



**UNCUYO**  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE CUYO

**FCE**  
FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS

**Carrera de Contador Público Nacional  
y Perito Partidor**

# INDEPENDENCIA DEL AUDITOR DE ESTADOS CONTABLES EN ARGENTINA

Trabajo de Investigación

POR

**Daiana Noemí Gaviola**  
**Florencia Romina Penna**  
**Mayra Belén Romano**

DIRECTOR:

**Prof. Carlos Marcelo Pieralisi**

M e n d o z a - 2 0 1 3

# Índice

<b>Introducción</b>	<b>1</b>
---------------------	----------

---

## **Capítulo I**

<b>Independencia del auditor de estados contables. Condición básica para el ejercicio de la auditoría cf. RT 37 FACPCE</b>	<b>5</b>
--	----------

---

<b>A. CONCEPTO</b>	<b>5</b>
<b>B. INDEPENDENCIA REAL Y APARENTE</b>	<b>6</b>
<b>C. NOCIÓN SOBRE EL ORIGEN DE LA NORMA Y LA ORGANIZACIÓN DE LA PROFESIÓN</b>	<b>9</b>
<b>D. FALTA DE INDEPENDENCIA: CONCEPTO GENERAL</b>	<b>11</b>
<b>E. FALTA DE INDEPENDENCIA: CASUÍSTICA, INTERPRETACIÓN Y EJEMPLOS</b>	<b>12</b>
<b>F. VINCULACIÓN ECONÓMICA</b>	<b>17</b>
<b>G. ALCANCE DE LAS INCOMPATIBILIDADES</b>	<b>17</b>
<b>H. OTRAS DISPOSICIONES APLICABLES</b>	<b>18</b>

## **Capítulo II**

<b>Independencia del auditor según el Código de Ética unificado de la República Argentina. Noción sobre normas que regulan el tema, dictadas por otros organismos de control</b>	<b>19</b>
--	-----------

---

<b>A. NOCIÓN SOBRE EL ORIGEN DE LA NORMA Y ORGANIZACIÓN DE LA PROFESIÓN</b>	<b>19</b>
Normativa Ética Internacional	20
<b>B. CONCEPTO DE INDEPENDENCIA</b>	<b>22</b>
<b>C. FALTA DE INDEPENDENCIA: CASUÍSTICA, INTERPRETACIÓN Y EJEMPLOS</b>	<b>23</b>
<b>D. SANCIONES</b>	<b>32</b>
<b>E. COMPARACIÓN ENTRE RT N° 37 Y CÓDIGO DE ÉTICA UNIFICADO</b>	<b>32</b>
1. Propiedad, asociación o responsabilidad de conducción	34
2. Intereses económicos financieros con o en los asuntos del ente	34
3. Remuneración contingente o condicionada a conclusiones o resultados del asunto	35
4. Vinculación económica	36
5. Alcance de las compatibilidades	36

<b>F. CONCLUSIÓN</b>	<b>36</b>
<b>G. COMISIÓN NACIONAL DE VALORES</b>	<b>36</b>
<b>H. BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA</b>	<b>39</b>
Condiciones para el ejercicio de la función de auditoría externa	39
<b>I. SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS</b>	<b>41</b>
<b>J. AUDITORÍA GENERAL DE LA NACIÓN</b>	<b>42</b>
<b>K. SINDICATURA GENERAL DE LA NACIÓN</b>	<b>42</b>
<b>L. INSPECCIÓN GENERAL DE JUSTICIA</b>	<b>43</b>
<b>M. LEY DE SOCIEDADES COMERCIALES</b>	<b>43</b>
<b>N. LEY DE COOPERATIVAS</b>	<b>46</b>
<b>O. SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (COMISIÓN DE BOLSAS Y VALORES DE ESTADOS UNIDOS)-SEC. (LEY SARBANAES-OXLEY)</b>	<b>47</b>
<b>Capítulo III</b>	
<b>Falta de independencia: denuncia, responsabilidad emergente, sanciones, consecuencias y organismo de control. La función social del auditor independiente</b>	<b>49</b>
<hr/>	
<b>Conclusiones</b>	<b>53</b>
<hr/>	
<b>Anexo I</b>	
<b>Tablas comparativas de la independencia del auditor según las diferentes normativas</b>	<b>56</b>
<hr/>	
<b>Bibliografía</b>	<b>69</b>
<hr/>	

## Introducción <sup>1</sup>

En el contexto actual de los negocios y la sociedad, el ciclo de vida de un ente gira en torno a la información que puede percibir, obtener, generar y principalmente saber utilizar. Si no logra alcanzar conclusiones acertadas en base a ella, está en clara desventaja respecto de otros entes.

Lo único constante en la sociedad contemporánea es el cambio. Adaptarse a él conlleva que los administradores y propietarios de un ente deban enfrentar una permanente toma de decisiones. Para que las mismas sean adecuadas, deben estar basadas en información pertinente, confiable, aproximada a la realidad, esencial, neutral, íntegra, verificable, sistemática, comparable, clara, oportuna y cuyos beneficios sean mayores a los costos que implica obtenerla.

Esa información es ni más ni menos que la interpretación de un conjunto de datos de diversa índole, contables, financieros, económicos, etc.

La clave del funcionamiento efectivo y eficiente del mundo económico es contar con información oportuna y completa que permita la adecuada toma de decisiones de los diversos usuarios de la misma.

La información que circula en el segmento económico de la sociedad, tiene un común denominador: expresiones monetarias o dinerarias. El mismo permite la aplicación de un elemento común de medición para comparar diversos fenómenos económicos.

La sociedad necesita contar con información económica y financiera homogénea y comparable. El sistema financiero de medición cumple con ese objetivo, esto hace que la información contable tenga una gran importancia.

Otra función principal de la información económica es proporcionar un medio para valorizar el éxito en el uso de los recursos, es una manera de medir la gestión de los administradores.

---

<sup>1</sup> SLOSSE, C. A., **Auditoría**, La Ley (Buenos Aires, 2006).

FOWLER NEWTON, E., **Cuestiones fundamentales de Auditoría**, Macchi (Buenos Aires, 1993).

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución**

**Técnica N° 8. Normas generales de exposición contable**, disponible en <http://www.facpce.org.ar> [mar/13]

Para rendir cuentas de su gestión, los administradores de un ente deben brindar información. La forma más eficaz de brindarla y cumplir con su obligación, es llevar un sistema contable, lo que implica, entre otras cosas, confeccionar Estados Contables, también llamados Estados Financieros. Éstos son la expresión máxima de esa rendición de cuentas, son informes que utilizan los entes para comunicar la situación patrimonial, económica y financiera y los cambios que experimenta la misma a una fecha o periodo determinado.

Estos informes constituyen el producto final del sistema de registros contables y deben ser elaborados de acuerdo a normas contables profesionales vigentes en la República Argentina, en la jurisdicción que corresponda, según el domicilio legal del ente.

El objetivo de los estados financieros es proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha dada y su evolución económica y financiera por el período que abarcan, para facilitar la toma de decisiones. Se considera que la información a ser brindada en los estados financieros debe referirse a los siguientes aspectos del ente emisor:

- Su situación patrimonial a la fecha de dichos estados.
- Un resumen de las causas de los resultados asignables a ese período.
- La evolución de su patrimonio durante el período.
- La evolución de su situación financiera por el mismo período.
- Otros hechos que ayuden a evaluar los montos, momentos e incertidumbres de los futuros flujos de fondos.

Entre los diversos tipos de usuarios de los estados contables, podemos mencionar, organismos privados y públicos, administradores, acreedores, autoridades de fiscalización societaria, autoridades impositivas, potenciales inversores, prestamistas, entidades financieras, proveedores, clientes, empleados, etc. Como vemos, unos son propios del ente y otros ajenos al mismo. Para que todos ellos confíen en la información suministrada en los mencionados estados, es indispensable que la misma sea revisada objetivamente. Este requisito es brindado por el servicio de "auditoría externa" o "encargo de estados contables", que analiza la información para concluir si describe la realidad patrimonial, económica y financiera del ente, brindando una mayor credibilidad a la misma.

La auditoría es el examen de los mismos por parte de un contador público independiente. Implica un proceso en cual el profesional, previo a planificar su tarea a través de la aplicación de procedimientos, logra obtener evidencias válidas y suficientes, que le permiten concluir: opinando o absteniéndose de ello, si los "estados contables" presentan, razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación patrimonial del ente a una fecha determinada, los

resultados de sus operaciones, la evolución del patrimonio neto y las variaciones en el flujo de efectivo por los ejercicios cerrados en determinadas fechas, de acuerdo con normas contables profesionales vigentes en la jurisdicción correspondiente.

Del concepto anterior, de la RT N° 37 "*Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados*" y de normativas que luego mencionaremos, surge que quien realiza la auditoría externa o encargos sobre estados contables debe cumplir con las siguientes condiciones básicas y excluyentes:

- Ser un profesional idóneo.

El único capacitado en esta materia es el Contador Público Nacional matriculado, según la Ley de Ejercicio Profesional N° 20.488.<sup>2</sup>

Debe tener título habilitante y estar matriculado en el Concejo Profesional de Ciencias Económicas de la jurisdicción donde posea domicilio legal el ente auditado. Los títulos habilitantes reconocidos por la Ley de Ejercicio Profesional, N° 20.488, son los expedidos por: las universidades nacionales, universidades provinciales y no estatales, Universidades o instituciones profesionales extranjeras (que acrediten haber cubierto requisitos y conocimientos no inferiores a los impartidos en las universidades nacionales y revalidación por una universidad nacional), escuelas superiores de comercio, antes de la sanción del Decreto ley 5.103/45.

- Ser independiente con respecto al sistema objeto de auditoría.

Cumpliendo este último requisito, aparece la figura del profesional, que, con cierto grado de imparcialidad, neutralidad y objetividad, brinda a los distintos usuarios interesados, un grado razonable, de que la información que producen y transmiten los administradores de un ente se condice con la situación patrimonial, económica y financiera del mismo.

En una primera aproximación podemos decir que el profesional no sólo debe ser independiente, sino también parecer independiente. Es decir, ser realmente imparcial y objetivo y además que el público en general y los usuarios de los estados contables, en particular, no duden de que él cumpla con este presupuesto básico.

La función del auditor de brindar mayor credibilidad, cobra gran importancia y es más útil en la sociedad actual, fuertemente industrializada, con empresas de capital distribuido entre una gran cantidad de accionistas, a quienes les interesa un informe independiente sobre el estado de la gestión del ente, ya que no participan en la conducción del negocio. Los mercados actuales

---

<sup>2</sup> ARGENTINA, **Ley de Ejercicio Profesional N° 20.488/73**, disponible en <http://infoleg.mecon.gov.ar/> [feb/13].

totalmente globalizados, exigen una mayor transparencia y cumplimiento normativo, haciendo que la función del contador público independiente, resulte esencial.

Otra razón por la cual los entes, según corresponda, tienen la necesidad de un informe de auditoría emitido por un profesional independiente, surge de normativas específicas, como las contenidas en la Ley de Sociedades Comerciales, Ley de Cooperativas, y disposiciones del Banco Central de la República Argentina, Comisión Nacional de Valores, Superintendencia de Seguros, Inspección General de Justicia y Auditoría General de la Nación. Éstas, en general, obligan a determinados entes a contar con estados contables auditados por profesionales independientes.

A lo largo de este material pretendemos ofrecer un trabajo que muestre la importancia y relevancia social que la condición de auditor independiente tiene en la auditoría externa o encargo sobre estados contables.

## Objetivos

### General

Conocer e interpretar la normativa argentina que trata el tema de la independencia del auditor de estados contables y su aplicación práctica.

### Específicos

1. Elaborar un concepto de independencia del auditor de estados contables, independencia real y aparente.
2. Citar, analizar, interpretar, comparar e ilustrar con ejemplos actuales, la normativa argentina vigente sobre el tema.
3. Dar a conocer a la sociedad la función social de la auditoría y la correspondencia trascendental que con ello tiene el tema.
4. Prevenir al auditor sobre las consecuencias de la falta de independencia y la responsabilidad generada.
5. Ofrecer un trabajo de investigación a la "cátedra de auditoría" de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Cuyo y a la sociedad en general, para que considere la implicancia de la condición de independencia del auditor de estados contables en base a la normativa argentina vigente que regula el tema.

## **Capítulo I**

### **Independencia del auditor de estados contables. Condición básica para el ejercicio de la auditoría cf. RT 37 FACPCE**

#### **A. Concepto**

En términos generales, la independencia de una persona (o su "no dependencia") es la capacidad que posee para elegir y actuar con libertad, sin estar sujeto a un mando o autoridad exterior.

El sujeto hace uso de esa libertad, cuando decide por sí mismo, frente a las diversas situaciones que se le presentan en su vida. Esas decisiones las toma en base a la moral y sus valores éticos.

Se entiende por moral, al conjunto de las reglas o normas por las que se rige la conducta o el comportamiento de un ser humano en relación a la sociedad, lo cual se diferencia de la ética en que esta última, busca principios absolutos o universales, independientes de la moral de cada cultura.

Con respecto a la independencia del auditor en la auditoría externa o encargo sobre estados contables, la misma, es un requisito exigido por diversas normativas. El fundamento en que éstas se basan, es que los referidos estados sirven para que los administradores de un ente, rindan cuenta de la gestión que realizan sobre un patrimonio. La información contenida en ellos, es responsabilidad del ente emisor, es decir de sus representantes. Para que la misma tenga credibilidad y sea confiable para la toma de decisiones de sus diversos usuarios, debe ser revisada por una persona independiente al ente emisor de estos estados.

El contador público es el profesional capacitado para opinar sobre la razonabilidad de la información contenida en los mismos. De su labor se desprende la conclusión que determina si la preparación de estos estados ha sido realizada conforme a la normativa contable vigente y/u otro sensor.



La normativa argentina establece en carácter de regla general al concepto de independencia, como una condición básica para la revisión de los estados, y menciona presunciones sobre falta de la misma, que no admiten prueba en contrario; pero carece de un concepto explícito sobre qué es ser independiente o de pautas puntuales de actuación que orienten al profesional. Es por eso que traemos a colación la opinión de algunos autores.

Para Carlos Slosse, *"la independencia es la actitud de actuar con integridad y objetividad."*

*La integridad es sinónimo de rectitud, honestidad, confidencialidad, que se relaciona con un elemento de carácter de la personalidad del Contador. Por otro lado la objetividad es sinónimo de imparcialidad. Es actuar libre de elementos subjetivos que impliquen conflictos de intereses".*<sup>3</sup>

Fowler Newton expresa, que *"la independencia es esencial en cualquier auditoría y especialmente en la de estados contables, porque: los informes de los auditores se emiten con el propósito de agregar credibilidad a los estados contables; y sería difícil que el público confiase en la opinión de los auditores si éstos no fueran independientes".*<sup>4</sup>

## **B. Independencia real y aparente**

Esencialmente la independencia real es una cuestión subjetiva y no normativa.

En una primera aproximación podríamos decir que es una cuestión personal e íntima del auditor en relación con su labor.

Éste se desempeña imparcialmente en base a su carácter, ética y responsabilidad profesional.

Tal conducta le permite rechazar las eventuales presiones que puedan restringir su imparcialidad.

La independencia real pertenece a la personalidad del auditor y, por lo tanto se verifica por sus actitudes. Actúa independientemente, cuando las conclusiones de su tarea se basan únicamente en el análisis de los elementos de juicio recolectados objetivamente durante la misma, sin verse influenciado por otros factores que hagan variar su opinión.

---

<sup>3</sup> SLOSSE, C. A., **op. cit.**, pág. 19.

<sup>4</sup> FOWLER NEWTON, E., **op. cit.**, pág. 101.

Por lo tanto, es una condición muy difícil de probar ya que es una cuestión intrínseca de la labor del profesional.

