas y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas -- para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Si un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad está implicado en el litigio, retirar a dicha persona del equipo del encargo, o
- Recurrir a un profesional para que revise el trabajo realizado.

Si dichas salvaguardas no pueden reducir la amenaza a un nivel aceptable, la única actuación adecuada consiste en renunciar al encargo o rehusarlo.

## CAPITULO XXVII: Interpretación 2005-01(Revisada en julio de 2009 con el fin de adaptarla a los cambios resultantes del proyecto del IESBA para mejorar la claridad del Código)

### ***Aplicación del Título IV a encargos que proporcionan un grado de seguridad que no sean encargos de auditoría de estados financieros***

La siguiente interpretación proporciona las directrices en relación con la aplicación de los requerimientos de independencia contenidos en el Título IV, en el caso de encargos que proporcionan un grado de seguridad que no sean encargos de auditoría de estados financieros.

Esta interpretación se centra en los problemas de aplicación que son específicos de los encargos que proporcionan un grado de seguridad que no son encargos de auditoría de estados financieros.

Existen otras cuestiones mencionadas en el Título IV que son relevantes para el análisis de los requerimientos de independencia para todos los encargos que proporcionan un grado de seguridad.

Por ejemplo, el artículo 297 establece que se realizará una evaluación de cualquier amenaza que la firma tenga razones para pensar que se origina debido a los intereses y relaciones de una firma de la red. También establece que, cuando el equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad tenga razones para pensar que una entidad vinculada al cliente del encargo es relevante para la evaluación de la independencia de la firma con respecto al cliente, el equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad incluirá a dicha entidad vinculada en la evaluación de amenazas en relación con la independencia y, cuando sea necesario, en la aplicación de salvaguardas.

Estas cuestiones no se tratan específicamente en la presente interpretación, como se explica en el Marco Internacional de los Encargos de Aseguramiento (International Framework for Assurance Engagements), emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board), en un encargo que proporciona un grado de seguridad el profesional de la contabilidad en ejercicio expresa una conclusión cuya finalidad es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe distintos de la parte responsable, acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios.

## CAPITULO XXVIII: Encargos de seguridad sobre afirmaciones

En un encargo de seguridad sobre afirmaciones, la parte responsable realiza la evaluación o la medida de la materia objeto de análisis, y la información sobre la materia objeto de análisis consiste en una afirmación que se pone a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe.

En un encargo de seguridad sobre afirmaciones, se requiere ser independiente de la parte responsable; quien es responsable de la información sobre la materia objeto de análisis. En los encargos de seguridad sobre afirmaciones, en los que la parte responsable es responsable de la información sobre la materia objeto de análisis pero no es responsable de la materia objeto de análisis, se requiere ser independiente de la parte responsable. Además, se realizará una evaluación de cualquier amenaza en relación con la independencia que la firma tenga razones para pensar que se origina debido a los intereses y relaciones entre un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, la firma, una firma de la red y la parte responsable de la materia objeto de análisis.

## CAPITULO XXIX: Encargos de seguridad de informe directo

En un encargo de seguridad de informe directo, o bien el profesional de la contabilidad en ejercicio realiza directamente la evaluación o la medida de la materia objeto de análisis, o bien obtiene una manifestación de la parte responsable que ha realizado la evaluación o la medida; la cual no se pone a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe.

La información sobre la materia objeto de análisis se proporciona a los usuarios a quienes se destina el informe en el propio informe de seguridad.

En un encargo de seguridad de informe directo, se requiere ser independiente de la parte responsable, la cual es responsable de la materia objeto de análisis.

## CAPITULO XXX: Múltiples partes responsables

Tanto en encargos que proporcionan un grado de seguridad que tienen como base una afirmación, como en los que consisten en un informe directo, pueden existir varias partes responsables.

Por ejemplo, se puede solicitar a un profesional de la contabilidad en ejercicio que dé seguridad sobre las estadísticas de difusión mensual de un cierto número de periódicos independientes.

El encargo puede ser un encargo basado en una afirmación en el que cada periódico mide su difusión y las estadísticas se presentan en una afirmación que está a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe.



Por el contrario, el encargo puede ser un encargo de informe directo, en el que no existe ninguna afirmación y puede haber o no una manifestación escrita de los periódicos.

En encargos así, en la determinación de si resulta necesario aplicar las disposiciones del Título IV a cada una de las partes responsables, la firma puede tener en cuenta si un interés o relación entre la firma, o un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, y una determinada parte responsable, pueden originar una amenaza en relación con la independencia que no es insignificante e intrascendente en el contexto de la información sobre la materia objeto de análisis.

Se tendrán en cuenta factores como:

- La materialidad de la información sobre la materia objeto de análisis; de la cual es responsable esa determinada parte responsable, y
- El grado de interés público asociado al encargo.

Si la firma determina que la amenaza en relación con la independencia originada por dichos intereses o relaciones con una determinada parte responsable es insignificante e intrascendente, puede no ser necesario aplicar todas las disposiciones del presente Capítulo a dicha parte responsable.

### *Ejemplo*

Se ha desarrollado el siguiente ejemplo para mostrar la aplicación del Título IV. Se supone que el cliente no es simultáneamente un cliente de auditoría de estados financieros de la firma, ni de una firma de la red.

Se contrata a la firma para dar seguridad sobre las reservas probadas totales de petróleo de 10 compañías independientes.

Cada compañía ha llevado a cabo estudios geográficos y de ingeniería con el fin de determinar sus reservas (materia objeto de análisis).

Existen criterios establecidos para determinar cuándo se puede considerar que una reserva es probada, que el profesional de la contabilidad en ejercicio considera adecuados para el encargo.

| <b>Reservas probadas</b> | <b>Miles de barriles</b> |
|--------------------------|--------------------------|
| Compañía 1               | 5.200                    |
| Compañía 2               | 725                      |
| Compañía 3               | 3.260                    |
| Compañía 4               | 15.000                   |
| Compañía 5               | 6.700                    |
| Compañía 6               | 39.126                   |
| Compañía 7               | 345                      |

|              |                |
|--------------|----------------|
| Compañía 8   | 175            |
| Compañía 9   | 24.135         |
| Compañía 10  | 9.635          |
| <b>Total</b> | <b>104.301</b> |

El encargo se puede estructurar de diferentes modos: Encargos basados en una afirmación

A1 - Cada compañía mide sus reservas y proporciona una afirmación a la firma y a los usuarios a quienes se destina el informe

A2 - Una entidad distinta mide las reservas y proporciona una afirmación a la firma y a los usuarios a quienes se destina el informe

## **Encargos de informe directo**

D1 Cada compañía mide sus reservas y proporciona a la firma una manifestación escrita en la que se comunica la medida de sus reservas con los criterios establecidos para la medida de reservas probadas.

Esta manifestación no está disponible para los usuarios a quienes se destina el informe.

D2 La firma mide directamente las reservas de algunas de las compañías

Aplicación del enfoque

A1 Cada compañía mide sus reservas y proporciona una afirmación a la firma y a los usuarios a quienes se destina el informe.

En este encargo existen varias partes responsables (las compañías 1 a 10). Para determinar si es necesario aplicar las disposiciones relativas a la independencia a todas las compañías, la firma puede considerar si un interés en una determinada compañía o una relación con la misma originan una amenaza en relación con la independencia que no tenga un nivel aceptable.

Se tendrán en cuenta factores como:

- La materialidad de las reservas probadas de dicha compañía en relación con las reservas totales sobre las que se informa, y
- El grado de interés público asociado al encargo. (Artículo 321).

Por ejemplo, la Compañía 8 representa el 0,17% de las reservas totales, por lo que una relación empresarial con la Compañía 8 o tener un interés en la misma originan una amenaza menor que una relación similar con la Compañía 6, que representa aproximadamente el 37,5% de las reservas.

Una vez determinadas las compañías en relación con las cuales son aplicables los requerimientos de independencia, se requiere que el equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad y la firma sean independientes de las partes responsables que se pueden considerar cliente del encargo. (Artículo 321).

A2 Una entidad distinta mide las reservas y proporciona una afirmación a la firma y a los usuarios a quienes se destina el informe

La firma será independiente de la entidad que mide las reservas y proporciona una afirmación a la firma y a los usuarios a quienes se destina el informe. (Artículo 312).

Dicha entidad no es responsable de la materia objeto de análisis por lo que se realizará una evaluación de cualquier amenaza que la firma tenga razones para pensar que se produce debido a los intereses y relaciones con la parte responsable de la materia objeto de análisis. (Artículo 312).

En este encargo existen varias partes responsables de la materia objeto de análisis (las compañías 1 a 10). Como se comenta en el ejemplo A1 anterior, la firma puede tener en cuenta si un interés en una determinada compañía o una relación con la misma originan una amenaza en relación con la independencia que no tenga un nivel aceptable.

D1 Cada compañía proporciona a la firma una manifestación escrita en la que se comunican las reservas medidas con los criterios establecidos para la medida de reservas probadas.

Esta manifestación no está disponible para los usuarios a quienes se destina el informe. En este encargo existen varias partes responsables (las compañías 1 a 10). Para determinar si es necesario aplicar las disposiciones sobre independencia a todas las compañías, la firma puede considerar si un interés en una determinada compañía o una relación con la misma originan una amenaza en relación con la independencia que no tenga un nivel aceptable.

Se tendrán en cuenta factores como:

- La materialidad de las reservas probadas de esa compañía en relación con las reservas totales sobre las que se informa, y
- El grado de interés público asociado al encargo. (Artículo 321).

Por ejemplo, la Compañía 8 representa el 0,17% de las reservas, por lo que una relación empresarial con la Compañía 8 o un interés en la misma originan una amenaza menor que una relación similar con la Compañía 6, que representa aproximadamente el 37,5% de las reservas.

Una vez que se han determinado las compañías para las que son aplicables los requerimientos de independencia, se requiere que el equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad y la firma sean independientes de las partes responsables que se pueden considerar cliente del encargo (Artículo 321).

D2 La firma mide directamente las reservas de algunas de las compañías. La aplicación es igual que en el ejemplo D1.135

## **TITULO V: PROFESIONALES DE LA CONTABILIDAD: EN LA EMPRESA**

### **CAPITULO I: Introducción**

Artículo 387.- Este Título del Código describe el modo en que el marco conceptual, que se encuentra en el Título I, se aplica en determinadas situaciones a los profesionales de la contabilidad en la empresa.

Este Título no describe todas las circunstancias y relaciones que se puede encontrar un profesional de la contabilidad en la empresa, que originen o puedan originar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales.

En consecuencia, se recomienda que el profesional de la contabilidad en la empresa mantenga una especial atención ante la existencia de dichas circunstancias y relaciones.

Artículo 388.- Es posible que los inversores, los acreedores, las empresas y otros participantes del mundo empresarial, así como los gobiernos, y el público en general, se apoyen en el trabajo de profesionales de la contabilidad en la empresa.

Los profesionales de la contabilidad en la empresa pueden ser responsables, solos o conjuntamente con otros, de la preparación y presentación de información financiera y de otra información en la que se basen tanto las entidades para las que trabajan, como terceros. También pueden ser responsables de realizar una gestión financiera efectiva y un asesoramiento competente sobre un cierto número de cuestiones relacionadas con los negocios.

Artículo 389.- Un profesional de la contabilidad en la empresa puede ser un asalariado, un socio, un administrador (ejecutivo o no), un propietario gerente, un voluntario u otro trabajando para una o más organizaciones.

La naturaleza jurídica de la relación con la entidad para la que trabaja, en su caso, no guarda relación alguna con las responsabilidades de ética a cargo del profesional de la contabilidad en la empresa.

Artículo 390.- El profesional de la contabilidad en la empresa es responsable de promover los objetivos legítimos de la entidad para la que trabaja. El presente Código no intenta dificultar el cumplimiento de dicha responsabilidad por parte del profesional de la contabilidad en la empresa, sino que trata de circunstancias en las que el cumplimiento de los principios fundamentales puede peligrar.

Artículo 391.- Es posible que en la empresa, el profesional de la contabilidad ocupe un puesto elevado en dicha entidad. Cuanto más elevado sea el puesto, mayores serán su capacidad y las oportunidades de influir en hechos, prácticas y actitudes.

Se espera, por lo tanto, que el profesional de la contabilidad aliente en la empresa una cultura basada en la ética; que enfatice la importancia que la alta dirección otorga al comportamiento ético.

Artículo 392.- El profesional de la contabilidad en la empresa no realizará a sabiendas ningún negocio, ocupación o actividad que dañe o pueda dañar la integridad, la objetividad o la buena reputación de la profesión y que, por tanto, sea incompatible con los principios fundamentales.

Artículo 393.- El cumplimiento de los principios fundamentales puede verse potencialmente amenazado por una amplia gama de circunstancias y de relaciones. Las amenazas se pueden clasificar en una o más de las siguientes categorías:

- (a) Interés propio,
- (b) Auto-revisión,
- (c) Abogacía,
- (d) Familiaridad, y
- (e) Intimidación.

Estas amenazas son analizadas con más detalle en el Título I del presente Código.

Artículo 394.- Ejemplos de circunstancias que originan amenazas de interés propio para el profesional de la contabilidad en la empresa:

- Tener un interés financiero en la entidad para la que trabaja o recibir un préstamo o un aval de la misma.
- Participar en acuerdos de remuneración que contienen incentivos ofrecidos por la entidad para la que trabaja.
- Utilización inadecuada con fines personales de activos de la empresa.
- Preocupaciones en relación con la seguridad en el empleo.
- Presiones comerciales recibidas desde fuera de la entidad para la que trabaja.

Artículo 395.- Un ejemplo de circunstancia que origina una amenaza de auto-revisión para el profesional de la contabilidad en la empresa es la determinación del tratamiento contable adecuado para una combinación de negocios después de haber realizado el análisis de viabilidad en el que se apoyó la decisión de adquisición.

Artículo 396.- En la promoción de las metas y objetivos legítimos de las entidades para las que trabajan, los profesionales de la contabilidad en la empresa pueden promover el punto de vista de la entidad, mientras las afirmaciones que hagan no sean falsas ni induzcan a error. Por lo general, dichas actuaciones no originan una amenaza de abogacía.