Se podría conceptualizar así: la independencia real pertenece a la personalidad del auditor, y por lo tanto, se conoce por sus actitudes. El auditor debe tener una actitud mental enteramente objetiva, o sea, libre de prejuicios, de manera de obrar con la integridad y ecuanimidad que exige la naturaleza de su función. Tal conducta le permite rechazar las eventuales presiones que puedan restringir su imparcialidad.

Si bien es esencial que el auditor sea realmente independiente con respecto al ente emisor de la información, además es fundamental que lo parezca; siendo reconocido como tal por los usuarios de la información auditada. Esto es así dada la utilidad que le dan los mismos a los informes y el interés público que hay en juego, ya que las apariencias condicionan las conclusiones de quienes los utilizan. Por ello es que la normativa vigente en nuestro país, se encarga de determinar aquellos casos en que el auditor no parece ser independiente. Es decir la normativa se ocupa de la "independencia aparente".

Se podría conceptualizar así: la independencia aparente es la contenida en las normas. Ellas son el resultado de las interpretaciones que hacen otros sobre la independencia. Las normas están dirigidas a regular las situaciones que aparentemente implican inexistencia de independencia, es decir, casos en los cuales se define que el profesional no es independiente aunque de hecho, lo fuera.

Precisamente encontramos mencionados en forma taxativa estos casos en las siguientes normas:

- RT N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).<sup>5</sup>
- Código de ética unificado adoptado por la FACPCE.<sup>6</sup>
- Resolución 400/02 de la Comisión Nacional de Valores.<sup>7</sup>
- Comunicación "A" 5.042/10 del Banco Central de la República Argentina.

---

<sup>5</sup> FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica N° 37. Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados**, disponible en <http://www.facpce.org.ar> [mar/13].

<sup>6</sup> CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE MENDOZA, **Código de Ética Unificado para Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina. Res. N° 204/00**, disponible en <http://www.facpce.org.ar> [feb/13].

<sup>7</sup> ARGENTINA, **Resolución 400/02 de la Comisión Nacional de Valores**, disponible en <http://www.cnv.gob.ar> [feb/13].

- Ley 20.091 de Entidades de Seguro y su control. Resolución 37.130/12 de la Superintendencia de Seguros. <sup>8</sup>
- Ley de Administración Financiera Nacional 24.156. <sup>9</sup>
- Ley de sociedades comerciales 19.550. <sup>10</sup>
- RT N° 15 de la FACPCE. <sup>11</sup>
- Ley de Cooperativas 20.337.
- Ley Sarbanes Oxley.

A modo de conclusión, podemos decir lo siguiente: el auditor no solo debe ser independiente sino también parecerlo. Esto no siempre ocurre, ya que el mismo puede aparentar ser independiente, pero realmente no serlo; o inversamente, ser realmente independiente aunque para las normas incurra en una causal de falta.

El primer caso, está sujeto a la ética que posea el auditor en base a su personalidad, crianza, educación y formación académica. Como esto es íntimo del contador y difícil de probar, en las normas no se ha hecho hincapié en conceptualizarlo o juzgarlo, queda a criterio del profesional apartarse o no del encargo, sin que exista herramienta legal contra esta situación. Lo que queremos expresar es que, si bien no es ético, en la práctica es difícil de medir si el auditor es realmente independiente.

El segundo caso es lo que nunca debería ocurrir, ya que se vería afectado el trabajo del auditor, y por ende en su informe, el grado de credibilidad indispensable para que pueda ser utilizado por la comunidad. Se estaría violando explícitamente una norma profesional, conducta pasible de denuncia y correlativa sanción al contador. El hecho de que las normas se ocupen de la independencia aparente, no es antojadizo, ya que lo que intentan es brindar a los usuarios una herramienta para defender su interés.

---

<sup>8</sup> ARGENTINA, **Ley 20.091/73 de Entidades de Seguro y su control**, disponible en <http://infoleg.mecon.gov.ar/> [feb/13].

<sup>9</sup> ARGENTINA, **Ley 24.156/92 de Administración Financiera Nacional**, disponible en <http://infoleg.mecon.gov.ar/> [feb/13].

<sup>10</sup> ARGENTINA, **Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550/72. Texto ordenado por el Anexo del Decreto N° 841/84 B.O. 30/03/1984 con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo**, disponible en <http://infoleg.mecon.gov.ar/> [feb/13].

<sup>11</sup> FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica N° 15. Normas sobre la actuación del contador publico como sindico societario**, disponible en <http://www.facpce.org.ar> [mar/13].

### **C. Noción sobre el origen de la norma y la organización de la profesión**

La RT N° 37 es la sucesora de la Resolución Técnica N° 7 "Normas de Auditoría" (RT N° 7) y tiende a converger hacia las normas internacionales. Fue adoptada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza a través de la Resolución N°1.865 en septiembre 2013, aplicable a los encargos presentados a partir del año 2014.

A nivel internacional, la International Federation of Accountants, IFAC, nace en el año 1977, y es el organismo profesional contable por excelencia a nivel mundial. Se compone de cuatro comités que desarrollan un extenso plan de trabajo en la elaboración de estándares internacionales en sus áreas específicas. El Comité de Auditoría - IAASB (emisor de las Normas Internacionales de Auditoría – NIAs), el Comité de Ética – IESBA (emisor del Código de Ética Internacional para Contadores Profesionales), el Comité de Educación - IAESB (emisor de los Pronunciamientos Internacionales de Educación), y el Comité del Sector Público – IPSASB (emisor de Normas Internacionales del Sector Público).

El proceso de convergencia de las normas contables argentinas hacia las normas internacionales, es a causa de que la FACPCE es miembro de la IFAC.

En nuestro país, la profesión de contador público está organizada en consejos profesionales, los cuales son nucleados por la FACPCE organismo público no estatal. Este cuerpo agrupa a los 24 consejos de todo el país representando a los matriculados en Ciencias Económicas. Entre sus funciones, se encarga de realizar estudios e investigaciones sobre aspectos técnicos y científicos de la profesión, dictando normas técnico-profesionales de aplicación general en el ejercicio de la misma.

Las normas dictadas por ella, son de aplicación obligatoria para los profesionales, una vez que el Consejo donde éstos se encuentren matriculados, dicte una resolución adoptándolas.

El Centro de Estudios Científicos y Técnicos- CECYT, es uno de los órganos técnicos componentes de la federación, cuyas funciones generales son las de investigación y consulta.

El Centro Emisor de Normas Contables y de Auditoría- CENCYA, también depende del órgano de gobierno de la FACPCE, y está encargado de desarrollar y difundir las normas emitidas por este órgano.

Con el cambio de siglo, aproximadamente desde el año 2003, luego de que la FACPCE decidiera alinearse con las normas internacionales de auditoría, de revisión, encargos de aseguramiento y servicios relacionados, los organismos argentinos legislativos, competentes en

nuestra profesión, comenzaron un proyecto tendiente adoptar las mismas. Incluyendo nuevas normas y armonizando las ya existentes con los principios internacionales.

Luego de varios años de discusiones, estudios y análisis del CENCYA, la Junta de Gobierno de la FACPCE, el 22 de marzo de 2013 convirtió el Proyecto 28 en la RT N°37, "Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados"(en adelante RT N° 37), derogando la RT N°7 "Normas de auditoria" y la interpretación N° 5, "El informe del auditor sobre cifras e información presentada a efectos comparativos".

Este proyecto 28, había sido publicado por la FACPCE en junio de 2012, con la intención de adecuar la RT N°7 vigente a las normas internacionales, manteniendo las características principales de la primera. Previo a ser sometido a un período de consulta, que finalizó el 02 de noviembre de 2012, el proyecto 28 "revisado" había sido puesto a disposición de los Consejos profesionales de Ciencias Económicas para que realizaran sus comentarios.

Contemporáneamente, junto con la puesta a disposición del mismo y en línea con esta corriente de converger hacia las normas internacionales, en noviembre del mismo año, la Junta de Gobierno aprobó las siguientes resoluciones técnicas:

- 1) Resolución Técnica 32, "Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB de la IFAC" <sup>12</sup>
- 2) Resolución Técnica 33, "Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Revisión del IAASB de la IFAC". <sup>13</sup>
- 3) Resolución Técnica 34, "Adopción de las Normas Internacionales de Control de Calidad y Normas sobre Independencia". <sup>14</sup>
- 4) Resolución Técnica 35, "Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASB de la IFAC". <sup>15</sup>

---

<sup>12</sup> FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica N° 32. Adopción de las normas internacionales de auditoria del IAASB de la IFAC**, disponible en <http://www.facpce.org.ar> [mar/13].

<sup>13</sup> FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica N° 33. Adopción de las normas internacionales de encargos de revisión del IAASB de la IFAC**, disponible en <http://www.facpce.org.ar> [mar/13].

<sup>14</sup> FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica N° 34. Adopción de las normas internacionales de control de calidad y normas sobre independencia**, disponible en <http://www.facpce.org.ar> [mar/13].

<sup>15</sup> FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica N° 35. Adopción de las normas internacionales de encargos de aseguramiento y servicios relacionados del IAASB de la IFAC**, disponible en <http://www.facpce.org.ar> [mar/13].

Como las mismas prevén servicios no contemplados o con tratamiento distinto al dado por la RT N° 7, fue necesario adecuarla, dando lugar a la adopción de la RT N° 37, en septiembre de 2013.

Las modificaciones introducidas por la RT N° 37 tienen como objetivo:

- a) Incorporar diversos tipos de encargos de aseguramiento y servicios relacionados previstos en las normas internacionales que no estaban específicamente contemplados en la RT N° 7.
- b) Lograr congruencia entre un informe de auditoría emitido de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y la RT N° 7, adaptando su estructura y contenido del previsto en las normas argentinas al indicado por las normas internacionales.
- c) Modificar la estructura de la RT N° 7 para regular en capítulos separados a cada uno de los distintos tipos de encargos de aseguramiento y servicios relacionados, efectuando también agregados y cambios en la redacción de las normas referidas a la auditoría externa y los encargos de revisión.

#### **D. Falta de independencia: Concepto general**

Los requisitos para que exista auditoría son: la idoneidad del revisor, el sistema objeto de revisión, el parámetro a utilizar y la independencia del revisor con respecto al sistema.

Para cualquier tipo de revisión que se lleve a cabo, sea ésta en el campo de la medicina, la ingeniería, el medio ambiente, los sistemas, las finanzas, la contabilidad etc., la condición de independencia del revisor no debe estar ausente. De esta manera lo mencionaba la RT N°7, en su apartado: "Normas de auditoría en general" cuando soslayaba que "El auditor debe tener independencia con relación al sistema objeto de auditoría". Aquí la RT N°7 estaba haciendo referencia a la independencia real.<sup>16</sup>

Este apartado, no está presente explícitamente en la RT N°37, pero como norma sucesora de aquella, debemos considerarlo. En general, en los distintos tipos de auditorías cambiarán los parámetros, los sistemas u objetos a revisar, la profesión o idoneidad del auditor, pero la condición de independiente siempre debe estar presente. Seguramente cada una de ellas está regulada con normativas propias que determinarán en cuáles situaciones no es respetada esta condición. En ellas vemos reflejado el concepto de independencia aparente.

---

<sup>16</sup> FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica N° 7/08. Normas de auditoría**, disponible en <http://www.facpce.org.ar> [mar/13].

En el próximo punto de nuestro trabajo, hacemos hincapié, en las normas vigentes que atañen particularmente a la auditoría sobre estados contables.

## **E. Falta de independencia: casuística, interpretación y ejemplos**

En el capítulo anterior, intentamos contrastar las diferencias que los conceptos de "independencia real" e "independencia aparente" representan. En este punto de nuestro trabajo, tenemos por objetivo conocer y explicar los distintos casos que la RT N° 37 considera que afectan a la independencia aparente y además exponer las mínimas diferencias que posee con respecto a la RT N° 7 derogada por la anterior.

La RT N° 37, considera que el contador no es independiente en los siguientes casos: <sup>17</sup>

*A. Cuando estuviera en relación de dependencia con respecto al ente cuya información es objeto del encargo o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.*

*No se considera que existe relación de dependencia cuando el contador tiene a su cargo el registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables o informaciones son objeto del encargo.*

En este punto la norma nos está señalando, que aquel contador que trabaja en relación de dependencia, es decir, que cobra un salario por su labor y está subordinado a una autoridad que organiza el trabajo e imparte decisiones, no debería efectuar una revisión de la información del ente del cual depende, ni tampoco de aquellos que estén vinculados económicamente a aquél. El motivo es más que claro, el contador no debería revisar tareas que él mismo elaboró, en un contexto de dependencia económica y laboral.

El aspecto temporal también está denotado por la Norma, ya que la falta de independencia no afecta sólo al momento de la revisión de la información sino también al período al que se refiere la misma.

Un ejemplo de este punto de la norma, podría darse cuando un contador que trabaja en relación de dependencia, en el sector contaduría de una empresa, realizando tareas varias

---

<sup>17</sup> FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica N° 37...op. cit.**

relacionadas con su profesión, efectúa la revisión de la información de esa misma empresa, de la cual recibe un salario. Por más que llegara a tener independencia real, no brindaría credibilidad.

La norma se flexibiliza cuando considera que hay algunas tareas que el contador podría llevar a cabo, sin importar que también preste servicios de revisión al ente. Para que esto sea posible hay dos condiciones que no deben faltar. Una es que el contador reciba honorarios por la prestación de sus servicios adicionales en lugar de una remuneración. Esto significa que no está en relación de dependencia respecto del ente. La otra se refiere a que esos servicios adicionales que el contador preste, no conlleve la toma de decisiones, ya que de las mismas se deben ocupar los responsables del ente, sean éstos sus administradores, directores o gerentes. Los servicios adicionales de los que estamos hablando podrían tratarse de: asesoramiento impositivo, previsional, contable, tareas de consultoría y toda aquella que no implique toma de decisiones por parte del contador.

Nos resulta interesante agregar, que el ejercicio de la labor del contador en una auditoría, es compatible con la función de síndico en un mismo ente. Esto es así porque el síndico tiene asignadas, por la Ley de Sociedades Comerciales, funciones de control y no de gestión. Las mismas son llevadas a cabo a efectos de una fiscalización interna, que la Ley considera obligatoria para algunas sociedades y optativa para otras. El síndico, para el cumplimiento de estas funciones, aplica procedimientos previstos para las auditorías, teniendo en cuenta la Resolución Técnica N°15, emitiendo una opinión sobre los estados contables.

No ocurre lo mismo cuando el contador participa en el Consejo de Vigilancia del ente sometido al encargo. Como este organismo tiene entre sus funciones la asignación del contador para efectuar la revisión, éste no debería participar en su propia elección.

La RT N° 7, no fue modificada por el texto de la nueva Norma, con respecto a este punto en particular.

*B. Cuando fuera cónyuge o equivalente, o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquél.*<sup>18</sup>

Los lazos sanguíneos o de afinidad comprobados, afectan la credibilidad que los usuarios de la información puedan llegar a tener respecto del contador. Este criterio, compartido también por la Ley de Sociedades Comerciales para el ejercicio de la Sindicatura, determina que

---

<sup>18</sup> FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica N° 7... op. cit.**



no podrán realizar revisiones, aquellos contadores que mantengan con los directores, propietarios, gerentes generales o administradores, relaciones de parentesco.

Para los parentescos en línea recta, la norma no da límites, es decir que recorre toda la línea, en orden ascendente y descendente: hijos, nietos, bisnietos, tataranietos, padres, abuelos, bisabuelos, tatarabuelos, etc.

Sí lo hace con los parentescos:

- Sanguíneos en línea colateral recorriendo la línea del primero hasta el cuarto grado inclusive: hermanos, sobrinos, sobrinos nietos, tíos, primos hermanos, y tíos abuelos.
- Por afinidad, hasta el segundo grado inclusive: cuñados, suegros, abuelos políticos, nietos políticos, yernos y nueras.