Artículo 397.- Ejemplos de circunstancias que originan amenazas de familiaridad para el profesional de la contabilidad en la empresa:

- Ser responsable de la información financiera de la entidad para la que trabaja cuando un miembro de su familia inmediata o un familiar próximo, que trabajan para la entidad, toman las decisiones que afectan a la información financiera de la entidad.
- Relación prolongada con contactos en el mundo de los negocios que influyen en decisiones empresariales.

- Aceptar regalos o trato preferente, salvo que el valor sea insignificante e intrascendente.

Artículo 398.- Ejemplos de circunstancias que originan amenazas de intimidación para el profesional de la contabilidad en la empresa:

- Amenaza de despido o de sustitución del profesional de la contabilidad en la empresa o de un miembro de su familia inmediata o de un familiar próximo debido a un desacuerdo sobre la aplicación de un principio contable o sobre la forma en la que se presenta la información financiera.
- Una personalidad dominante que intenta influir en el proceso de toma de decisiones, por ejemplo con respecto al otorgamiento de contratos o a la aplicación de un principio contable.

Artículo 399.- Las salvaguardas que pueden eliminar o reducir las amenazas a un nivel aceptable se pueden clasificar en dos grandes categorías:

- (a) Salvaguardas instituidas por la profesión o por las disposiciones legales y reglamentarias, y
- (b) Salvaguardas en el entorno de trabajo.

En el artículo 11 del Título I de este Código se describen ejemplos de salvaguardas instituidas por la profesión o por las disposiciones legales y reglamentarias.

Artículo 400.- Las salvaguardas en el entorno de trabajo incluyen:

- Los sistemas de la entidad para la supervisión corporativa u otras estructuras de supervisión.
- Programas de ética y de conducta de la entidad.
- Procedimientos de selección de personal que enfatizan la importancia de contratar a personal competente de alto nivel.
- Controles internos fuertes.
- Procesos disciplinarios adecuados.
- Liderazgo que pone el acento en la importancia del comportamiento ético y en la expectativa de que los empleados actuarán de manera ética.
- Políticas y procedimientos para implementar y supervisar la calidad del desempeño de la plantilla.
- Comunicación en tiempo oportuno de las políticas y procedimientos de la entidad, incluido cualquier cambio de los mismos, a todos los empleados, y formación teórica y práctica adecuada sobre dichas políticas y procedimientos.
- Políticas y procedimientos para alentar y dar poderes al personal para que comuniquen a la alta dirección de la entidad cualquier cuestión relacionada con la ética que les pueda preocupar, sin miedo a posibles represalias.
- Consultar a otro profesional de la contabilidad que resulte adecuado.

Artículo 401.- En circunstancias en las que el profesional de la contabilidad en la empresa considera que en la entidad para la que trabaja seguirán produciéndose un comportamiento o actuaciones poco éticas, puede considerar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico.

En situaciones extremas, en las que todas las salvaguardas disponibles han sido agotadas y no sea posible reducir la amenaza a un nivel aceptable, es posible que el profesional de la contabilidad en la empresa concluya que es adecuado dimitir de la entidad para la que trabaja.



## CAPITULO II: Posibles Conflictos o Conflictos Potenciales

Artículo 402.- El profesional de la contabilidad cumplirá en la empresa los principios fundamentales; sin embargo, puede ocurrir, que entren en conflicto las responsabilidades del profesional de la contabilidad en la empresa con respecto a la entidad para la que trabaja y sus obligaciones profesionales de cumplir los principios fundamentales.

Se espera que el profesional de la contabilidad en la empresa apoye los objetivos legítimos y éticos establecidos por la entidad y las normas y procedimientos diseñados para servir de base a dichos objetivos.

No obstante, cuando una relación o circunstancia originan una amenaza en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales, el profesional de la contabilidad en la empresa aplicará el marco conceptual descrito en el Título I para determinar una respuesta a la amenaza.

Artículo 403.- Como resultado de sus responsabilidades con respecto a la entidad para la que trabaja, puede ocurrir que el profesional de la contabilidad en la empresa sufra presiones para actuar o comportarse en modos que originan o puedan originar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales.

Dichas presiones pueden ser explícitas o implícitas, pueden provenir de un supervisor, de la dirección, de un administrador o de otra persona de la empresa para la que trabaja. El profesional de la contabilidad en la empresa puede verse presionado para:

- Actuar contrariamente a las disposiciones legales y reglamentarias.
- Actuar contrariamente a las normas técnicas o profesionales.
- Facilitar estrategias de gestión de los resultados anti-éticos o ilegales.
- Mentir o inducir a error intencionadamente por acción, u omisión a otros, en especial:

1. A los auditores de la entidad para la que trabaja, o
2. Al regulador.

3. Emitir o asociarse por otro medio con un informe financiero o no financiero que representa de un modo materialmente erróneo los hechos, incluidas afirmaciones con respecto a, por ejemplo:

- Los estados financieros
- Deberes fiscales,
- Deberes legales, o
- Informes requeridos por el regulador del mercado de valores.

Artículo 404.- Se evaluará la importancia de las amenazas originadas por dichas presiones, como por ejemplo una amenaza de intimidación y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas -- para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Obtener asesoramiento, cuando sea adecuado, dentro de la entidad para la que trabaja, de un asesor profesional independiente o de un organismo profesional competente.

- Utilizar un proceso formal de resolución de conflictos dentro de la empresa para la que trabaja.
- Obtener asesoramiento jurídico.

## CAPITULO III: Preparación y presentación de información

Artículo 405.- Los profesionales de la contabilidad en la empresa participan a menudo en la preparación y presentación de información que se puede publicar o ser utilizada por otros, tanto dentro como fuera de las entidades para las que trabajan.

Dicha información puede incluir información financiera o de gestión, por ejemplo, previsiones y presupuestos, estados financieros, comentarios y análisis de la dirección, y la carta de manifestaciones de la dirección proporcionada a los auditores en el curso de la auditoría de los estados financieros de la entidad.

El profesional de la contabilidad en la empresa preparará o presentará dicha información fiel y honestamente y de conformidad con las normas profesionales aplicables, con el fin de que la información sea clara en su contexto.

Artículo 406.- El profesional de la contabilidad en la empresa, cuando sea responsable de la preparación o de la aprobación de los estados financieros con fines generales de la entidad para la que trabaja, se satisfará que dichos estados financieros se presentan de conformidad con las normas de información financiera aplicables.

Artículo 407.- El profesional de la contabilidad en la empresa tomará medidas razonables para que la información de la que es responsable:

- (a) Describa con claridad la verdadera naturaleza de las transacciones empresariales, de los activos o de los pasivos,
- (b) Clasifique y registre la información de modo oportuno y adecuado, y
- (c) Represente los hechos con exactitud e integridad en todos los aspectos materiales.

Artículo 408.- Cuando el profesional de la contabilidad en la empresa es presionado (bien desde el exterior o bien por la posibilidad de lucrarse personalmente) para asociarse, directamente o a través de la actuación de otros, con información que induce a error, se originan amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales, por ejemplo, amenazas de interés propio o de intimidación en relación con la objetividad o con la competencia y diligencia profesionales.