Para este caso de falta de independencia, el aspecto temporal no rige. Es claro para los parentescos de sangre, pues duran de por vida. Pero para el caso de los cónyuges o parientes por afinidad, lazo que surge en función del primero, una sentencia de divorcio, permite al contador efectuar una revisión. Si tenemos en cuenta lo que la norma determina textualmente, no habría inconveniente alguno, en que sujetos divorciados participen en la revisión de la información de un ente donde su ex cónyuge fuese director, propietario, gerente general o administrador. Si se atiende al espíritu de la ley, lo que se persigue es la credibilidad de los usuarios de la información, dirimiendo situaciones donde la misma podría verse afectada y ésta podría configurar una de esas situaciones. Nuestra postura ante esta disyuntiva, es la de interpretar textualmente la norma, entendiendo que el contador es independiente en este caso planteado, y utilizando la misma como argumento ante una posible denuncia.

La RT N°37 agregó, en este caso de falta de independencia, a la relación de concubinato, incorporando la expresión "o equivalente" al cónyuge. La misma no era tratada por la norma derogada. Nos parece un atinado avance normativo, para estar en línea con la legislación civil, la cual tiende a equiparar los derechos de éstos con los que surgen del matrimonio. Además era una mejora necesaria atendiendo al interés de los usuarios, por la falta de credibilidad que implicaba esta situación.

Un ejemplo de este punto de la norma. La contadora "A" no podría realizar la revisión de los estados contables del ente "X", donde el abuelo de su esposo es accionista.

*C. Cuando fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya información es objeto del encargo, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.*

*No existe falta de independencia cuando el contador fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones, mutuales u otras organizaciones de bien público) o de sociedades cooperativas, cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquéllas.<sup>19</sup>*

En el caso A destacamos que una de las condiciones para que el contador pudiera llevar a cabo una revisión en forma paralela a otras tareas, era que éstas no significaran tomar decisiones. En el caso B se plasmó el escenario en que el auditor, tenía relaciones parentales con personas que tomaban decisiones en el ente cuya información era objeto de revisión.

Para este caso en particular, al que hace mención la norma, se muestra el caso más extremo de falta de independencia: por identidad de intereses. La toma de decisiones y la revisión van de la mano del mismo sujeto. Cada decisión, tomada por los responsables de un ente, se ve reflejada en su información, la cual es objeto de examen. Por ello, es lógico pensar que el contador podría verse tentado a pasar por alto ciertos hechos, cuando el que ha tomado las decisiones con respecto a ellos, ha sido él mismo.

Sin embargo, la norma plantea excepciones a la situación anteriormente comentada. Y ésta se presenta cuando el contador fuere socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones, mutuales u otras organizaciones de bien público) o de sociedades cooperativas. En el primer caso encuentra su fundamento en que la ausencia de fines lucrativos coloca al contador en una situación que no generaría conflictos de intereses. Y puntualmente para sociedades cooperativas y mutualidades, esta excepción permite sortear los inconvenientes que plantean las normas legales, que requieren que los síndicos de las mismas sean asociados de esos entes.

En este punto de la norma también es de aplicación el aspecto temporal.

Este caso de falta de independencia, tratado por la RT N°37, no formula ningún tipo de modificación a la norma derogada.

Un ejemplo de este punto de la norma. El contador "C" fue accionista de la empresa "X" hasta el 22/04/2012. En el año 2013 es contratado para realizar el encargo de los estados contables correspondientes al ejercicio 2012 de la empresa "W", la cual comparte directores con "X". El contador no es independiente, incurriendo en la causal de falta de independencia explicada en este punto.

*D. Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya información es objeto del encargo o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o los*

---

<sup>19</sup> FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica N° 37...op. cit.**

*hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.*<sup>20</sup>

Ni la norma actual, ni la derogada determinan qué debe entenderse por "intereses significativos".

A nuestro parecer se trata de cierta vinculación comercial que podría mantener el contador con el ente, cuya información es objeto del encargo. Esa vinculación podría estar dada por distintos tipos de negocios, como por ejemplo; el contador como principal acreedor o proveedor del ente. Donde nos encontraríamos con un conflicto de intereses, pues podría darse que el contador se tropiece con la presión de brindar un informe positivo, para poder mantener la relación con el ente.

Un ejemplo de este punto de la norma. El Contador "D" es propietario de una empresa cuya actividad es la venta de insumos agrícolas y además posee un estudio contable que se dedica a distintas tareas, entre ellas las revisiones de estados contables. La empresa "X", es su único cliente. El Contador "D", no sería independiente si el cliente lo contratara para realizar una revisión de su información.

*E. Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea.*

*F. Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del período u otra variable a que se refieren los estados contables u otra materia objeto del encargo.*

*No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del ente.*<sup>21</sup>

En estos dos últimos casos de falta de independencia que determina la norma vigente, se pretende que el contador no vulnere su independencia procurando brindar resultados favorables al ente, con el afán de mejorar sus honorarios.

La RT N° 37 agrega al texto de la norma derogada, que la remuneración pueda pactarse sobre la base de otras variables, y no únicamente sobre el resultado del período, como lo hacía la RT N° 7.

---

<sup>20</sup> **Ibídem.**

<sup>21</sup> **Ibídem.**

## F. Vinculación económica

Como hemos podido advertir, los casos A, B, C y D tratados en el punto anterior, nos hablan de vinculación económica. Previo a explicar lo que la norma vigente expone sobre este concepto, aplicable a los casos de falta de independencia, traemos a colación lo que Fowler Newton señala cuando se refiere a "cliente" de un encargo. Este autor, considera que el cliente de un encargo no es sólo el emisor de la información sujeta a revisión, sino también, todos los entes del grupo económico en el que éste forma parte. Es decir que con este concepto de cliente, se aproxima a lo que la norma considera cuando habla de vinculación económica.

La Resolución Técnica N°37 la define de la siguiente manera: <sup>22</sup>

*Vinculación Económica: Se entiende por entes (personas, entidades, o grupos de entidades) económicamente vinculados a aquellos que, a pesar de ser jurídicamente independientes, reúnan algunas de las siguientes condiciones:*

a. *Cuando tuvieran vinculación significativa de capitales.*

*Esta situación se da en los casos que prescribe el art. 33 de la Ley de Sociedades Comerciales. El mismo determina que hay vinculación económica cuando un ente posee tal participación en otro, que le permite formar la voluntad social de dicho ente y a su vez ejercer una influencia dominante sobre el mismo.*

b. *Cuando tuvieran, en general, los mismos directores, socios o accionistas.*

c. *Cuando se trate de entes que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una organización económica única.*

Este caso se presenta, cuando un ente, por distintas razones económicas o contractuales, a pesar de no tener participación en otro, conduce la operatoria de este último.

## G. Alcance de las incompatibilidades

Las incompatibilidades a que se refiere este punto, son los distintos casos en que la norma considera que hay ausencia de independencia, los que ya hemos analizado previamente. Ahora bien, se podría pensar que al momento de tomar un encargo, el único sujeto que estaría bajo la lupa de la independencia, sería el contador firmante del informe. Pero esto no es así, la

---

<sup>22</sup> **Ibidem.**

norma ha previsto que el análisis de esta condición debe hacerse extensiva a todos los miembros del equipo de trabajo, y a todos los socios, cuando se trate de un estudio de contadores.

A continuación, transcribimos lo que la Resolución Técnica N°37 reseña, con respecto al tema en cuestión y en la cual no encontramos diferencias con respecto a la norma derogada.

*"Los requisitos de independencia son de aplicación tanto para el contador que emite su informe, como para todos los integrantes del equipo de trabajo que intervienen en ese encargo, ya fueran éstos profesionales en ciencias económicas, profesionales en otras disciplinas o no profesionales.*

*En el caso de sociedades de profesionales, las incompatibilidades determinadas anteriormente se extienden a todos los socios o asociados del contador público".*<sup>23</sup>

Creemos que debería ser el responsable del encargo, el que procure algún procedimiento para analizar la independencia de sus colaboradores. En principio educando a los mismos con respecto al tema, como también solicitando información personal pertinente, en función de verificar la compatibilidad de cada uno de ellos. Este compromiso debería asumirse con cada revisión a realizar.

## **H. Otras disposiciones aplicables**

*El análisis de la condición de independiente debe ser considerado conjuntamente con las disposiciones que en esta materia prescriben las normas legales y reglamentarias aplicables al tipo de encargo y al Código de ética correspondiente, aplicándose en cada caso la disposición más restrictiva.*<sup>24</sup>

Este apartado fue agregado por la RT N°37, introduciendo otra modificación en la norma derogada. Éste prevé que al momento de analizar la condición de independencia, se deben considerar el resto de las normativas legales que tratan el tema, aplicando la más específica.

Este agregado incorporado por la mencionada resolución, es de trascendental importancia, ya que transforma al código de ética en una norma profesional.

---

<sup>23</sup> **Ibídem.**

<sup>24</sup> **Ibídem.**

## **Capítulo II**

### **Independencia del auditor según el Código de Ética unificado de la República Argentina. Noción sobre normas que regulan el tema, dictadas por otros organismos de control**

#### **A. Noción sobre el origen de la norma y organización de la profesión <sup>25</sup>**

Como ya mencionamos, la FACPCE que agrupa a los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de todo el país, y representa a los matriculados de, entre otras, la profesión de Contador Público Nacional, posee comisiones de investigación y emisión de normas, una de ellas es la Comisión de Ética, responsable de la elaboración de normas en cuestiones de ética, en el desempeño de la profesión.

El CPCE de Mendoza, es una entidad de derecho público, no estatal, con independencia de los poderes del Estado, que nuclea a los matriculados de la provincia. En virtud de la legislación nacional (Ley n° 20.488) y provincial (Ley n° 5.051 y sus modificaciones), reglamenta y ordena el ejercicio de las profesiones de las Ciencias Económicas, habilitando la matrícula de Contador Público. Sus objetivos principales se refieren al control de la matrícula y del recto ejercicio de la profesión. Es decir, el control de la aplicación de las normas del Código de Ética que rigen el ejercicio profesional de las Ciencias Económicas. Posee un órgano que es el Tribunal de ética, que como detallaremos más adelante, se encarga de aplicar las sanciones correspondientes, ante denuncias por falta de independencia.

Por Resolución 204/2000, la FACPCE aprobó el Código de Ética Unificado para Profesionales en Ciencias Económicas y recomendó a los Consejos Profesionales adheridos, su adopción.

---

<sup>25</sup> CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE MENDOZA, *Código de Ética... op. cit.*

El proyecto del Código de Ética, fue elaborado por la Comisión Ética de la FACPCE, consensuado y redactado entre todos los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas del país, y basado en el código de la Capital Federal.

El objetivo fue ordenar y homogeneizar el conjunto de principios y normas de los que se deducen la estructura de comportamiento ético de la profesión.

La elaboración del mismo, se llevó a cabo compatibilizando los distintos intereses, contemplando las particulares características de cada una de las jurisdicciones y considerando la necesidad de un marco básico armonizado, por cuanto la ética reconoce valores universales.

Con el dictado del mismo se logró una norma nacional que constituye la base sobre la que se sustenta el sistema ético de los profesionales en Ciencias Económicas en el país.

En consecuencia de ello, el CPCE de Mendoza, por Resolución 1.350/2001 lo adoptó, en forma conjunta con las Normas de Organización y Procedimiento del Tribunal de Ética. Esta normativa es la que actualmente rige el desempeño profesional del Contador y comenzó su vigencia en nuestra provincia el día 01 de enero de 2002, derogando el Código de Ética vigente desde el año 1950.

Cabe mencionar que la postura indicada en el párrafo anterior, no rige en todas las jurisdicciones del país. En cuanto a la normativa ética, existe un disenso, lo cual implica la coexistencia de consejos que han adoptado como norma ética obligatoria el Código de Ética Unificado de la FACPCE, incorporando o no modificaciones al mismo; y consejos profesionales que no lo han adoptado, y mantienen como norma ética obligatoria su código original.

### **Normativa Ética Internacional**

Con respecto a la situación de la normativa vigente sobre la ética profesional, en el marco de la creciente convergencia hacia la normativa contable y de auditoría internacional, la FACPCE, aún no adopta el "Código de Ética para Contadores Profesionales" de la IFAC.

El enfoque de ambos códigos, el argentino y el internacional, es totalmente distinto para abordar las cuestiones éticas.

El Código Internacional de la IFAC utiliza una metodología inductiva, enumerando un extenso listado de casos particulares y sus respectivas salvaguardas. Es decir, del análisis de las disposiciones prácticas, se inducen principios generales.

Por su parte, el Código Unificado FACPCE utiliza una metodología inversa, deductiva, privilegiando el establecimiento de principios rectores de los cuáles por interpretación se desprendería la aplicación a situaciones concretas. Tal como lo indica su preámbulo "*es un*

*conjunto homogéneo y ordenado de principios y normas de los que se deducen prácticas éticamente obligatorias".*<sup>26</sup>

Puntualmente con respecto a la independencia, en el Código Argentino encontramos definido el concepto de la misma, complementándose con un listado genérico de situaciones en las cuales se carece de la condición del contador.

Mientras que en el código internacional, en general, se hace mención a una vasta enumeración de casuística particular de lo que constituye falta de independencia.

Si bien la FACPCE es miembro de la IFAC, la primera no está obligada a adoptar el Código de Ética Internacional para Contadores Profesionales. Esto es así, ya que lo exigido, según Declaraciones de Obligaciones de los Miembros (DOMs – *Statements of Membership Obligations*), es que los organismos miembros no debieran aplicar normas menos exigentes de las que surgen del Código internacional.

A nuestro entender el código argentino, al brindar reglas generales, es mucho más abarcativo, contemplando mayor cantidad de situaciones específicas que de su interpretación pueden surgir. Por el contrario, el código internacional es más limitado y preciso, sin dar posibilidad de respuesta a situaciones no previstas en él. Esto implica que pueden existir situaciones no previstas en el código internacional, que puedan ser interpretadas como faltas de independencia a la luz del código nacional, convirtiendo a este último en la norma más rigurosa.

Lo concluido en el párrafo anterior, es de aplicación y también tiene mucha relevancia ante el hecho de que a nivel internacional, la IAASB, ha otorgado al Código Internacional la mayor jerarquía entre sus normas de auditoría.

En línea con la conclusión vertida anteriormente y considerando que la FACPCE a través de su RT N°37 converge hacia las normas internacionales de auditoría y las mismas están en un menor grado de jerarquía que el código de ética internacional; surge la obligación de que las disposiciones sobre independencia de la resolución técnica vigente, no se opongan y sean más restrictivas.

Con la antigua RT N°7, esto no se cumplía, ya que la misma no brindaba principios generales y su casuística era mucho más acotada que la contenida en el código internacional.

Con la adopción de la RT N°37 se brinda solución a este planteo, ya que la nueva norma en el apartado "Otras disposiciones aplicables" remite al código de ética, el cual reiteramos es más riguroso que el internacional.

---

<sup>26</sup> **Ibidem.**



## B. Concepto de independencia <sup>27</sup>

El código ética, dentro de la normativa vigente, es el que brinda mayor información sobre lo que implica ser independiente. Brinda principios teóricos, orienta al lector sobre las cualidades y apariencia que posee un sujeto independiente. A diferencia de la restante normativa, la que en general, sólo menciona a la independencia como condición básica frente a un encargo, y enumera situaciones particulares de carencia de la misma. Sin indicar características o condiciones positivas que hacen a la independencia.

A continuación transcribimos lo expresado en el artículo 39 del código:

*El profesional debe tener independencia con relación al ente que se refiere la información, dictamen o certificación, a fin de lograr imparcialidad, objetividad y veracidad en sus juicios.*

*Además de ser independiente, debe ser reconocido como tal por quienes contraten sus servicios.*

*Las cualidades fundamentales inherentes a la independencia son las siguientes:*

- *Conducta. La conducta debe ser tal que no permita que se exponga a presiones que lo obliguen a aceptar o silenciar hechos que alterarían la corrección de su informe.*
- *Ecuanimidad. La actitud debe ser totalmente libre de prejuicios. Debe colocarse en una posición imparcial respecto al cliente, a sus directivos y accionistas. La misma posición cabe frente a terceros, sean éstos deudores, acreedores o el mismo Estado. El enfoque libre y ecuánime se logra cuando se adopta una posición de total independencia mental.<sup>28</sup>*

Podemos observar, que el código, se refiere tanto a independencia aparente como real. El contador que lleva a cabo un encargo, debe ser "mentalmente" independiente, ser objetivo, neutro y sin prejuicios; y además parecerlo, no encuadrando en los casos de falta de independencia mencionados en el código, no estando ligado de alguna forma a las personas relacionadas al ente titular de los estados contables.

También menciona que las cualidades de un sujeto independiente son conducta y ecuanimidad. Entendiéndose por la primera, que el contador voluntariamente se aparte de situaciones no propias a la labor del encargo, que lo fuercen a cambiar su opinión sobre los estados contables del ente.

---

<sup>27</sup> **Ibídem.**

<sup>28</sup> **Ibídem**, art. 39.

Ecuanimidad, se relaciona con la actitud imparcial del contador. Estar libre de prejuicios, positivos o negativos, respecto del cliente y sus allegados, ya sea su personal o sujetos con quien éste se relacione comercialmente.

Es decir estar en una posición neutra en su labor, que le permita planificar su tarea, definir un enfoque, aplicar los procedimientos que estime pertinentes y obtener conclusiones basadas en ellos, independientemente de quien sea el sujeto titular de los estados contables.

### **C. Falta de Independencia: casuística, interpretación y ejemplos**

A continuación transcribiremos el artículo 40 del código, donde se puntualizan las situaciones que se consideran falta de independencia. Teniendo en cuenta las similitudes con la RT N°37, y complementando con lo expuesto sobre la misma, intentaremos explicar la casuística del código.

*Para el profesional constituyen falta de independencia, real o aparente, la emisión de informes, dictámenes o certificaciones, destinados a terceros o a hacer fe pública, en las siguientes situaciones:*

*Relación de dependencia:*

*Cuando estuvieren en relación de dependencia con respecto al ente cuya información es objeto de su actuación profesional o con respecto a los entes que estuvieren vinculados económicamente a aquél sobre el cual verse el trabajo, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de su actuación.<sup>29</sup>*

Cuando el contador que lleva a cabo el trabajo, es simultáneamente empleado del cliente, es uno de los casos que Fowler Newton clasifica como de "dependencia económica", es la máxima expresión de incompatibilidad; ya que normalmente implica que la remuneración percibida sea su fuente única o principal de ingresos .

El contexto en el que se desenvolvería el contador empleado del ente, estaría sujeto a una multiplicidad de presiones y prejuicios que no permitirían que la conducta del contador sea ecuánime.

Si por ejemplo, el contador "X" fue empleado del área de recursos humanos de Controlada S.A., hasta el 02/01/2012, no podría realizar el encargo de Controlante S.A.(vinculada a Controlada S.A.) por los estados contables cerrados al 31/12/2011.

*Relación de parentesco:*

---

<sup>29</sup> **Ibíd.**, art. 40.

*b) Cuando fuera cónyuge o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, socios, accionistas, directores, gerentes o administradores del ente cuya información es objeto de actuación profesional, o de los entes vinculados económicamente a aquél sobre el cual verse el trabajo.*

*No constituye falta de independencia cuando el parentesco sea con socios o asociados de entidades civiles sin fines de lucro o de sociedades cooperativas cuya información es objeto de su actuación profesional: o de socios o accionistas cuando la participación no sea significativa con relación al patrimonio del ente o de dichos socios o accionistas.<sup>30</sup>*

Complementando lo ya explicado en el capítulo de la RT n°37, cabe agregar que esta causal surge por la obvia razón, de que el público en general, perdería la credibilidad del trabajo realizado por un profesional que tiene relación de parentesco, con los propietarios o administradores del ente sobre el cual versa el trabajo.

Es lo que Fowler Newton califica como "lazos afectivos", y ya que los mismos no son susceptibles de medición, la normativa vigente aplica un criterio reglamentarista, presumiendo como falta de independencia, determinadas relaciones familiares, consanguíneas o afines y según el grado. No se incluyen otros casos, como amistad o relaciones amorosas, ya que son difíciles de codificar.

*Propiedad, asociación o responsabilidad de conducción:*

*c) Cuando fuera propietario, socio, accionista, asociado, director o administrador del ente cuya información es objeto de su actuación profesional o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél sobre el cual verse el trabajo, o lo hubiera sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de su actuación profesional.*

*Constituye falta de independencia cuando el profesional fuera socio - en otra entidad - del propietario, socio, accionista, directivo o administrador del ente sobre el cual verse el trabajo.*

*No existe falta de independencia cuando el profesional fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones, mutuales, u otra organización de bien público) o de sociedades cooperativas cuya información es objeto de su actuación profesional o de entes económicamente vinculados a aquel sobre el cual verse el trabajo.*

*No afecta la independencia cuando fuere socio o accionista con una participación no significativa con relación al patrimonio del ente o del suyo propio.<sup>31</sup>*

---

<sup>30</sup> **Ibídem.**

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica N° 21. Normas contables profesionales: Valor patrimonial proporcional - Consolidación de estados contables- Información a exponer sobre partes relacionadas**, disponible en <http://www.facpce.org.ar> [mar/13].

<sup>31</sup> **Ibídem.**

Como ya mencionamos, éste sería el caso extremo de falta de independencia: el auditor propietario del ente emisor de la información (entendiéndose a los directores y administradores como representantes de los propietarios). En caso de que esto suceda, se estaría violando la principal regla del control por oposición de intereses: quien realiza un trabajo debe ser distinto de quien lo controla.

Esta causal de falta de independencia, se basa en una interpretación crítica y escéptica del pensamiento de los usuarios: nadie podría confiar en la revisión que efectúa una persona sobre su propio trabajo. Se perdería la objetividad pregonada en el artículo 39 del código.

Por último, con respecto a la excepción de la significatividad o no, para determinar la misma se podría tomar como referencia el criterio establecido en las siguientes normas:

- *Resolución Técnica N° 21 "Valor patrimonial proporcional –Consolidación de Estados contables -información a exponer sobre partes relacionadas".*

*Control:*

*Es el poder de definir y dirigir las políticas operativas y financieras de una empresa. A los fines de esta norma existe control cuando:*

*La empresa inversora posee una participación por cualquier título que otorgue los votos necesarios para formar la voluntad social en las reuniones sociales o asambleas ordinarias (Artículo 33, inciso 1 °, de la Ley de Sociedades Comerciales). Se considera que contar con los votos necesarios para formar la voluntad social implica poseer más del 50% de los votos posibles, en forma directa o indirecta a través de controladas, a la fecha de cierre del ejercicio o período intermedio de la empresa controlante;*

*La empresa inversora posee la mitad o menos de los votos necesarios para formar la voluntad social pero, en virtud de acuerdos escritos con otros accionistas, tiene poder sobre la mayoría de los derechos de voto de las acciones para:*

- *definir y dirigir las políticas operativas y financieras de la emisora, y*
- *nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del Directorio.*

*Una empresa puede poseer ciertos derechos sobre acciones, opciones de compra de acciones, instrumentos de deuda o capital convertibles en acciones ordinarias, u otros instrumentos similares que, si se ejercieran o convirtiesen, podrían otorgarle a la empresa poder de voto adicional o reducir el poder de voto relativo de algún tercero respecto de las políticas operativas y financieras de otra empresa (derechos de voto potenciales). La existencia y el efecto de derechos de voto potenciales en poder de terceros que pueden ser actualmente ejercidos o convertidos deben tomarse en cuenta al evaluar si una empresa tiene control sobre las decisiones de política operativa y financiera de la emisora.*

*Control conjunto:*

*Existe cuando la totalidad de los socios o los que posean la mayoría de votos, en virtud de acuerdos escritos, han resuelto compartir el poder de definir y dirigir las políticas operativas y financieras de una empresa. Se entiende que un socio ejerce el control conjunto en un ente, con otro u otros, cuando las decisiones mencionadas requieran su expreso acuerdo.*

*Las pautas indicadas en la definición de control exclusivo, son también aplicables en los casos de control conjunto.*

*Influencia significativa:*

*Es el poder de intervenir en las decisiones de políticas operativas y financieras de una empresa, sin llegar a controlarlas.*

*Se presume que la empresa inversora ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente a través de sus controladas, el 20% ó más de los derechos de voto de la empresa emisora, salvo que la empresa inversora pueda demostrar claramente la inexistencia de tal influencia. A la inversa, se presume que la empresa inversora no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente a través de sus controladas, menos del 20% de los derechos de voto de la empresa emisora, salvo que la empresa inversora pueda demostrar la existencia de dicha influencia. El control por parte de otro inversor, no impide necesariamente que un determinado inversor pueda ejercer influencia significativa.*

*Usualmente, la influencia significativa por parte de una empresa inversora se pone en evidencia por una o varias de las siguientes vías:*

- a) la posesión por parte de la empresa inversora de una porción tal del capital de la empresa emisora que le otorgue los votos necesarios para influir en la aprobación de sus estados contables y la distribución de utilidades;*
- b) la representación de la empresa inversora en el directorio u órganos administrativos superiores de la empresa emisora;*
- c) la participación de la empresa inversora en la fijación de las políticas operativas y financieras de la empresa emisora;*
- d) la existencia de operaciones importantes entre la empresa inversora y la empresa emisora (por' ejemplo, ser el único proveedor o cliente o el más importante con una diferencia significativa con el resto);*
- e) el intercambio de personal directivo entre la empresa inversora y la empresa emisora;*
- f) la dependencia técnica de la empresa emisora respecto de la inversora;*
- g) tener acceso privilegiado a la información sobre la gestión de la emisora.*

*Al practicar la evaluación de la existencia o no de la influencia significativa debe también tenerse en cuenta:*

*La forma en que está distribuido el resto del capital de la empresa emisora (mayor o menor concentración en manos de otros inversores).*

*La existencia de acuerdos o situaciones que pudieran otorgar la dirección a algún grupo minoritario.*

*Que una empresa puede poseer ciertos derechos sobre acciones, opciones de compra de acciones, instrumentos de deuda o capital convertibles en acciones ordinarias, u otros instrumentos similares que, si se ejercieran o convirtiesen, podrían otorgarle a la empresa poder de voto adicional o reducir el poder de voto relativo de algún tercero respecto de las políticas operativas y financieras de otra empresa (derechos de voto potenciales). La existencia y el efecto de derechos de voto potenciales en poder de terceros que pueden ser actualmente ejercidos o convertidos deben tomarse en cuenta al evaluar si una empresa tiene una influencia significativa sobre las decisiones de política operativa y financiera de la emisora.*

*Si la emisora opera bajo restricciones severas a largo plazo que deterioran significativamente su capacidad de transferir fondos a la empresa inversora.*

*Entre los ejemplos de indicios de la incapacidad de la empresa inversora de ejercer influencia significativa en las decisiones de políticas operativas y financieras de una empresa emisora se incluyen:*

*Las acciones por parte de la empresa emisora que ponen en cuestionamiento la capacidad del inversor de ejercer influencia significativa (por ejemplo, a través de juicios contra la empresa inversora o demandas presentadas ante el organismo de control).*

*La renuncia por parte de la empresa inversora a derechos significativos en su condición de accionista de la empresa emisora.*

*La concentración del capital mayoritario de la empresa emisora en un grupo pequeño de accionistas que operan la empresa emisora sin considerar, en forma sistemática, los puntos de vista de la empresa inversora.*

*La no obtención, por parte de la empresa inversora, de mayor información contable que la que está a disposición de los demás accionistas de la empresa emisora a fin de poder aplicar el método del valor patrimonial proporcional (por ejemplo, la empresa inversora necesita información económica-financiera sobre bases trimestrales y sólo obtiene de la empresa emisora sus estados contables anuales).*

*La no obtención, por parte de la empresa inversora, de una confirmación escrita de la Dirección de la empresa emisora respecto de las explicaciones e informaciones requeridas.*

*Esta enumeración es enunciativa y no taxativa. Ninguna de las circunstancias individuales es necesariamente concluyente en cuanto a la capacidad o no de la empresa inversora de ejercer influencia significativa en las políticas operativas y financieras de la empresa emisora. Asimismo, puede resultar necesario evaluar los hechos y circunstancias durante cierto tiempo antes de llegar a formarse una opinión al respecto. La sociedad que participe en más del veinticinco por ciento (25%) del capital de otra, deberá comunicárselo a fin de que su próxima asamblea ordinaria tome conocimiento del hecho.<sup>32</sup>*

▪ *Artículo 33 de la Ley de Sociedades Comerciales:*

*Se consideran sociedades controladas aquellas en que otra sociedad, en forma directa o por intermedio de otra sociedad a su vez controlada:*

- 1) Posea participación, por cualquier título, que otorgue los votos necesarios para formar la voluntad social en las reuniones sociales o asambleas ordinarias;*
- 2) Ejercza una influencia dominante como consecuencia de acciones, cuotas o partes de interés poseídas, o por los especiales vínculos existentes entre las sociedades.*

*Sociedades vinculadas.*

*Se consideran sociedades vinculadas, a los efectos de la Sección IX de este capítulo, cuando una participe en más del diez por ciento (10%) del capital de otra.*

*Provisión de otros servicios profesionales al ente sobre el cual verse el trabajo.*

*d) Cuando haya efectuado funciones gerenciales, aceptado la representación del ente a través de poderes generales o especiales, o adoptado decisiones que son*

---

<sup>32</sup> **Ibidem.**

*responsabilidad de la administración o dirección del ente sobre el cual versa el trabajo, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o lo hubiese hecho en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de su actuación profesional.*

*No afecta la independencia la prestación de los servicios de consultoría financiera, contable, impositiva, laboral, el registro, recopilación, procesamiento y análisis de información, la preparación de estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios.<sup>33</sup>*

Este caso cierra toda posibilidad a que personas que han tomado decisiones esenciales y significativas en el ente o explotación, formen parte de la revisión de las consecuencias de las mismas. Perfecciona la exclusión que la normativa ha intentado hacer anteriormente, mencionando taxativamente los casos de relación de dependencia, propietarios y administradores, interpretando que de ellos pueden emanar tales decisiones. También tiene en cuenta el elemento temporal y la vinculación económica.

Es muy fructuoso este punto, ya que en consonancia con la RT 37, establece qué tareas se consideran gerenciales y cuáles no, y siempre y cuando sean remuneradas como honorarios por una prestación de servicios, y no como pago de una relación laboral.

Ejemplo: un apoderado bancario que solo cumple funciones de firmante en el ente, está incurso en esta causal, a pesar de que no tome decisiones.

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

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

*Dichos intereses pueden originarse por diversas circunstancias, tales como:*

- *Ser propietario de bienes explotados por el ente.*
- *Ser deudor, acreedor o garante del ente, o de cualquier director o administrador del mismo.*
- *Tener intereses económicos en empresas similares o competitivas del ente, sin dar a conocer dicha situación a las partes interesadas.*
- *Participar en un negocio conjunto con el ente, o con directores o administradores del mismo.*
- *Ser fideicomisario de un fideicomiso que tenga un interés financiero en el ente.<sup>34</sup>*

---

<sup>33</sup> ARGENTINA, **Ley de Sociedades Comerciales op. cit.**, art. 33.

<sup>34</sup> CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE MENDOZA, **Código de Ética... op. cit.**

Como podemos observar, la norma va cerrando las puertas a las subjetividades en la persona del auditor. Es casi evidente que al referirse a intereses, son de índole económica, ya que con los casos anteriores, se agotaron las posibilidades de intereses afectivos y de gestión.

Es lógico pensar que una persona que mantiene tales vínculos, como relaciones comerciales con el ente, no estaría libre de presiones a la hora de opinar sobre la información surgida de esas transacciones.