Artículo 409.- La importancia de dichas amenazas depende de factores como el origen de la presión y hasta qué punto la información induce, o puede inducir, a error. Se evaluará la importancia de las amenazas y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.

Dichas salvaguardas incluyen consultar a sus superiores en la entidad para la que trabaja, al comité de auditoría o a los responsables del gobierno de la entidad, o al organismo profesional correspondiente.

Artículo 410.- Cuando no sea posible reducir la amenaza a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad en la empresa rehusará asociarse o permanecer asociado con información que considere que induce a error.

El profesional de la contabilidad en la empresa se puede haber asociado de manera inadvertida con información que induce a error. En cuanto llegue a su conocimiento, el profesional de la contabilidad en la empresa tomará medidas para que no se le siga relacionando con dicha información.

Con el fin de determinar si existe una obligación de ponerlo en conocimiento de quien corresponda, el profesional de la contabilidad en la empresa puede considerar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico, o puede considerar la posibilidad de dimitir.

## CAPITULO IV: Actuación con la especialización suficiente

Artículo 411.- El principio fundamental de competencia y diligencias profesionales obliga al profesional de la contabilidad en la empresa a emprender únicamente tareas importantes para las que tiene o puede obtener suficiente formación o experiencia específicas.

El profesional de la contabilidad en la empresa no inducirá a error intencionadamente a un empleador en relación con su nivel de especialización o de experiencia, ni dejará de buscar asesoramiento y ayuda de un experto cuando lo necesite.

Artículo 412.- Las circunstancias que originan una amenaza para el profesional de la contabilidad en la empresa en relación con la realización de sus tareas con el adecuado grado de competencia y diligencias profesionales incluyen:

- Carecer del tiempo suficiente para realizar o terminar adecuadamente las correspondientes tareas.
- Disponer de información incompleta, restringida o inadecuada por otros motivos para realizar adecuadamente sus tareas.
- Carecer de suficiente experiencia y de formación práctica y/o teórica,
- No disponer de los recursos necesarios para realizar adecuadamente sus tareas.

Artículo 413.- La importancia de la amenaza dependerá de factores; tales como: que el profesional de la contabilidad en la empresa esté trabajando con otros, su antigüedad relativa en el negocio, y el nivel de supervisión y de revisión al que esté sometido el trabajo.

Se evaluará la importancia de la amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas -- para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable--, como las siguientes:

- Obtener asesoramiento o formación adicionales.
- Asegurar que haya suficiente tiempo disponible para realizar las tareas correspondientes.
- Conseguir ayuda de una persona con la especialización necesaria.
- Consultar, cuando sea necesario:

- A sus superiores dentro de la entidad para la que trabaja,

- A expertos independientes, o
- A un organismo profesional competente.

Artículo 414.- Cuando las amenazas no se puedan eliminar o reducir a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad en la empresa determinará si debe renunciar a realizar dichas tareas. Si el profesional de la contabilidad en la empresa resuelve que es necesario renunciar, los motivos se comunicarán de manera clara.

## CAPITULO V: Intereses Financieros

Artículo 415.- Los profesionales de la contabilidad en la empresa pueden tener intereses financieros, o tener conocimiento de intereses financieros de miembros de su familia inmediata o de familiares próximos que, en determinadas circunstancias, pueden originar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. Por ejemplo, se pueden originar amenazas de interés propio en relación con la objetividad o con la confidencialidad si existen el motivo y la oportunidad de manipular información que pueda afectar a los precios con el fin de lucrarse.

Ejemplos de circunstancias que originan amenazas de interés propio en situaciones en las que el profesional de la contabilidad en la empresa o un miembro de su familia inmediata o un familiar próximo:

- Tienen un interés financiero directo o indirecto en la entidad para la que trabaja el profesional de la contabilidad en la empresa y el valor de dicho interés financiero puede verse afectado directamente por decisiones tomadas por él.
- Tienen derecho a un bono relacionado con los beneficios y el valor de dicho bono puede verse afectado directamente por decisiones tomadas por el profesional de la contabilidad en la empresa.
- Tienen, directa o indirectamente, opciones sobre acciones de la entidad para la que trabaja el profesional de la contabilidad en la empresa, cuyo valor puede verse afectado directamente por decisiones tomadas por él.
- Tienen, directa o indirectamente, opciones sobre acciones de la entidad para la que trabaja el profesional de la contabilidad en la empresa que han llegado o están próximas a su fecha de conversión, o
- Pueden tener derecho a opciones sobre acciones de la entidad para la que trabaja el profesional de la contabilidad en la empresa; o a bonos relacionados con los resultados en el caso de que se alcancen determinados objetivos.

Artículo 416.- Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Al evaluar la importancia de una amenaza y, cuando resulte necesario, al determinar las salvaguardas adecuadas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad en la empresa evaluará la naturaleza del interés financiero.

Esto incluye evaluar la importancia del interés financiero y determinar si es directo o indirecto. Lo que se entiende por una participación importante o valiosa en una entidad variará de una persona a otra, según sus circunstancias particulares. Ejemplos de salvaguardas son:

- Políticas y procedimientos para que un comité independiente de la dirección determine el nivel o el modo de remuneración de la alta dirección.
- Revelar a los responsables del gobierno de la entidad para la que trabaja todos los intereses significativos y cualquier intención de negociar con acciones relevantes, de conformidad con cualquier política interna que pueda existir.
- Consultar, cuando corresponda, a sus superiores dentro de la entidad para la que trabaja.
- Consultar, cuando corresponda, a los responsables del gobierno de la entidad para la que trabaja o a los organismos profesionales competentes.
- Procedimientos de auditoría interna y externa.
- Formación actualizada sobre cuestiones de ética y sobre las restricciones legales y demás normativa referente al uso de información privilegiada.

Artículo 417.- El profesional de la contabilidad en la empresa no manipulará la información ni utilizará información confidencial en beneficio propio.

## CAPITULO VI: Incentivos

### ***Recibir ofertas***

Artículo 418.- El profesional de la contabilidad en la empresa, un miembro de su familia inmediata o un familiar próximo, pueden recibir ofertas de incentivos.

Los incentivos pueden adoptar diversas formas, incluidos regalos, invitaciones, trato preferente y que se apele de manera inadecuada a la amistad o a la lealtad.

Artículo 419.- Los ofrecimientos de incentivos pueden originar amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. Cuando al profesional de la contabilidad en la empresa, a un miembro de su familia inmediata o a un familiar próximo, se le ofrezcan incentivos, se evaluará la situación.

Se originan amenazas de interés propio en relación con la objetividad o con la confidencialidad cuando se da un incentivo con el fin de influir indebidamente en los actos o en las decisiones, de alentar un comportamiento ilegal o deshonesto, o de obtener información confidencial.

Se originan amenazas de intimidación, en relación con la objetividad o con la confidencialidad, si se acepta dicho incentivo y a continuación se reciben amenazas de hacer público el ofrecimiento y de dañar la reputación del profesional de la contabilidad en la empresa, o de un miembro de su familia inmediata o de un familiar próximo.