*Por remuneración contingente o condicionada a conclusiones o resultados del asunto*

*f) Cuando la remuneración fuera contingente o condicionada a las conclusiones o resultados del asunto; salvo la que corresponde a los síndicos de las sociedades comerciales cuando los estatutos fijen esta forma de remuneración, o cuando por la actuación ante organismos judiciales y/o administrativos, el profesional fuera retribuido por su labor con honorarios calculados sobre la base del monto de la causa.<sup>35</sup>*

Este sería un supuesto de dependencia económica del auditor. Se generaría un conflicto de intereses, una influencia para el auditor, que no le permitiría al mismo trabajar con la libertad mental que tanto se le implora.

En este punto es constructivo mencionar, que el auditor debe planificar muy bien su trabajo, en cuanto a los recursos humanos y materiales insumidos, de modo de establecer en el contrato de locación de obra con el cliente, un razonable monto de los honorarios, evaluando la responsabilidad implicada y también valorizando la profesión.

*Por remuneración sujeta a un resultado económico determinado.*

*g) Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base de un resultado económico determinado.<sup>36</sup>*

En este caso se estaría influenciando al auditor para desviar su atención hacia la mantención o engrosamiento del resultado económico del ente. La norma intenta evitar que el auditor sea persuadido para que, en miras de sus intereses de subsistencia económica, se favorezcan los intereses económicos del ente.

Ejemplo: los honorarios del auditor son un porcentaje sobre el resultado del período

*No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan los importes en virtud de procedimientos de cálculo establecidos en las leyes de ejercicio profesional y/o de aranceles de cada jurisdicción.<sup>37</sup>*

---

<sup>35</sup> **Ibídem.**

<sup>36</sup> **Ibídem.**

<sup>37</sup> **Ibídem.**



En particular en la provincia de Mendoza, no se estaría trasgrediendo la norma, si la remuneración del servicio prestado por el profesional, se determina en base a los siguientes honorarios mínimos sugeridos por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas:

*Tabla 1*

**Escala área contable / auditoría**

Monto de Activo + Pasivo o de ingresos (el mayor)		Escala de Honorarios en \$		
Desde	Hasta	Monto fijo	Más porcentaje	S/excedente de
1	122.500	1.406	1,70%	1
122.501	245.000	3.489	1,50%	122.501
245.001	490.000	5.326	1,25%	245.001
490.001	980.000	8.389	0,50%	490.001
980.001	1.960.000	10.839	0,40%	980.001
1.960.001	3.920.000	14.760	0,25%	1.960.001
3.920.001	7.840.000	19.660	0,20%	3.920.001
7.840.001	15.680.000	27.500	0,15%	7.840.001
15.680.001	31.360.000	39.260	0,10%	15.680.001
31.360.001	62.720.000	54.940	0,09%	31.360.001
62.720.001	125.440.000	83.164	0,08%	62.720.001
125.440.001	250.880.000	133.340	0,07%	125.440.001
250.880.001	En adelante	221.148	0,06%	250.880.001

*Por servicios profesionales a la contraparte involucrada en un asunto.*

*h) Cuando hubiese intervenido decidiendo o asesorando a una parte en un asunto conflictivo, haciéndolo posteriormente a la contraparte, salvo que hayan transcurrido dos años de finalizada su actuación, o mediante notificación y la parte interesada no manifestase oposición en un plazo de treinta días corridos.<sup>38</sup>*

Esta es una situación muy particular, prácticamente ejemplificativa, y de connotación judicial. Podría darse, por ejemplo, el caso de que el contador hubiese realizado el encargo de un ente y durante la ejecución de sus procedimientos obtiene evidencia para proponer que un crédito considerado como incobrable, se reconsidere como un activo y se gestione judicialmente su cobro. Luego, al año siguiente, no podría ser contador en el encargo de la contraparte.

*Por circunstancias que afecten la independencia en la actuación judicial y/o en controversias.*

*i) Cuando no se excuse de actuar en la justicia, o extrajudicialmente -si debe dirimir una controversia- aceptando la designación o el asunto, si alguna de las*

<sup>38</sup> **Ibídem.**

*partes de la causa esté vinculada por parentesco, intereses comunes o cualquier otra circunstancia que pudiera afectar su independencia.*<sup>39</sup>

Este caso no es de aplicación a un encargo. Su contexto es judicial.

*Por la aceptación de bienes, servicios y cortesías impropias*

*j) Cuando hubiese aceptado bienes o servicios del ente cuya información es objeto de actuación profesional, o lo hubiesen hecho su cónyuge o sus hijos, en condiciones más favorables que las ofrecidas a terceros.*

*Constituye falta de independencia la aceptación de invitaciones y regalos en una escala que no esté en proporción con las cortesías normales de la vida social.*<sup>40</sup>

Esta causal es más que evidente, debido a la gran probabilidad de que, al recibir estos regalos o servicios, el contador pierda la objetividad mental en su trabajo y su opinión se base en "beneficiar" o "no perjudicar" al cliente.

Otro aspecto muy importante y fundamental, es que notablemente se perdería la independencia aparente, ya que llamaría la atención y la mirada de los usuarios, generando la pérdida de credibilidad y confianza por parte de los mismos.

Por ejemplo, que un auditor de una empresa de viajes-turismo, reciba como regalo, un viaje pago para él y su familia a Europa.

*Por relación conflictiva o litigiosa con el ente*

*k) Cuando existiere una relación conflictiva o litigiosa entre el profesional y el ente cuya información es objeto de la actuación profesional.*<sup>41</sup>

Creemos que es lógico que esta situación solo pueda darse luego de la contratación del profesional. Lo que la norma intenta es brindar una herramienta, para que se pueda apartar al profesional del encargo.

Esta causal, generaría una relación tensa entre auditor y cliente. El auditor no estaría libre de presiones y habría actitud negativa al emitir su conclusión. Al mismo tiempo, se podría afectar la predisposición por parte del cliente para revelar información relevante e importante al contador.

---

<sup>39</sup> **Ibídem.**

<sup>40</sup> **Ibídem.**

<sup>41</sup> **Ibídem.**

## D. Sanciones

Es importante destacar que el Código, además de brindar la casuística de falta de independencia, también establece en su artículo 44 las sanciones a las cuales está sometido el profesional transgresor de la norma, remitiendo a las sanciones legisladas en el artículo 22 de la ley de ejercicio profesional, N° 20.488.

En lo que nos ocupa, las sanciones de las que puede ser pasible el profesional que incurre en una de las causales de falta de independencia o que por alguna razón no posee independencia real, son aplicadas por el Tribunal de ética del Consejo Profesional correspondiente.

*Artículo 44: Los profesionales que transgredan las disposiciones del presente Código o los principios y normas éticas definidas en el Prólogo y Preámbulo integrantes del mismo, se harán pasibles de cualquiera de las sanciones disciplinarias previstas en la ley de ejercicio profesional, las que se graduarán para su aplicación según la gravedad de la falta cometida y los antecedentes disciplinarios del imputado.<sup>42</sup>*

*Ley de ejercicio profesional n° 20.488<sup>43</sup>*

*Art. 22° – Las correcciones disciplinarias que aplicará cada Consejo Profesional a sus matriculados consistirán en:*

*1° Advertencia.*

*2° Amonestación privada.*

*3° Apercibimiento público.*

*4° Suspensión en el ejercicio de la profesión de un (1) año.*

*5° Cancelación de la matrícula.*

## E. Comparación entre RT N° 37 y Código de ética unificado

En principio, es importante distinguir que el alcance de ambas normativas es diferente.

Las resoluciones técnicas se aplican a los estados contables emitidos por las personas jurídicas obligadas. En particular la RT N°37 abarca entre otras normas, las aplicables a la auditoría externa de estados contables y otra información contable, llevada a cabo por un contador público nacional independiente.

---

<sup>42</sup> ARGENTINA, *Ley de Ejercicio Profesional N° 20.488... op. cit.*

<sup>43</sup> ARGENTINA, *Ley de Ejercicio Profesional... op. cit.*, art. 22.

A diferencia, el código de ética unificado se aplica a todos los profesionales en ciencias económicas, matriculados, en razón de su estado profesional y/o en el ejercicio de su profesión. Es decir, que todos ellos deben ser independientes cuando emitan informes, dictámenes o certificaciones, destinados a terceros o a dar fe pública.

Con respecto a los lineamientos teóricos de lo que significa la independencia, es el código de ética el que brinda mayor información al respecto, ya que la resolución tan sólo se remite a indicar que para ejercer un encargo, la condición básica a cumplir por el contador es ser independiente con respecto al ente emisor de los estados. A diferencia de ello, el código, como anteriormente hemos mencionado, establece con mayor detalle la implicancia en la conducta personal de un contador independiente.

En relación a los casos de falta de independencia, el código brinda mayor cantidad de situaciones, siendo algunas similares a las mencionadas en la resolución.

A continuación mencionaremos las diferencias:

- **RELACIÓN DE DEPENDENCIA.** La resolución, aclara que no se considera relación de dependencia a determinadas tareas, remuneradas mediante honorarios en tanto no impliquen funciones de toma de decisiones de gestión administrativa. Estas tareas implican el procesamiento de información, comprobantes y operaciones que se originan en directivas y mandatos encomendados por el cliente, de las cuales el contador que realiza el encargo no ha dispuesto su realización. Ejemplo: teneduría de libros, confección de los estados contables, etc. El código no hace esta aclaración.
- **RELACIÓN DE PARENTESCO.** El código menciona una excepción a los parientes nominados en la regla general de falta de independencia, aclarando que el contador puede realizar el encargo de los estados contables de un ente aún cuando fuere pariente de sus socios, accionistas y asociados en los siguientes casos:
  - Que el ente sea una cooperativa.
  - Que el ente sea una entidad civil sin fines de lucro.
  - Que el socio o accionista posea una participación no significativa con respecto al patrimonio del ente.

El tercer caso, nos parece muy sensato y útil en la práctica. La independencia no se vería afectada, siendo que la participación no significativa del pariente no debería presionar al contador para modificar su opinión. Tampoco la de los usuarios de los estados, ya que seguramente esta pequeña participación no sería de público conocimiento. El código no contempla al concubino "equivalente del cónyuge".

## **1. Propiedad, asociación o responsabilidad de conducción**

En principio podemos distinguir que el código agrega como causal de falta de independencia la condición de propietario del ente, entendiéndose como tal a una persona física dueña de una explotación unipersonal o una persona jurídica dueña de una empresa; en la resolución no existe esta figura, ya que la misma por su modo de redacción es aplicable a sujetos obligados a emitir estados contables.

En este tema el código agrega como causal, el caso en que el profesional fuera socio del propietario, socio, accionista, directivo o administrador del ente, pero en otra entidad.

Por último, una diferencia muy importante y enriquecedora que hace el código de ética, y que da respuesta a una vieja polémica, es que no se afecta la independencia cuando el profesional fuere socio o accionista con una participación no significativa, con relación al patrimonio del ente o del suyo propio. Entendemos que para que proceda la excepción, deben darse conjuntamente ambas situaciones, o sea, que la participación, no es importante en relación al patrimonio y a los ingresos del contador, y que el patrimonio es de tal magnitud, que dicha participación no ejerce influencia sobre el mismo.

Al respecto Fowler Newton critica que la norma omitió la posibilidad que el auditor se haya comprometido a adquirir la participación.

## **2. Intereses económicos financieros con o en los asuntos del ente**

De toda la casuística mencionada en las normas, esta causal, es la más difícil de determinar y de la lectura de su texto pueden surgir muchas implicancias prácticas.

Con respecto a este tema, en ambas normas se establece lo mismo, pero en el código se aclara que existe falta de independencia cuando el profesional tenga intereses "económicos – financieros"; a diferencia, en la resolución no se aclara qué tipo de intereses, sino que solo se limita a establecer que los mismo sean significativos. Así la resolución da más amplitud en la determinación de este caso, generando dudas y dificultad al momento de definir si el contador cae en este supuesto.

El código acota parcialmente la situación, aclarando de qué índole son los intereses mencionados y circunstancias concretas en las cuales se pueden originar dichos intereses, facilitando en la práctica, la interpretación de esta causal.

### **3. Remuneración contingente o condicionada a conclusiones o resultados del asunto**

El código agrega dos salvedades.

La primera, es la remuneración de los síndicos de las sociedades comerciales, cuando los estatutos fijan esta forma de remuneración (contingente o condicionada a conclusiones o resultados del asunto).

No es caprichoso el código al mencionar esta particular excepción, por el contrario es muy acertado, debido a su ocurrencia en la práctica:

- Primero, recordemos que en la RT N°15, en el apartado normas generales-condiciones básicas para el ejercicio de la sindicatura, se establece la compatibilidad de la función de síndico con la de auditor, siempre que el profesional cumpla con la condición de independencia. Es decir que el síndico puede cumplir a la vez con la función de auditor.
- Segundo, en el artículo 292 de la Ley de Sociedades comerciales, se establece que la función del síndico es remunerada mediante honorarios, fijados en el estatuto, a falta de mención en el mismo lo hará la asamblea.

Como conclusión podemos decir que la razón por la cual el código de ética agrega la excepción es que esta causal de falta de independencia, no debería contradecir o ignorar la normativa profesional y societaria vigente.

En segundo lugar, el mismo criterio se aplica para profesionales que por motivo de su actuación ante organismos judiciales y/o administrativos, perciban honorarios calculados sobre la base del monto de la causa. Esto no se relaciona con la tarea del contador en un encargo, sino con la de perito judicial o administrativo, etc.

Las causales incorporadas por el Código, tratadas anteriormente, sin mención alguna en la Resolución son:

- Provisión de otros servicios profesionales al ente sobre el cual verse el trabajo.
- Por servicios profesionales a la contraparte involucrada en un asunto.
- Por circunstancias que afectan la independencia en la actuación judicial y/o en controversias.
- Por la aceptación de bienes, servicios y cortesías impropias.
- Por relación conflictiva o litigiosa con el ente.

#### **4. Vinculación económica**

No hay diferencia alguna en ambas normativas.

#### **5. Alcance de las compatibilidades**

En este tema, nos remitimos, al comienzo de este apartado, donde diferenciamos el alcance de la aplicación de ambas normas. Análogamente se aplica a las disposiciones sobre independencia.

#### **F. Conclusión**

Desde la adopción de la RT N° 37 por parte del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Mendoza, la misma se transforma en norma de aplicación obligatoria para el contador. La mencionada resolución junto con el Código de Ética Unificado, poseen la misma jerarquía legal. Son normas profesionales, ya que son dictadas y adoptadas por los organismos competentes para legislar sobre nuestra profesión.

La conducta ecuánime del contador debe ser mantenida durante todo el encargo, y cuando lo planifica, debe verificar que no incurra en ninguna de las causales de falta de independencia mencionadas en el código y en la resolución.

Cada situación debe analizarse conjuntamente, a la luz de ambas normativas, y el criterio para definir si encuadra o no en falta, es el más restrictivo, en palabras simples se aplica lo más específico.<sup>44</sup>

El siguiente conjunto de normas emanan de organismos que no tienen facultad para legislar sobre nuestra profesión. Se deben respetar siempre y cuando no contradigan las normas dispuestas por los consejos.

#### **G. Comisión Nacional de Valores**

La Comisión Nacional de Valores, entidad autárquica con jurisdicción en toda la República Argentina, tiene por objetivos:

- Otorgar la oferta pública velando por la transparencia de los mercados de valores.

---

<sup>44</sup> PASTOR ROMANO, J.P., **Código de ética unificado: comentado para jóvenes profesionales en ciencias económicas**, Universidad del Aconcagua (Mendoza, 2010).

- Procurar la correcta formación de precios como así también la protección de los inversores.

Este organismo está encargado de controlar aquellas sociedades que cotizan sus acciones en la Bolsa de Comercio. Y determina un conjunto de condiciones que los auditores externos de los estados contables de dichas sociedades deben cumplir al momento de efectuar encargos.