Artículo 420.- La existencia de una amenaza y la importancia de la misma dependen de la naturaleza, valor e intención del ofrecimiento. Cuando un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, considerara que los incentivos son insignificantes y no tienen como finalidad alentar un comportamiento poco ético, el profesional de la contabilidad en la empresa puede concluir que el ofrecimiento se realiza en el curso normal de los negocios y que, generalmente, no existe una amenaza importante en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales.

Artículo 421.- Se evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando resulte necesario, se aplicarán salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Cuando las amenazas no se puedan eliminar o reducir a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas, el profesional de la contabilidad en la empresa no aceptará el incentivo.

Puesto que las amenazas reales o aparentes en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales no se originan únicamente por la aceptación de un incentivo sino, algunas veces, simplemente por el hecho de que se haya realizado el ofrecimiento, se aplicarán salvaguardas adicionales.

El profesional de la contabilidad en la empresa evaluará cualquier amenaza originada por dichos ofrecimientos y determinará si debe tomar una o más de las siguientes medidas:

- (a) Informar inmediatamente a niveles superiores de la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad para la que trabaja, que se le han hecho dichos ofrecimientos.
- (b) Informar a terceros del ofrecimiento –por ejemplo, a un organismo profesional o a la entidad para la que trabaja la persona que ha hecho el ofrecimiento--. Antes de tomar esta medida, el profesional de la contabilidad en la empresa puede, sin embargo, considerar la posibilidad de buscar asesoramiento jurídico.
- (c) Informar a los miembros de su familia inmediata o a sus familiares próximos de las correspondientes amenazas y salvaguardas cuando estén en una situación en la que pueden recibir ofrecimientos de incentivos, por ejemplo, como resultado de su puesto de trabajo, y
- (d) Informar a niveles superiores de la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad para la que trabaja, cuando miembros de su familia inmediata o familiares próximos trabajen para la competencia o para posibles proveedores de dicha entidad.

## CAPITULO VII: Hacer ofertas

Artículo 422.- El profesional de la contabilidad en la empresa puede encontrarse en una situación en la que se espera que ofrezca incentivos, o existen otro tipo de presiones en ese sentido, con el fin de influir en el juicio profesional o en el proceso de toma de decisiones de una persona o entidad, o con el fin de obtener información confidencial.

Artículo 423.- Dicha presión puede provenir de la entidad para la que trabaja (de un colega o superior). También puede provenir de una persona o entidad externas que sugieran actuaciones o



decisiones empresariales que serían ventajosas para la entidad para la que trabaja, posiblemente influyendo en el profesional de la contabilidad en la empresa de manera inadecuada.

Artículo 424.- El profesional de la contabilidad en la empresa no ofrecerá un incentivo para influir de manera inadecuada en el juicio profesional de un tercero.

Artículo 425.- Cuando la presión para ofrecer un incentivo poco ético provenga de la entidad para la que trabaja, el profesional de la contabilidad seguirá los principios y las directrices relativos a la resolución de conflictos de ética establecidos en el Título I del presente Código.

## **TITULO VI: PROFESIONALES DE LA CONTABILIDAD EN LA DOCENCIA**

### **CAPITULO UNICO: Docencia**

Artículo 426.- El Contador Público únicamente deberá prestar sus servicios a centros o instituciones de enseñanzas que estén legal, técnica y éticamente habilitados para ello, de conformidad con la Ley General de Educación y Ley Creadora de la Comisión Nacional de Evaluación y Acreditación del Consejo Nacional Evaluación y Acreditación (CNEA).

Artículo 427.- El Contador Público que desempeña en alguna institución el cargo de docente tendrá como objetivo mantener las más altas normas profesionales y de conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión. Para tal fin, deberá estar completamente familiarizado con las Normas Internacionales de Formación Profesional – Normas Internacionales de Educación (NIFP-NIE)

Artículo 428.- El Contador Público que imparte cátedra debe orientar a sus alumnos para que en su futuro ejercicio profesional actúen con estricto apego a las normas de ética profesional.

Artículo 429.- Es obligación del Contador Público cuando actúa como catedrático, mantenerse actualizado en las aéreas de su cátedra a fin de transmitir al alumno los conocimientos actualizados de la materia existente en la teoría y práctica profesional.

Artículo 430.- El Contador Público debe dar a sus alumnos un trato digno y respetuoso, instándolos permanentemente a su constante superación.

Artículo 431.- El Contador Público en la exposición de su cátedra podrá referirse a casos reales o concretos de los negocios, pero se abstendrá de proporcionar información que identifique a personas o empresas o instituciones relacionadas con dichos casos; salvo que los mismos sean del dominio público o se cuente con la autorización expresa para el efecto.

Artículo 432.- El Contador Público en sus relaciones con los alumnos deberá abstenerse de hacer comentarios que perjudiquen la reputación o prestigio de alumnos, catedráticos, otros contadores públicos y profesionales en general.

Artículo 433.- En sus relaciones con la administración y autoridades de la institución en que ejerza como catedrático, deberá ser respetuoso de la disciplina prescrita; sin embargo, debe mantener una posición de independencia mental y un espíritu crítico en cuanto a la problemática que plantea el desarrollo de la ciencia o técnica objeto de estudio.

Artículo 434.- El Contador Público, cuando actúa como catedrático, deberá cooperar en la preparación eficiente de los contadores públicos que, además de ser buenos profesionales, sean comprometidos con determinados valores de libertad, ética, democracia, justicia social, identidad, nacionalidad, tolerancia, respeto a la dignidad de la persona, entre otros y además, calificados para tener una visión integral de la cultura, de las ciencias, de las artes, de la historia y del mundo en que viven y se desarrollen.

Artículo 435.- Tanto las amenazas y salvaguardas descritas en los Títulos II y III son aplicables a los profesionales de la contabilidad que se dedican a la docencia; en consecuencia, se recomienda que dichos profesionales mantengan una especial atención ante la posible existencia de dichas circunstancias y relaciones.

## DEFINICIONES

En el presente *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad*

Las siguientes expresiones tienen los significados que figuran a continuación:

Administrador o directivo (Presidente Ejecutivo o Ejecutivo Principal)

Responsables del gobierno de una entidad o persona que ejerce un cargo similar, independientemente de su título, que puede variar de una jurisdicción a otra.

Cliente de Auditoría

Una entidad con respecto a la cual una firma realiza un encargo de auditoría. Cuando el cliente es una entidad cotizada, el cliente de auditoría siempre incluirá las entidades vinculadas al mismo. Cuando el cliente de auditoría no es una entidad cotizada, el cliente de auditoría incluye aquellas entidades vinculadas sobre las cuales el cliente tiene un control directo o indirecto.

Cliente de un encargo de revisión (Revisión limitada o trabajo especial)

Una entidad con respecto a la cual una firma realiza un encargo de revisión.

Cliente de un encargo que proporciona un grado de seguridad (EEFF Auditados)

La parte responsable, es decir la persona (o personas) que:

(a) En un encargo de informe directo, es responsable de la materia objeto de análisis; o

(b) En un encargo sobre afirmaciones, es responsable de la información sobre la cuestión (afirmación), pudiendo ser también

responsable de dicha cuestión.