Así lo establece el Art 18 de la Resolución General N° 400 de la Comisión Nacional de Valores cuando indica que los contadores públicos que actúen como auditores externos en sociedades que estén bajo su supervisión, no sólo deberán cumplir con las condiciones de independencia que la RT N° 7 establece para el ejercicio de la auditoría de estados contables, sino que también deberán hacer caso a la normativa que este decreto dispone para estos profesionales.

Como podemos observar la resolución aún sigue mencionando la Resolución Técnica derogada. De todas formas consideramos que al seguir los lineamientos que adopta la FACPCE, no debería haber dudas en cuanto a la aplicación de la nueva Resolución Técnica.

Ahora pasamos a mencionar aquellas condiciones que la CNV ha dispuesto para el ejercicio de los encargos.

Con relación a la prestación de servicios profesionales distintos a los de la auditoría externa, el auditor externo no reúne la condición de independiente si dichos servicios incluyen la realización de las siguientes tareas:

*I.1-Asumir actividades de gestión tales como autorizar, realizar, o consumir una operación, o de alguna manera ejercer algún tipo de acción en representación de la entidad o tener facultad para hacerlo.*

*I.2-Tomar decisiones relacionadas con tareas gerenciales o de dirección por las que se responde ante el órgano de gobierno de la entidad.*

*I.3-Tener la custodia de los activos de la entidad.*

*I.4-Confeccionar documentos fuente u originar datos electrónicos o de otro tipo, que respalden la realización de una operación.*

*En particular el auditor externo no será independiente cuando:*

#### Servicios de Teneduría

*II.1-Los servicios de asistencia al órgano de administración, en su responsabilidad de llevar los registros contables conforme las disposiciones legales vigentes y preparar los estados contables de acuerdo con las normas contables adoptadas por la Comisión, impliquen tomar decisiones de administración u ocupar un rol equivalente al de la gerencia.*



## Servicios de Valuación

*II.2-Los servicios de valuación consistan en la asignación de valor a rubros significativos de los estados contables y la valuación incluya un grado significativo de subjetividad por parte del auditor.*

## Servicios de Asesoramiento Impositivo

*II.3-Los servicios impositivos impliquen que el auditor externo tome decisiones sobre las políticas a implementar en el área fiscal de la entidad o cuando la preparación y presentación de declaraciones y adopción de posiciones fiscales no sean dispuestas por la entidad sino que dependan del auditor externo.*

## Servicios de Sistemas

*II.4-Los servicios de tecnología, que incluyen el diseño e implementación de sistemas tecnológicos de información contable para una entidad, se utilicen para generar información que forma parte de los estados contables, a menos que se aseguren las siguientes condiciones:*

*La entidad reconoce que tiene la responsabilidad de establecer, mantener y realizar el seguimiento del sistema de control interno.*

*La entidad designe un empleado competente, preferiblemente que sea parte de la gerencia de primera línea, para que sea responsable de tomar todas las decisiones de dirección con respecto al diseño e implementación de un sistema de equipos y programas de computación.*

*La entidad se encargue de tomar todas las decisiones de dirección con respecto al proceso de diseño e implementación.*

*La entidad evalúe la suficiencia y resultados del diseño e implementación del sistema.*

*La entidad sea responsable por la operación del sistema (equipos y programas) y por los datos utilizados o generados por el sistema, y*

*El personal del auditor externo que provee estos servicios no tenga a su cargo funciones de dirección o un rol equivalente al de la gerencia de primera línea.*

## Servicio de Auditoría Interna

*II.5- La prestación de servicios de asistencia para el desarrollo de las actividades de auditoría interna, o el tomar a cargo la tercerización de algunas de sus actividades, no asegure que exista una clara separación entre la dirección y el control de la auditoría interna, que deberá ser de exclusiva responsabilidad del órgano de administración de la entidad, y la realización de auditoría interna en sí mismas. No se incluyen en esta incompatibilidad aquellas actividades que constituyan una extensión de los procedimientos necesarios para el desarrollo de la auditoría externa.*

## Servicios Legales

*II.6-La prestación de servicios legales, en virtud de la existencia de una asociación profesional con abogados, implique actuar en representación de la entidad en la resolución de una disputa o litigio.*

## Servicios Financieros

*II.7-Los servicios financieros consistan en la promoción, compraventa o suscripción inicial y colocación de las acciones de una entidad, inclusive si la operación es realizada por cuenta y orden de ésta.*

*Cuando hablamos de límite temporal, la Resolución General de la Comisión Nacional de Valores amplía el período de cómputo para las incompatibilidades. Éste comprenderá desde el ejercicio en que se realizan los trabajos hasta el tercer año anterior al ejercicio al que se refieran los estados contables auditados.*

*Además agrega lo siguiente: "cuando –en forma directa o indirecta- el auditor externo o la sociedad o asociación profesional que integre, o las demás personas alcanzadas por las incompatibilidades contenidas en la RT N° 7, vendan o provean bienes y/o servicios a la emisora, sus controlantes, controladas o vinculadas, se expondrán, en los informes de auditoría, las siguientes relaciones porcentuales:*

*Cociente entre el total de servicios de auditoría facturados a la emisora y el total facturado a la emisora por todo concepto, incluido los servicios de auditoría.*

*Cociente entre el total de servicios de auditoría facturados a la emisora y el total de servicios de auditoría facturados a la emisora y a las controlantes, controladas y vinculadas.*

*Cociente entre el total de servicios de auditoría facturados a la emisora y el total facturado a la emisora y sus controlantes, controladas y vinculadas por todo concepto, incluido servicios de auditoría.<sup>45</sup>*

## H. Banco Central de la República Argentina

El Banco Central de la República Argentina, es una entidad independiente y autárquica del Gobierno Nacional. Es el organismo rector del sistema financiero de la República Argentina, encargado de la política monetaria.

En la comunicación "A" 5042/10, establece algunas condiciones de independencia, que los contadores que auditen los estados contables de las entidades sometidas al control del BCRA, deberán observar.

### Condiciones para el ejercicio de la función de auditoría externa

Podrán prestar tales servicios a nombre propio o a través de estudios profesionales, los contadores públicos nacionales que:

- No sean socios o accionistas, directores o administradores de la entidad, o de personas o empresas económicamente vinculadas a ella.

---

<sup>45</sup> ARGENTINA, Resolución 400... op. cit..

- No se desempeñen en relación de dependencia en la entidad o en empresas económicamente vinculadas a ella.
- No se encuentren alcanzadas por alguna de las inhabilidades previstas en el Art. 10 de la Ley 21.526 para los síndicos.<sup>46</sup>
- Artículo 10: *No podrán desempeñarse como promotores, fundadores, directores, administradores, miembros de los consejos de vigilancia, síndicos, liquidadores o gerentes de las entidades comprendidas en esta Ley:*
  - a) *Los afectados por las inhabilidades e incompatibilidades establecidas por el artículo 264 de la Ley N° 19.550.*
  - b) *Los inhabilitados para ejercer cargos públicos.*
  - c) *Los deudores morosos de las entidades financieras.*
  - d) *Los inhabilitados para ser titulares de cuentas corrientes u otras que participen de su naturaleza, hasta tres años después de haber cesado dicha medida.*
  - e) *Los inhabilitados por aplicación del inciso 5) del artículo 41 de esta ley, mientras dure el tiempo de su sanción.*
  - f) *Quienes por decisión de autoridad competente hubieran sido declarados responsables de irregularidades en el gobierno y administración de las entidades financieras.*

*Sin perjuicio de las inhabilidades enunciadas precedentemente, tampoco podrán ser síndicos de las entidades financieras quienes se encuentren alcanzados por las incompatibilidades determinadas por el artículo 286, incs. 2° y 3°, de la Ley 19.550.<sup>47</sup>*

- Tengan la independencia requerida por las normas de auditoría vigentes reconocidas o establecidas por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la jurisdicción donde actúe. Entre otros, se considera que no se cumple este recaudo cuando el profesional o alguno de sus socios, en el caso de actuar en estudio de contadores, dispongan de facilidades crediticias de cualquier naturaleza otorgadas por las entidades que auditen.

Y agrega al Directorio, el deber de asegurarse de que el profesional que lleva a cabo la función de auditoría interna en la entidad financiera, no sea el mismo profesional -o parte del equipo de profesionales- que ejerce la función de auditoría externa, de modo de no afectar la independencia y objetividad de ambas funciones.

---

<sup>46</sup> ARGENTINA, **Ley de Sociedades Comerciales...op. cit.**

<sup>47</sup> **Ibidem**, art. 286, inc. 2° y 3°.

Para el Consejo de Vigilancia establece el deber, entre otros, de analizar los diferentes servicios prestados por los auditores externos y su relación con la independencia de éstos, de acuerdo con las normas establecidas en la Resolución Técnica N° 7 de la FACPCE y en toda otra reglamentación que, al respecto, dicten las autoridades que llevan el contralor de la matrícula profesional.

## I. Superintendencia de Seguros

La ley 20.091 aplicable a las compañías de seguro, cuya autoridad de control es la Superintendencia de Seguros de la Nación, establece en su art 38, lo siguiente:

*Artículo 38.- Los aseguradores deben presentar a la autoridad de control, con una anticipación no menor de treinta (30) días a la celebración de la asamblea, en los formularios establecidos por aquélla, la memoria, balance general, cuenta de ganancias y pérdidas e informe de los síndicos o del consejo de vigilancia en su caso, acompañados de dictamen de un profesional autorizado sin relación de dependencia.*<sup>48</sup>

En esta ley se establece una condición particular, de no estar en relación de dependencia, para los contadores que efectúan un encargo de una entidad aseguradora.

En octubre del 2012, con la entrada en vigencia de la resolución n° 37.130, dictada por la Superintendencia de Seguros de la Nación, se establecieron requisitos más específicos para el auditor de estas entidades, la parte pertinente sobre independencia es la siguiente:<sup>49</sup>

*39.12.1. Disposiciones generales sobre auditoria externa contable y actuarial*

*1. Modalidades para su ejercicio y otras generalidades*

*El trabajo del auditor externo podrá ser ejercido según las siguientes modalidades:*

*a) Contador Público independiente.*

*1.2.3.*

*4. Impedimentos para el ejercicio de la función y para la inscripción en el "Registro de Auditores"*

*No podrán prestar tales servicios a nombre propio ni a través de sociedades de profesionales, las personas que:*

*a) Sean socios, accionistas, directores o administradores de la aseguradora y reaseguradora, o de entes vinculados económicamente a ella.*

*b) Se desempeñen en relación de dependencia en la entidad o en entes vinculados económicamente a ella.*

<sup>48</sup> ARGENTINA, Ley 20.091/73... op. cit., art. 38.

<sup>49</sup> ARGENTINA, Resolución 37.130/12 de la Superintendencia de Seguros, disponible en <http://infoleg.mecon.gov.ar/> [feb/13].

*c) Se encuentren inhabilitados por la Superintendencia de Seguros de la Nación por incumplimiento de las disposiciones vigentes.*

*d) Hayan sido expresamente inhabilitadas para ejercer la profesión por cualquiera de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas del país.*

*e) No tengan la independencia requerida por las normas profesionales aplicables.*

## **J. Auditoría General de la Nación**

Es el organismo creado por la Ley de Administración Financiera Nacional, N° 24.156 que asiste técnicamente al Congreso en el control del estado de las cuentas del sector público.

El Poder Ejecutivo, como todo administrador, debe rendir cuentas de su gestión, y lo hace ante el Poder Legislativo. Éste, el Congreso, específicamente la Comisión Parlamentaria Mixta Revisora de Cuentas, para aprobar esta gestión plasmada en la Cuenta de Inversión, se basa en el dictamen elaborado por la Auditoría General de la Nación (en adelante AGN).

En línea con lo desarrollado hasta aquí, lo lógico sería que los miembros de la AGN, no estuvieran en relación de dependencia con el Estado, o sea que este control-revisión se hiciera a través de un servicio de auditoría externa del sector privado y no de una oficina estatal. Esto no sucede. Entonces, la forma de promover la independencia de los auditores generales de la Nación, es a través de:

- Independencia funcional del órgano, ya que no depende del poder administrador-ejecutivo, sino del Congreso. También posee independencia financiera y personería jurídica propia.
- Medio de elección y remoción de los miembros. Los mismos son siete y son elegidos y removidos por el Congreso. El presidente por resolución conjunta de los presidentes de las Cámaras de Senadores y Diputados y los restantes por resoluciones de las cámaras (tres designados por cada una).

## **K. Sindicatura General de la Nación**

*Es el órgano rector del sistema de control interno de la administración pública nacional. Fue creado por la ley N° 24.156, es una entidad con personería jurídica propia y autarquía administrativa y financiera, dependiente del Presidente de la Nación.*

*El sistema de control interno se compone por la Sindicatura General de la Nación, órgano normativo, de supervisión y coordinación, y por las unidades de auditoría interna creadas en cada jurisdicción y en las entidades que dependen del Poder Ejecutivo Nacional. Estas unidades dependerán, jerárquicamente, de la autoridad*

*superior de cada organismo y actuarán coordinadas técnicamente por la Sindicatura General.*

*En este órgano de control, la independencia de los auditores internos no es funcional, ya que dependen del mismo poder del estado al cual auditan. La condición de independencia que debe cumplirse es la determinada en el artículo siguiente de la Ley de Administración Financiera Nacional:*

*Art. 102. La auditoría interna es un servicio a toda la organización y consiste en un examen posterior de las actividades financieras y administrativas de las entidades a que hace referencia esta ley, realizada por los auditores integrantes de las unidades de auditoría interna. Las funciones y actividades de los auditores internos deberán mantenerse desligadas de las operaciones sujetas a su examen.<sup>50</sup>*

## **L. Inspección General de Justicia**

La Inspección General de Justicia tiene a su cargo el Registro Público de Comercio y los Registros de Asociaciones Civiles y Fundaciones de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Tiene competencia de fiscalización de las sociedades comerciales, de las asociaciones civiles y de las fundaciones.

Las normas de la IGJ se refieren a independencia de criterio en los siguientes casos:

- Resolución N°6/80. *"Casos de contadores que certifiquen balances de transformación, fusión y escisión. Ellos no pueden ser socios, administradores, gerentes, ni empleados de las sociedades interesadas."*
- Resolución N°12/86. *"Se estableció con carácter general que los estados contables de las Sociedades por acciones deben estar dictaminados por Contador público independiente."*

## **M. Ley de Sociedades Comerciales**

La Ley de sociedades se refiere a la auditoría de estados contables en forma indirecta cuando exige a ciertas sociedades la sindicatura societaria o admite su remplazo por un consejo de vigilancia que a su vez puede contratar una auditoría.

Con respecto a la independencia de quien la realiza, el art 286 de la Ley de Sociedades Comerciales dispone que no pueden ser síndicos:

- Los directores, gerentes y empleados de la misma sociedad, o de otra controlada o controlante.

---

<sup>50</sup> ARGENTINA, Ley 24.156... op. cit.

- Los cónyuges, los parientes por consanguinidad en línea recta, los colaterales hasta el cuarto grado inclusive, y los afines dentro del segundo grado de los directores y gerentes generales.