Encargo de Auditoría  
(EEFF Auditados)

Encargo de seguridad razonable en el que un profesional de la contabilidad en ejercicio expresa una opinión sobre si unos estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales (o expresan la imagen fiel o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales), de conformidad con un marco de información financiera aplicable, como, por ejemplo, un encargo realizado de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Se incluye la auditoría legal que es una auditoría impuesta por las disposiciones legales o reglamentarias.

Encargo de revisión  
(Revisión limitada o trabajo especial)

Encargo que proporciona un grado de seguridad, realizado de conformidad con las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (International Standards on Review Engagements) o su equivalente, en el que un profesional de la contabilidad en ejercicio expresa una conclusión sobre si, sobre la base del resultado obtenido de la aplicación de procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que sería necesaria en una

Auditoría, ha llegado a conocimiento del profesional de la contabilidad algún hecho que le haga considerar que los estados financieros no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información Financiera aplicable.

Encargo que proporciona un grado de seguridad  
Informe de Auditoría

Encargo en el que un profesional de la contabilidad en ejercicio expresa una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe distintos de la parte responsable acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios. (Se puede encontrar una guía sobre encargos que proporcionan un grado de seguridad en el Marco Internacional de los Encargos de Aseguramiento (International Framework for

Entidad cotizada

Assurance Engagements) emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board) en el que se describen los elementos y objetivos de los encargos que proporcionan un grado de seguridad y se identifican los encargos a los que son aplicables las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión (International Standards on Review Engagements - ISRE) y las Normas Internacionales de los Encargos de Aseguramiento (International Standards on Assurance Engagements – ISAE)).

Entidad cuyas acciones, participaciones de capital o deuda cotizan o están admitidas a cotización en un mercado de valores reconocido, o se negocian al amparo de la regulación de un mercado de valores reconocido o de otra organización equivalente.

Entidad de interés público

(a) Una entidad cotizada, y  
(b) Una entidad (a) definida por las disposiciones legales y reglamentarias como entidad de interés público, o (b) cuya auditoría se requiere por las disposiciones legales y reglamentarias que sea realizada de conformidad con los mismos requerimientos de independencia que le son aplicables a la auditoría de las entidades cotizadas. Dicha normativa puede haber sido promulgada por cualquier regulador competente, incluido el regulador de la auditoría.

Entidad vinculada

Una entidad que tiene alguno de los siguientes vínculos con el cliente:

(a) Una entidad que tiene un control directo o indirecto sobre el cliente cuando el cliente es material para dicha entidad;

(b) Una entidad con un interés financiero directo en el cliente, si dicha entidad tiene una influencia significativa sobre el cliente y el interés en el cliente es material para dicha entidad;

(c) Una entidad que el cliente controla directa o indirectamente;

(d) Una entidad en la que el cliente, o una entidad vinculada al cliente de acuerdo con (c), tienen un interés financiero directo que le otorga una influencia significativa sobre dicha entidad cuando el interés es material para el cliente y para su entidad vinculada de acuerdo con (c); y

(e) Una entidad que se encuentra bajo control común con el cliente (una —entidad hermanal) si la entidad hermana y el cliente son ambos materiales para la entidad que controla tanto al cliente como a la entidad hermana.

## Equipo de Auditoría

(a) Todos los miembros del equipo del encargo en relación con un encargo de auditoría;

(b) Y además, todos aquellos dentro de la firma que pueden influir directamente sobre el resultado del encargo de auditoría, incluido:

(i) los que recomiendan la remuneración o realizan la supervisión directa, así como los que dirigen o supervisan de cualquier otro modo al socio del encargo en relación con la ejecución del encargo de auditoría, incluidos todos los niveles jerárquicos superiores al del socio del encargo hasta la persona que es el Socio Principal o Socio Director (Consejero delegado o equivalente);

(ii) aquéllos a los que se consulta en conexión con cuestiones técnicas o específicas del sector, transacciones o hechos para el encargo; y

(iii) los que realizan control de calidad para el encargo, incluidos los que realizan la revisión de control de calidad del encargo; y

(c) Todos aquellos dentro de una firma de la red que puedan influir directamente sobre el resultado del encargo de auditoría.

Equipo del encargo de revisión (equipo de Auditoría)

- (a) Todos los miembros del equipo en relación con el encargo de revisión;
- (b) Y además, todos aquellos dentro de la firma que pueden influir directamente sobre el resultado del encargo de revisión, incluido:
  - (i) los que recomiendan la remuneración o realizan la supervisión directa, así como los que dirigen o supervisan de cualquier otro modo al socio del encargo en relación con la ejecución del encargo de revisión, incluido todos los niveles jerárquicos superiores al del socio del encargo hasta la persona que es el Socio Principal o Socio Director (Consejero delegado o equivalente);
  - (ii) aquéllos a los que se consulta en conexión con cuestiones técnicas o específicas del sector, transacciones o hechos para el encargo; y
  - (iii) los que realizan control de calidad para el encargo, incluido los que realizan la revisión de control de calidad del encargo; y
- (c) Todos aquellos dentro de una firma de la red que pueden influir directamente sobre el resultado del encargo de revisión.

Equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad. (Equipo de Auditoría)

- (a) Todos los miembros del equipo del encargo en relación con un encargo que proporciona un grado de seguridad;
- (b) Y además, todos aquellos dentro de la firma que pueden influir directamente sobre el resultado del encargo que proporciona un grado de seguridad, incluido:
  - (i) los que recomiendan la remuneración o realizan la supervisión directa, así como los que dirigen o supervisan de cualquier otro modo al socio del encargo en relación con la ejecución del encargo que proporciona un grado de seguridad;
  - (ii) aquéllos a los que se consulta en conexión con cuestiones técnicas o específicas del sector, transacciones o hechos para el encargo que proporciona un grado de seguridad; y
  - (iii) los que realizan control de calidad para el encargo que proporciona un grado de seguridad, incluido los

que efectúan la revisión de control de Calidad del encargo.



Estados financieros  
(Conjunto de EEEF básicos de propósito general)

Presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye notas explicativas cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera. Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. El término —estados financieros normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros, pero también puede referirse a un solo estado financiero como, por ejemplo, un balance de situación o una cuenta de ingresos y gastos, y las correspondientes notas explicativas.

Estados financieros con fines específicos

Estados financieros preparados de conformidad con un marco de información diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos.

Estados financieros  
sobre los que la firma ha de expresar una opinión

En el caso de una entidad aislada, los estados financieros de dicha entidad. En el caso de estados financieros consolidados, también denominados estados financieros del grupo, los estados financieros consolidados.

Experto externo

Persona (que no es socio ni miembro del personal profesional, incluido el personal temporal, de la firma o de una firma de la red) u organización con las cualificaciones, el conocimiento y la experiencia en campos distintos al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese ámbito se utiliza para facilitar al profesional de la contabilidad la obtención de evidencia suficiente y adecuada.

Familia inmediata

Cónyuge (o equivalente) o dependiente.

Familiar próximo

Padre o madre, hijo o hermano que no es un miembro de la familia inmediata.



# *Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua*

Rector de la Profesión en Nicaragua  
Fundado el 14 de Abril de 1959



Firma

(a) Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad.

(b) Una entidad que controla a dichas partes, mediante la propiedad, la gestión u otros medios; y

(c) Una entidad controlada por dichas partes, mediante la propiedad, la gestión u otros medios.

Firma de la red (Firma <Internacional)

Firma o entidad que pertenece a una red.

Honorarios contingentes

Honorarios calculados sobre una base predeterminada relacionada con el resultado de una transacción o con el resultado de los servicios prestados por la firma. Unos honorarios determinados por un tribunal u otra autoridad pública no son honorarios contingentes.

Independencia

La independencia es:

(a) Actitud mental independiente — Actitud mental que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que un individuo actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.

(b) Independencia aparente — Supone evitar los hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de la firma o de un miembro del equipo del encargo de auditoría o del encargo que proporciona un grado de seguridad se han visto comprometidos.

Información financiera histórica

Información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas



# *Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua*

Rector de la Profesión en Nicaragua  
Fundado el 14 de Abril de 1959



anteriores.

Interés financiero

Participación a través de un instrumento de capital u otro valor, obligación, préstamo u otro instrumento de deuda de una entidad, incluido los derechos y obligaciones de adquirir dicha participación y los derivados relacionados directamente con la misma.

Interés financiero directo

Interés financiero:

Que es propiedad directa y está bajo el control de una persona o entidad (incluidos aquellos gestionados de manera discrecional por terceros); o

Del que se es beneficiario a través de un instrumento de inversión colectiva o cualquier otra estructura de tenencia de patrimonio sobre la que la persona o entidad tienen control, o la capacidad de influir sobre las decisiones de inversión.

## **Interés financiero indirecto:**

Un interés financiero del que se es beneficiario a través de un instrumento de inversión colectiva o cualquier otra estructura de tenencia de patrimonio sobre la que la persona o entidad no tienen control, ni la capacidad de influir sobre las decisiones de inversión.

## **Nivel aceptable**

Nivel con el que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos conocidos por el profesional de la contabilidad en ese momento, probablemente concluiría que no compromete el cumplimiento de los principios fundamentales.

## **Oficina**

Un subgrupo separado, organizado bien por línea geográfica o de especialidad.

## **Profesional de la contabilidad (CP o CPA)**

Una persona que es miembro de un organismo integrante de la IFAC. (Miembro del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua, CP o CPA)

## **Profesional de la contabilidad actual:**

El profesional de la contabilidad en ejercicio que tiene un nombramiento vigente como auditor o que se encuentra realizando servicios profesionales de contabilidad, fiscales, de consultoría o similares para un cliente.

## **Profesional de la contabilidad en ejercicio (CPA)**

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

## **Profesional de la contabilidad en la empresa.**

Un profesional de la contabilidad empleado o contratado con capacidad ejecutiva o no ejecutiva en campos tales como el comercio, la industria, los servicios, la empresa pública, la educación, entidades sin fines de lucro, organismos reguladores o profesionales, o un profesional de la contabilidad contratado por dichas entidades. Publicidad Comunicación al público, con vistas a conseguir negocio profesional, de información acerca de los servicios que proporcionan o de las cualificaciones que tienen los profesionales de la contabilidad en ejercicio.

Red (Firmas Internacionales)

Una estructura más amplia:

- (a) que tiene por objetivo la cooperación, y
- (b) que tiene claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia



# *Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua*

Rector de la Profesión en Nicaragua

Fundado el 14 de Abril de 1959



empresarial común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

Responsables del gobierno de la entidad  
(CEO y CFO)

Personas con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera.

Revisión de control de calidad del encargo  
(Por reglamentarse)

Proceso diseñado para evaluar de forma objetiva, en la fecha del informe o con anterioridad a ella, los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas a efectos de formulación el informe.

Servicios profesionales

Servicios que requieren cualificaciones contables o relacionadas realizados por un profesional de la contabilidad, incluido los servicios de contabilidad, auditoría, fiscales, consultoría de gestión y gestión financiera.

Socio clave de auditoría

El socio del encargo, la persona responsable de la revisión de control de calidad del encargo, y, en su caso, otros socios de auditoría pertenecientes al equipo del encargo que toman decisiones o realizan juicios clave sobre cuestiones significativas en relación con la auditoría de los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión. Dependiendo de las circunstancias y del papel de cada persona en la auditoría, —otros socios de auditoría puede incluir, por ejemplo, socios de auditoría responsables de sociedades dependientes o de divisiones significativas.

Socio del encargo

El socio u otra persona de la firma que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma, y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.

Algunos de los términos regularmente utilizados en el Presente Código de Ética Profesional son definidos a continuación:



# *Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua*

Rector de la Profesión en Nicaragua  
Fundado el 14 de Abril de 1959



## **Ética:**

Parte de la filosofía que trata de los deberes del hombre y de la moral. Es por consiguiente una ciencia del obrar, de la conducta, del comportamiento.

## **Moral:**

La ciencia que trata de las reglas que deben seguirse para hacer el bien y evitar el mal.

## **Ética Profesional:**

Comprende los principios éticos y las normas morales que deben regir la conducta del miembro activo de una profesión específica.

## **Código de Ética Profesional:**

Conjunto de principios de ética y normas morales para los profesionales de la Contaduría Pública que han sido recopilados a fin de poseer una serie de reglas que permitan normar la actuación de los miembros del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua en ejercicio profesional tanto en forma dependiente como independiente.

## **Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua:**

Institución gremial creada por la ley y publicada en la Gaceta #94 de Abril 30 de 1959.

## **Contaduría Pública:**

Es la profesión del Contador Público, cuyos conocimientos, entrenamiento y estudios especializados se adquieren en universidades legalmente constituidas y reconocidas por las instancias reguladoras de la educación superior en nuestro país. Sus servicios se ofrecen al público y pueden ser de diferente naturaleza, El ejercicio del Contador Público se encuentra regulado por la Ley para el Ejercicio del Contador Público y su Reglamento, y el Código de Ética Profesional.

## **Contador Público Autorizado:**

Toda persona que haya recibido el título de "Contador Público", que puede dar fe de los asuntos concernientes a los ramos de su competencia, debidamente autorizado por el Ministerio de Educación y que haya cumplido con los requisitos que establece la Ley para el Ejercicio de Contador Público y su Reglamento.

## **Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua:**

Órgano ejecutivo de dirección del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua nombrado por la Asamblea General de miembros activos del mismo.

## **Tribunal de Honor del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua:**





# *Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua*

Rector de la Profesión en Nicaragua

Fundado el 14 de Abril de 1959



Organismo del Colegio, integrado por tres miembros activos que tengan autoridad moral, ampliamente demostrada, requerida para tales cargos, con el propósito de vigilar el cumplimiento de los principios de ética y normas morales, que todos los miembros deben observar,

## **TABLA DE EQUIVALENCIAS**

Esta versión del Código de Ética, utilizable en toda América Latina y en España, necesariamente ha debido optar por términos que no son los más utilizados actualmente en algunos de los países. Es por ello que se acompaña la siguiente tabla de equivalencias de términos en español, de acuerdo con su uso frecuente en los países de América Latina. A mediano plazo, se seguirá trabajando entre los organismos miembros de la IFAC para lograr el consenso necesario en una terminología única que permita una convergencia tal que permita prescindir de la presente tabla.