La RT N°15 establece normas sobre la actuación del contador público como síndico societario:

#### *Normas Generales*

##### *A. Condiciones básicas para el ejercicio de la sindicatura*

*B.1. El síndico debe ser independiente de la sociedad y de los restantes órganos que la componen, condición básica que se deriva de la aplicación de las normas de auditoría vigentes en la realización de los controles contables requeridos por la Ley de Sociedades Comerciales. No vulnera la independencia del síndico la obtención de una carta de indemnidad que le otorgue protección: 1) en el caso de que los directores y otros funcionarios de la sociedad omitieran información y/o efectuaran manifestaciones incorrectas, falsas, no veraces o conducentes a error en relación con las tareas que debe realizar el síndico; y 2) ante hechos o circunstancias cuya consideración excediera el alcance de su función, con la excepción de aquellos actos intencionados de su parte que, con propósitos ilícitos, pudieran tener por objeto causar daño a la sociedad y/o a sus accionistas y/o a terceros. En el Anexo VIII se incluye un modelo de carta de indemnidad.*

*C.2. El síndico no debe tener ninguna de las inhabilidades e incompatibilidades previstas en el art. 286 de la Ley de Sociedades Comerciales.*

*D.3. Las funciones de síndico son compatibles con otros servicios profesionales realizados por el contador público, en la medida en que éstos cumplan con las condiciones de independencia respecto de la sociedad, descriptas en la Res. Técnica FACPCE 7. Particularmente, son compatibles las funciones de síndico y de auditor externo.*

#### *Normas particulares*

##### *A. Condiciones básicas para el ejercicio de la sindicatura*

###### *Independencia:*

*1. A fin de cumplir con las normas de auditoría vigentes, el síndico debe ser independiente de la sociedad en la cual desempeñe la función de síndico y de los restantes órganos que la componen.*

###### *Prohibiciones e incompatibilidades:*

*2. No pueden ser síndicos conforme al art. 286 de la Ley de Sociedades Comerciales quienes se hallen inhabilitados para ser directores según el art. 264 de la Ley de Sociedades Comerciales, es decir:*

*2.1. Quienes no pueden ejercer el comercio.*

*2.2. Los fallidos por quiebra culpable o fraudulenta hasta diez años después de su rehabilitación; los fallidos por quiebra casual o los concursados hasta cinco años después de su rehabilitación; los directores o administradores de sociedad cuya conducta se calificare de culpable o fraudulenta, hasta diez años después de su rehabilitación.*

*2.3. Los condenados con accesoria de inhabilitación de ejercer cargos públicos; los condenados por hurto, robo, defraudación, cohecho, emisión de cheques sin fondos y delitos contra la fe pública; los condenados por delitos cometidos en la*

*constitución, funcionamiento y liquidación de sociedades. En todos los casos, hasta diez años después de cumplida la condena.*

*2.4. Los funcionarios de la administración pública cuyo desempeño se relacione con el objeto de la sociedad, hasta dos años del cese de sus funciones.*

*2.1. Quienes no pueden ejercer el comercio.*

*2.2. Los fallidos por quiebra culpable o fraudulenta hasta diez años después de su rehabilitación; los fallidos por quiebra casual o los concursados hasta cinco años después de su rehabilitación; los directores o administradores de sociedad cuya conducta se calificare de culpable o fraudulenta, hasta diez años después de su rehabilitación.*

*2.3. Los condenados con accesoria de inhabilitación de ejercer cargos públicos; los condenados por hurto, robo, defraudación, cohecho, emisión de cheques sin fondos y delitos contra la fe pública; los condenados por delitos cometidos en la constitución, funcionamiento y liquidación de sociedades. En todos los casos, hasta diez años después de cumplida la condena.*

*2.4. Los funcionarios de la administración pública cuyo desempeño se relacione con el objeto de la sociedad, hasta dos años del cese de sus funciones.*

*. El síndico no es independiente en los siguientes casos:*

*3.1. Cuando fuera propietario, socio, director, administrador, gerente o empleado de la sociedad o de entes económicamente vinculados con aquélla, o lo hubiera sido en el ejercicio al que se refiere la tarea de sindicatura.*

*3.2. Cuando fuera cónyuge o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado, inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores de la sociedad o de los entes que estuvieran económicamente vinculados con aquélla.*

*3.3. Cuando fuera accionista, deudor, acreedor o garante de la sociedad o de entes económicamente vinculados con aquélla, por montos significativos en relación con el patrimonio de la sociedad o del suyo propio.*

*3.4. Cuando tuviera intereses significativos en la sociedad o en los entes que estuvieran vinculados económicamente con aquélla, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la tarea de sindicatura.*

*3.5. Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultado de su tarea.*

*3.6. Cuando la remuneración fuera pactada en función del resultado de las operaciones de la sociedad.*

*4. El síndico no puede participar, por cuenta propia o de terceros, en actividades en competencia con la sociedad, salvo autorización expresa de la asamblea, so pena de incurrir en la responsabilidad ilimitada y solidaria por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión, prevista en el art. 59 de la Ley de Sociedades Comerciales.*

*5. El síndico no puede celebrar con la sociedad contratos que sean de la actividad en que ésta opere cuando los mismos no hayan sido concertados en las condiciones de mercado, salvo previa aprobación del Directorio y de la asamblea, o cuando pueda llegar a afectar su independencia como órgano de fiscalización.*

*6. El síndico deberá comunicar al Directorio cuando tuviera un interés contrario al de la sociedad, y abstenerse de intervenir en la deliberación, so pena de incurrir en la responsabilidad ilimitada y solidaria por los daños y perjuicios que resultaren*



*de su acción u omisión, prevista en el art. 59 de la Ley de Sociedades Comerciales.*<sup>51</sup>

## **N. Ley de Cooperativas**

La ley 20.337, aplicable a entidades cooperativas, en su artículo 81 las obliga a contar con un servicio de auditoría externa a cargo de un contador público nacional matriculado. Este servicio puede ser brindado por:<sup>52</sup>

- Cooperativa de grado superior o entidad especialmente constituida a ese fin.
- Órgano local competente (cuando la condición económica de la entidad lo justifique); o
- el síndico, cuando tenga la calidad profesional indicada.

En el artículo 77 de la misma se establecen las incompatibilidades para ser síndico:<sup>53</sup>

*1º. Quienes se hallen inhabilitados para ser consejeros conforme el artículo 64; a saber:*

*a Los fallidos por quiebra culpable o fraudulenta, hasta diez años después de su rehabilitación; los fallidos por quiebra casual o los concursados, hasta cinco años después de su rehabilitación; los directores o administradores de sociedad cuya conducta se calificare de culpable o fraudulenta, hasta diez años después de su rehabilitación;*

*b Los condenados con accesoria de inhabilitación de ejercer cargos públicos; los condenados por hurto, robo, defraudación, cohecho, emisión de cheques sin fondos, delitos contra la fe pública; los condenados por delitos cometidos en la constitución, funcionamiento y liquidación de sociedades. En todos los casos hasta diez años después de cumplida la condena;*

*c Las personas que perciban sueldo, honorarios o comisiones de la cooperativa, excepto en las de producción o trabajo y salvo lo previsto en el artículo 67.*

*2º. Los cónyuges y los parientes de los consejeros y gerentes por consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado inclusive.*

---

<sup>51</sup>FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica N° 15... op. cit.**

<sup>52</sup> ARGENTINA, **Ley N° 20.337/73, de Cooperativas**, disponible en <http://infoleg.mecon.gov.ar/>, art. 81[feb/13].

<sup>53</sup> **Ibidem**, art. 77.

## **O. Securities and Exchange Commission (Comisión de Bolsas y Valores de Estados Unidos)-SEC. (Ley Sarbanaes-Oxley) <sup>54</sup>**

La SEC es una agencia independiente del gobierno de Estados Unidos, responsable de la aplicación de las leyes federales del mercado de valores y de regular la industria y el mercado de valores.

En lo concerniente a empresas con domicilio legal en Argentina, estarían obligadas a obedecer sus normas, aquellas empresas que coticen en la Bolsa estadounidense o bien que sean controladas por una sociedad que cotice en el mencionado mercado.

En lo que respecta a independencia, la norma a tener en cuenta es la ley Sarbanes-Oxley. La misma, con fuerte impulso de los legisladores Sarbanes y Oxley, fue sancionada por el Congreso estadounidense en el año 2002, dado los numerosos escándalos financieros en ese país.

El objetivo de esta ley fue restituir la confianza a los inversores, que habían sido perjudicados en diversas oportunidades, buscando una mayor veracidad en la información de las distintas corporaciones que participan en los mercados de valores.

Muchas figuras fueron cuestionadas con esta ley. Entre ellas el "Auditor Externo", cuyos informes de auditoría llevaban a confiar en información que estaba muy lejos de ser transparente y genuina.

Es por ello que la misma crea un nuevo organismo supervisor de la contabilidad, el *Public Company Accounting Oversight Board* - PCAOB (Junta de Supervisión de Contabilidad Pública), nuevas reglas de independencia del auditor, una reforma de la contabilidad corporativa, la protección del inversionista y aumenta las penas criminales y civiles por las violaciones al mercado de valores. Otorgando a la SEC, órgano independiente y pre-existente a la Ley, la autoridad de contralor.

Su texto es de alcance internacional, ya que todas las empresas que coticen en la Bolsa de Estados Unidos (SEC), deberán satisfacer los requisitos que ella establece.

Uno de ellos es la formación de un comité de auditoría. Es decir que, aquellas empresas que coticen en la SEC, deberán tener dentro de su directorio un comité. El mismo estará formado por 3 directores o más, los cuales deben cumplir la condición de independientes, ya que, una de las funciones que tiene asignada, es la contratación del servicio de auditoría externa.

---

<sup>54</sup> ARGENTINA, Ley de Ejercicio Profesional N° 20.488... op. cit..

Por otro lado, las firmas argentinas que realicen auditorías de empresas que coticen, deberán obligatoriamente registrarse en la SEC y le serán de aplicación las mismas normas que a las firmas de Estados Unidos.

Entre ellas, se encuentran las referidas a la Independencia, que difieren en algunos aspectos con las expuestas durante este trabajo. Como ya lo hemos mencionado, uno de los objetivos de la Ley Sarbanes-Oxley, es fortalecer la credibilidad que debe brindar una auditoría externa, por ello es que algunos aspectos de la Independencia se han tornado más rigurosos.

El más destacado es la prestación de tareas contables o de consultoría, en simultáneo con las de auditoría.

Un auditor externo, que presta sus servicios de revisión a una firma que cotiza en la SEC, no puede además, brindar los siguientes servicios:

- Teneduría de libros u otros servicios relacionados con los registros contables o estados financieros del cliente auditado.
- El diseño y la implementación de sistemas de información financiera.
- Los servicios de evaluación o valoración, las opiniones legales, y otras opiniones.
- Servicios actuariales.
- Servicios de outsourcing de auditoría interna.
- Funciones administrativas o de recursos humanos.
- Corredor o distribuidor, consejero de inversión, o servicios de banca de inversión.
- Servicios legales y de peritaje no relacionados con la auditoría.

Este punto en nuestro trabajo tiene como fin, mostrar que las normas de independencia a respetar por el auditor, pueden ir de lo general aplicable a todo ente, como lo es la RT 37 o el código de ética; a lo particular, según las características de cada uno, como lo es una sociedad cuya controlante cotiza en mercado de valores estadounidense. Por lo tanto las normas específicas, complementan y acotan a las generales.

## Capítulo III

### **Falta de independencia: denuncia, responsabilidad emergente, sanciones, consecuencias y organismo de control. La función social del auditor independiente**

En capítulos anteriores pretendimos dejar en claro qué significa ser independiente, qué normativas tratan este concepto y en qué momento y bajo qué circunstancias se deben aplicar.

Ahora bien, es necesario explicar qué ocurre cuando un contador transgrede las normas, que exigen a la independencia como condición básica para el ejercicio de encargos.

Esta situación, produce la pérdida de credibilidad de los usuarios sobre la información revisada, y de esta manera los que se consideren perjudicados, podrán realizar la denuncia ante el órgano de control correspondiente.

Dicho órgano es el Consejo Profesional de Ciencias Económicas, ya que la Ley 20.488<sup>55</sup> así lo establece, cuando le asigna la aplicación de las correcciones disciplinarias, por motivo de violación de las normas de ejercicio profesional. Para desempeñar esta función, el Consejo actúa a través de un órgano de justicia independiente denominado Tribunal de Ética.

Este tribunal, regulado en la Ley de Ejercicio Profesional Provincial N° 5.051, tiene por obligación fiscalizar el correcto ejercicio de la profesión y el decoro profesional. Inicia sus actuaciones disciplinarias, cuando recibe denuncias de los interesados. Es decir, que no actúa de oficio.

El procedimiento para denunciar es el siguiente: el denunciante debe presentar pruebas firmes y concretas al realizar la acusación, para dar inicio al proceso de investigación por parte del tribunal. Esta exigencia tiene su fundamento en la necesidad de evitar denuncias que conlleven a generar colapsos en la gestión del órgano pertinente.

El tribunal, en base a las pruebas presentadas y a la investigación de los hechos, resolverá si proceden o no las sanciones establecidas por la normativa. El artículo 65 de la Ley N° 5.051

---

<sup>55</sup> ARGENTINA, Ley de Ejercicio Profesional... op. cit.

establece: "...el tribunal de ética deberá dictar resolución fundada en causa y antecedentes concretos, conforme a la libre convicción..."<sup>56</sup> Esto significa que podrá apreciar las pruebas con entera libertad, resolviendo conforme lo que dicte su convicción y experiencia, pero fundamentando su resolución.

Los tipos de sanciones que pueden aplicarse, son los siguientes:

- Advertencia.
- Amonestación privada.
- Apercibimiento público.
- Suspensión por un año en el ejercicio de la profesión.
- Cancelación de la matrícula.

Las mismas llevan un nivel de graduación, librada a criterio del Tribunal, y considerando lo que determina el Art.44 del Código de ética unificado:

*"Los profesionales que transgredan las disposiciones del presente Código o los principios y normas éticas definidas en el Prólogo y Preámbulo integrantes del mismo, se harán pasibles de cualquiera de las sanciones disciplinarias previstas en la ley de ejercicio profesional, las que graduarán para su aplicación según la gravedad de la falta cometida y los antecedentes disciplinarios del imputado"* <sup>57</sup>.

La responsabilidad ligada a esta acción del contador es la responsabilidad profesional, y la consecuencia es la aplicación, por parte del Tribunal de Ética, de las sanciones mencionadas anteriormente.

Al comenzar el análisis del planteo de la función social del auditor independiente<sup>58</sup>, reconociendo la inquietud de nuestra profesión contable por la ética. Desde un comienzo nuestras instituciones han considerado este aspecto como columna vertebral del ejercicio profesional, estableciendo principios de comportamiento ético perdurables en el tiempo, más allá de la época y de cada campo laboral en particular. Todo esto en el marco de que un contador que pierde el horizonte del buen hacer, puede convertirse en un problema social grave.

La ética es "hacer bien el bien". Comportarse de ese modo es consecuencia del libre albedrío del hombre. Desde el momento en que el hombre tiene la opción de elegir el camino a seguir se enfrenta a un conflicto ético, su actuar repercutirá en la sociedad.

---

<sup>56</sup> MENDOZA, **Ley de Ejercicio Profesional Provincial N° 5.051**, disponible en <http://www.peritos.org.ar/>, art. 65 [feb/13].

<sup>57</sup> CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE MENDOZA, **Código de Ética... op. cit**, art. 44.

<sup>58</sup> **Ibídem**

Nuestro código define ética profesional como *"el arte de ejercer una profesión adecuando el trabajo profesional a la singular dignidad humana tanto en su dimensión personal como social"*.

El código de la IFAC, establece que *"una marca distintiva de la profesión contable es su aceptación de la responsabilidad de actuar a favor del interés público... no exclusivamente satisfacer las necesidades de un cliente..."*<sup>59</sup>

A través de la adopción del Código de ética unificado de la FACPCE y de la actual corriente doctrinaria de colocarlo en yuxtaposición con el Código de ética Internacional de la IFAC, lo que los organismos profesionales han intentado es "institucionalizar" un eje central de conductas y principios rectores de ética, elevando la consideración social de nuestra profesión.

Se ha intentado dar al Contador Público, un perfil ético profesional cuyos atributos fundamentales sean integridad, veracidad, objetividad, independencia, competencia, lealtad, discreción y solidaridad. Profesionales cuyo "no" sea un no, y su "sí" sea un sí.

Actualmente muchas situaciones sugestivas, entre ellas la confección y revisión de estados contables, obligan al profesional a confrontar diariamente los principios éticos con la realidad económica.

Es fundamental que la información de esos estados sea confiable para que el decisor pueda basarse en ella.