Esta tabla no es parte del cuerpo de pronunciamientos de IFAC y, por lo tanto tampoco es parte de la traducción oficial de las normas incluidas en el presente volumen. Fue elaborada por los cuerpos traductores y su finalidad es la explicada precedentemente.

## Tabla de equivalencias (\*)7

| (No oficial) Oficial: Inglés                                                                                                                                                                           | Traducción española<br>Offici                    | Otros términos usuales en<br>América                                                 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|
| Advocacy threat                                                                                                                                                                                        | Amenaza de abogacía                              | Amenaza de mediación                                                                 |
| Assertions                                                                                                                                                                                             | Afirmaciones                                     | Afirmaciones,<br>aseveraciones                                                       |
| Assurance                                                                                                                                                                                              | Grado de seguridad                               | Seguridad; aseguramiento                                                             |
| Assurance engagement                                                                                                                                                                                   | Encargo que proporciona<br>un grado de seguridad | Compromiso o trabajo de<br>aseguramiento                                             |
| Balance sheet                                                                                                                                                                                          | Balance de situación                             | Estado de situación<br>financiera;<br>estado de situación<br>patrimonial;<br>balance |
| Bank overdrafts                                                                                                                                                                                        | Descubiertos bancarios                           | Sobregiros bancarios                                                                 |
| Continuing professional                                                                                                                                                                                | Formación profesional<br>Continuada              | Actualización profesional<br>continua,<br>Educación Profesional<br>Continua          |
| Cost                                                                                                                                                                                                   | Coste                                            | Costo                                                                                |
| Disclosures                                                                                                                                                                                            | Información a revelar                            | Revelaciones, exposiciones                                                           |
| Engagement                                                                                                                                                                                             | Encargo                                          | Compromiso; trabajo                                                                  |
| Engagement letter                                                                                                                                                                                      | Carta de encargo                                 | Carta de compromiso;<br>carta contratación; carta<br>convenio                        |
| Engagement team                                                                                                                                                                                        | Equipo del encargo                               | Equipo de trabajo                                                                    |
| Algunos de los términos<br>también se han utilizado en<br>la traducción de las NIA<br>(Normas Internacionales<br>de Auditoría) por lo que<br>puede resultar útil al lector<br>consultar el Glosario de | Evidencia                                        | Evidencia, elementos de<br>juicio                                                    |

Terminos de la traducción  
al español del Manual de  
Normas de Auditoría y  
Aseguramiento. Evidence

|                                                  |                                                           |                                                                                              |
|--------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|
| Fair                                             | Fiel                                                      | Razonable                                                                                    |
| Fairly<br>Fairpresentation<br>framework          | Fielmente<br>Marco de imagen fiel                         | Razonablemente<br>Marco de presentación<br>razonable                                         |
| Fair presentation of the<br>financial statements | Estados financieros que<br>expresen la imagen fiel        | Presentación razonable de<br>estados financieros                                             |
| Financial reporting                              | Información financiera                                    | Proceso de preparación y<br>presentación de<br>información financiera;<br>reporte financiero |
| Financial statements                             | Estados financieros                                       | Estados financieros;<br>estados contables                                                    |
| Management                                       | Dirección                                                 | Administración                                                                               |
| Marketing                                        | Marketing                                                 | Mercadotecnia                                                                                |
| Material                                         | Material                                                  | De importancia relativa;<br>significativo; material                                          |
| Misstatement                                     | Incorrección                                              | Distorsión; declaración<br>equivocada; desviación                                            |
| Money laundering                                 | Blanqueo de capital                                       | Lavado de dinero                                                                             |
| Monitoring                                       | Seguimiento                                               | Supervisión; “monitoreo”                                                                     |
| Non-assurance<br>engagements                     | Servicios que no<br>proporcionan un grado de<br>seguridad | Servicios que no son de<br>aseguramiento                                                     |
| Occurrence                                       | Ocurrencia, Existencia                                    | Acaecimiento                                                                                 |
| Operating activities                             | Actividades de<br>Explotación                             | Actividades operativas                                                                       |
| Overdue fees                                     | Honorarios impagados                                      | Honorarios devengados,<br>pendientes de pago durante<br>un tiempo considerable               |
| Parent (entity)                                  | Entidad dominante                                         | Controladora                                                                                 |

## Rector de la Profesión en Nicaragua

Fundado el 14 de Abril de 1959

Performance

Resultado

Desempeño

Professional accountant

Profesional de la Contabilidad

Auditor independiente; contador público; contador profesional;

Profesional de la contaduría  
Professional accountant in business

Profesional de la contabilidad en la empresa

Contador general; Profesional de la contaduría en la empresa; Profesional de la contaduría en los sectores gubernamental y privado.

Professional accountant in public practice

Profesionales de la contabilidad en ejercicio

Profesionales de la contaduría en el ejercicio independiente

Related entity

Entidad vinculada

Entidad relacionada; Parte relacionada.

Relevant

Relevante

Pertinente; relevante (conforme el uso)

Reviewteam

Equipo del encargo de revisión

Equipo de trabajo en una revisión

Safeguards

Salvaguardas

Salvaguardas; protecciones

Senior personnel

Personal senior

Personal de alto nivel

Subsidiaries (companies)

Dependientes (sociedades)

Subsidiarias, filiales

Tax advice

Recomendación fiscal

Asesoría fiscal

Tax disputes

Contenciosos fiscales

Controversias fiscales

Timing

Momento de realización

Oportunidad, momento

Trust

Trust

Fideicomiso

Valuation

Valoración

Valuación; medición

## **TITULO VII: DISPOSICIONES FINALES**

### **CAPITULO I: DISPOSICIONES DE DEROGACION Y VIGENCIA, TRANSITORIA, Y FINAL**

#### **Disposición derogatoria**

Artículo 436.- El presente Código de Ética deberá ser aprobado por la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos de Nicaragua y una vez sancionado en la Asamblea General de Miembros, entrará en vigencia dos meses después de su total aprobación y de su publicación impresa. A partir de esta fecha queda sin efecto el Código de Ética Profesional del Contador Público vigente desde el 27 de septiembre de 1996, con las excepciones que se establecen.

#### **Disposición transitoria**

Artículo 437.- En tanto no se emita por el Colegio de Contadores Públicos un instrumento legal respecto al procedimiento bajo el cual se aplicarán las sanciones a los miembros que infrinjan las disposiciones de esta Código de Ética, continuarán en todo valor y vigencia los Capítulos del XXV al XIX del Código de Ética Profesional del Contador Público del 27 de septiembre de 1996.

#### **Disposición final**

Artículo 438.- Los casos que oficialmente estén bajo conocimiento del Tribunal de Honor, con anterioridad a la vigencia del presente Código de Ética, como se deja expresado, continuarán bajo procedimiento y resolución del derogado Código de Ética Profesional del Contador Público. Las sanciones establecidas por el Tribunal de Honor se aplicarán independientemente de otros procesos legales, si los hubiera.