Para que la información no esté segregada es necesario que sea confeccionada con la mayor objetividad posible. Ello puede no haber sucedido, a causa de que el emisor de la información tiene un sincero optimismo o pesimismo sobre el futuro o a causa de incluir en la misma un énfasis voluntario para afectar en cierta dirección a los usuarios de la información contable.

Los estados contables tal como surgen no son confiables, porque la información necesaria para confeccionarlos es recopilada por uno de los interesados en ella: la empresa, que tiene intereses distintos y muchas veces opuestos a los del resto de los interesados. Podría suceder que para elaborar los estados se aprovecha la subjetividad, flexibilidad y omisiones de las normas contables para que, intencionalmente, puedan presentarse los estados financieros que representen la imagen deseada por sus administradores, sin importar que obedezca o no a la realidad de los hechos. Situación que hasta podría encuadrar en el delito de fraude.

El objetivo de lograr que toda la sociedad confíe en la información contable y se sustente en la misma para la toma de decisiones vinculadas con el ente al que se refiere aquella, se cumplirá con la existencia de un control de ello.

---

<sup>59</sup> CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE ÉTICA PARA CONTADORES, **Código de ética para profesionales de contabilidad**, IFAC (New York, 2009).

Ésta, es la principal función que la auditoría desempeña en la sociedad: permitir a sus miembros que tomen decisiones sobre plataformas más sólidas, al hacerlo en base de una información financiera a la que se le ha dotado de credibilidad.

Esto es socialmente irrelevante si acotamos el universo a una empresa o a un grupo económico.

Pero proyectemos que, cada profesional de cada ente, ejerce de un modo idóneo e independiente, su trabajo, brindando credibilidad a la información emanada de todos los entes de una comunidad y por qué no un país.

Con nuestro ejercicio profesional, estaríamos contribuyendo para que en el nivel más alto de usuarios locales, que serían nuestros gobernantes, basen sus decisiones en información confiable y razonable.

Pensemos que esta información sirve de base para confeccionar indicadores macroeconómicos elementales, como el producto bruto interno, la demanda agregada, la balanza de comercio, los recursos del presupuesto público; que luego se traducen en decisiones macroeconómicas importantísimas como las partidas presupuestarias, la presión tributaria, etc. Decisiones que obviamente afectan a los entes emisores como miembros que son del Estado argentino. Estos entes se adaptan a disposiciones políticas, tomando decisiones en base a su información, y el ciclo decisorio-informativo vuelve a comenzar.

Por lo tanto, lo que intentamos es concientizar al profesional, que las conclusiones de su trabajo, afectan a la sociedad en general. Desde lo micro, como la aprobación o no de un crédito bancario hasta lo macro como la elaboración del índice de inflación, tenido en cuenta por el Fondo monetario Internacional para calificar a un país.

Es por ello que el nombre de nuestra profesión es Contador "Público" Nacional, porque el contador con su informe otorga fe pública a la comunidad.

## Conclusiones

La información económica, financiera y patrimonial que arrojan los entes, es de vital importancia para su éxito empresarial, y la sobrevivencia en el mercado. De la interpretación que los administradores hagan de la misma, se puede medir y optimizar la gestión. Dada su utilidad, quienes toman decisiones deberían confiar en ella. El medio para lograr esa confiabilidad es que esa información, sintetizada en los estados contables, esté auditada por un contador público independiente.

En términos generales, ser independiente es decidir con libertad e imparcialidad mental, sin estar sujeto a un condicionante externo que influya la opinión del auditor. Esto es la independencia real. Es una cuestión intrínseca de la persona del auditor.

En la normativa argentina actual, excepto en el Código de Ética, independencia se define por el método del absurdo, porque se nombran casos particulares en los cuales se carece de tal condición, pero no se la define, sino que se la menciona como un requisito básico para la revisión de estados contables. Es decir que la contenida en estas normas, es la independencia aparente. Las mismas se ocupan de ella, debido a que, como la opinión contenida en el informe del auditor brinda credibilidad a los estados, hay mucho interés público en juego. La comunidad en general, debe confiar en la información brindada por los estados. A los usuarios de ellos les debe parecer que el auditor es independiente, para que la utilicen en la toma de sus decisiones.

La RT N° 37 de la FACPCE, es la norma general, de carácter profesional aplicable a los encargos de todo tipo de entes. Menciona a la independencia como condición básica del contador público para el ejercicio del encargo. Establece que incurren en falta de la misma, quienes tengan cierto tipo de vínculos y/o intereses varios con el ente o el grupo económico del titular de los estados, en general: relación de dependencia, parentesco, societarios, directivos, económicos y de diversa índole. Esto debe cumplirse por el contador, sus socios profesionales y su equipo de trabajo.

Un agregado fundamental que hizo la RT N° 37, fue el de citar en su texto las disposiciones sobre independencia del Código de Ética, transformándolo en una norma profesional complementaria. Dispuso la aplicación de ambas con criterio restrictivo.



El Código de Ética Unificado es aplicable al desempeño del contador en todas sus incumbencias profesionales. Indica que las cualidades fundamentales inherentes a la independencia son conducta y ecuanimidad, explicita que el contador debe ser y parecer independiente y menciona casos de falta de independencia similares a los de la RT N° 37, agregando condiciones a la provisión de servicios profesionales, circunstancias judiciales y obsequios impropios.

Ambas normativas mencionadas anteriormente son de aplicación en general, para los entes y para el desempeño profesional del contador; existiendo otras disposiciones aplicables según las características particulares de cada ente.

La Comisión Nacional de Valores, resolvió que el auditor debe cumplir con las disposiciones de la Resolución Técnica sobre independencia y además especifica otros casos de carencia de la condición, en caso de representación, toma de decisiones, custodia de activos, valuación de valores, confección de ciertos documentos, diseño e implementación de software contable, etc. Además agrega, que en caso de provisión de servicios profesionales, se deben informar determinados porcentuales de facturación.

El Banco Central de la República Argentina, determina causales de falta de independencia, similares a los de la Resolución Técnica, agregando como caso particular de falta de independencia cuando el contador disponga de facilidades crediticias por parte de la entidad financiera.

La Superintendencia de Seguros, no agrega casos especiales con respecto a las normas generales.

Para ser auditor de la Nación no se deben cumplir las mismas condiciones que las requeridas por las normativas mencionadas anteriormente. Para dar cierto grado de independencia la Auditoría General de la Nación es un órgano con independencia funcional, independencia financiera, personería jurídica propia y un sistema especial de elección y remoción de miembros.

En las normas de la Inspección General de Justicia se establece que los contadores que certifiquen balances de transformación, fusión o escisión no deben ser socios o administradores, de las sociedades interesadas.

En la Ley de Sociedades Comerciales y la RT N° 15 no se hace referencia específica a la independencia del auditor, sino que se determinan las funciones e incompatibilidades del síndico societario y se exige su condición de independiente.

La Ley de Cooperativas obliga a contar con un servicio de auditoría, el cual puede ser desarrollado por el síndico. Para la figura del mismo, la ley establece incompatibilidades concretas.

Con respecto a la Ley Sarbanes-Oxley, aplicable a empresas que cotizan en la bolsa de valores estadounidense, establece pautas puntuales de independencia que debe cumplir el auditor. Encontramos entre ellas la formación de un comité dentro del directorio encargado de contratar un

servicio externo de auditoría y a su vez que dicha firma no preste otros servicios profesionales a la empresa en cuestión.

Lo mencionado por cada una de las normas anteriores, conforma a la independencia aparente, que es la que obligatoriamente debe cumplir el auditor. De no hacerlo, desobedece su responsabilidad profesional y es pasible de ser sancionado. El Tribunal de Ética del Consejo Profesional, es el órgano encargado de aplicar las sanciones en base a la Ley de Ejercicio Profesional y al Código de Ética. La investigación se inicia a pedido de parte, debiendo el interesado presentar pruebas firmes y concretas que la impulsen. Como resultado de este procedimiento el auditor puede ser susceptible de las siguientes sanciones: advertencia, amonestación privada, apercibimiento público, suspensión por un año en el ejercicio de la profesión y cancelación de la matrícula.

Sabemos que el rol del contador es muy importante a nivel social, ya que logramos que personas o entidades con intereses contrapuestos, confíen en la misma información a un momento dado. Sin embargo en numerosas ocasiones, nuestra labor se ve subestimada, ya que el producto de la misma no refleja adecuadamente, el esfuerzo realmente empeñado.

Cuando aceptamos el desafío que presenta nuestra profesión, debemos estar dispuestos a actuar con responsabilidad, ética, respeto y rectitud, teniendo en cuenta que obrar de buena fe, significa cambios positivos, no solo para nuestra profesión sino para nuestra comunidad y nuestro país. Esta es una cuestión intrínseca de cada profesional, resuelta internamente por cada uno.

Por lo antes expuesto concluimos que, el contador en el desempeño de un encargo debe ser independiente, en respuesta a: su ética, las normas que explícitamente lo obligan, la necesidad de la comunidad y por su responsabilidad profesional.

**Anexo I.**  
**Tablas comparativas de la independencia del auditor según las  
diferentes normativas**

En el presenta anexo se exponen diversos aspectos que hacen a la independencia del auditor, en forma comparativa según las diversas normativas que hacen al tema.

Según la Normativa de...	Aspecto: Relación de Dependencia
<p><b>RT. N°7</b> El auditor no es independiente cuando...</p>	<p>Cuando estuviera en relación de dependencia con respecto al ente cuya información contable es objeto de la auditoría o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél del que es auditor, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoría. No se considera relación de dependencia al registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables están sujetos a la auditoría.</p>
<p><b>RT. N°37</b> El contador no es independiente cuando...</p>	<p>Cuando estuviera en relación de dependencia con respecto al ente cuya información es objeto del encargo o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo. No se considera que existe relación de dependencia cuando el contador tiene a su cargo el registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables o informaciones son objeto del encargo.</p>
<p><b>Código de Ética Unificado</b> El profesional no es independiente cuando...</p>	<p>Cuando estuvieren en relación de dependencia con respecto al ente cuya información es objeto de su actuación profesional o con respecto a los entes que estuvieren vinculados económicamente a aquél sobre el cual verse el trabajo, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de su actuación.</p>
<p><b>RT. N°15</b> El síndico no es independiente en los siguientes casos...</p>	<p>--</p>
<p><b>CNV</b> El auditor no debe...</p>	<p>En su texto remite al cumplimiento de la RT N° 7. Entendemos que a partir de la aprobación, también a su sucesora, la RT N° 37</p>
<p><b>BCRA</b> Pueden prestar servicio de auditoría los que...</p>	<p>No se desempeñen en relación de dependencia en la entidad o en empresas económicamente vinculadas a ella.</p>
<p><b>Superintendencia de Seguros</b></p>	<p>No son independientes quienes se encuentren en relación de dependencia</p>
<p><b>AGN</b></p>	<p><u><i>Este organismo se encuentra en relación de dependencia laboral con el Estado, pero tiene: independencia funcional del órgano ejecutivo, independencia financiera y personería jurídica propia</i></u></p>
<p><b>SIGEN</b></p>	<p><u><i>Las funciones y actividades de los auditores internos deberán mantenerse desligadas de las operaciones sujetas a su examen.</i></u></p>
<p><b>IGJ</b></p>	<p><u><i>Casos de contadores que certifiquen balances de transformación, fusión y escisión. Ellos no pueden ser socios, administradores, gerentes, ni empleados de las sociedades interesadas</i></u></p>
<p><b>Ley Sociedades Comerciales</b></p>	<p>--</p>
<p><b>Ley Cooperativas</b></p>	<p>--</p>

Según la Normativa de...	<b>Aspecto: Relación de Parentesco</b>
<b>RT. N°7</b> El auditor no es independiente cuando...	Cuando fuera cónyuge o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información contable es objeto de la auditoría o de los entes vinculados económicamente a aquél del que es auditor.
<b>RT. N°37</b> El contador no es independiente cuando...	Cuando fuera cónyuge o equivalente, o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquél.
<b>Código de Ética Unificado</b> El profesional no es independiente cuando...	Cuando fuera cónyuge o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, socios, accionistas, directores, gerentes o administradores del ente cuya información es objeto de actuación profesional, o de los entes vinculados económicamente a aquél sobre el cual verse el trabajo. No constituye falta de independencia cuando el parentesco sea con socios o asociados de entidades civiles sin fines de lucro o de sociedades cooperativas cuya información es objeto de su actuación profesional: o de socios o accionistas cuando la participación no sea significativa con relación al patrimonio del ente o de dichos socios o accionistas.
<b>RT. N°15</b> El síndico no es independiente en los siguientes casos...	Cuando fuera cónyuge o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado, inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores de la sociedad o de los entes que estuvieran económicamente vinculados con aquélla.
<b>CNV</b> El auditor no debe...	En su texto remite al cumplimiento de la RT N° 7. Entendemos que a partir de la aprobación, también a su sucesora, la RT N° 37
<b>BCRA</b> Pueden prestar servicio de auditoría los que...	En su texto remite al cumplimiento de la las normas de auditoría vigentes.
<b>Superintendencia de Seguros</b>	En su texto remite al cumplimiento de las normas profesionales vigentes.
<b>AGN</b>	
<b>SIGEN</b>	
<b>IGJ</b>	
<b>Ley Sociedades Comerciales</b>	Los cónyuges, los parientes por consanguinidad en línea recta, los colaterales hasta el cuarto grado inclusive, y los afines dentro del segundo grado de los directores y gerentes generales
<b>Ley de Cooperativas</b>	Los cónyuges y los parientes de los consejeros y gerentes por consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado inclusive.

Según la Normativa de...	<b>Aspecto: Socio, director, administrador, propietario, etc.</b>
<b>RT. N°7</b> El auditor no es independiente cuando...	Cuando fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya información es objeto del encargo, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo. No existe falta de independencia cuando el auditor fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones, mutuales u otras organizaciones de bien público) o de sociedades cooperativas, cuya información contable es objeto de la auditoría o de los entes económicamente vinculados a aquél del que es auditor.
<b>RT. N°37</b> El contador no es independiente cuando...	Cuando fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya información es objeto del encargo, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo. No existe falta de independencia cuando el contador fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones, mutuales u otras organizaciones de bien público) o de sociedades cooperativas, cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquéllas.
<b>Código de Ética Unificado</b> El profesional no es independiente cuando...	Cuando fuera propietario, socio, accionista, asociado, director o administrador del ente cuya información es objeto de su actuación profesional o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél sobre el cual verse el trabajo, o lo hubiera sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de su actuación profesional. Constituye falta de independencia cuando el profesional fuera socio - en otra entidad - del propietario, socio, accionista, directivo o administrador del ente sobre el cual verse el trabajo. No existe falta de independencia cuando el profesional fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones, mutuales, u otra organización de bien público) o de sociedades cooperativas cuya información es objeto de su actuación profesional o de entes económicamente vinculados a aquel sobre el cual verse el trabajo. No afecta la independencia cuando fuere socio o accionista con una participación no significativa con relación al patrimonio del ente o del suyo propio.
<b>RT. N°15</b> El síndico no es independiente en los siguientes casos...	Cuando fuera propietario, socio, director, administrador, gerente o empleado de la sociedad o de entes económicamente vinculados con aquélla, o lo hubiera sido en el ejercicio al que se refiere la tarea de sindicatura. Cuando fuera accionista, deudor, acreedor o garante de la sociedad o de entes económicamente vinculados con aquélla, por montos significativos en relación con el patrimonio de la sociedad o del suyo propio
<b>CNV</b> El auditor no debe...	En su texto remite al cumplimiento de la RT N° 7. Entendemos que a partir de la aprobación, también a su sucesora, la RT N° 37
<b>BCRA</b> Pueden prestar servicio de auditoria los que...	No sean socios o accionistas, directores o administradores de la entidad, o de personas o empresas económicamente vinculadas a ella
Superintendencia de Seguros	Sean socios, accionistas, directores o administradores de la aseguradora y reaseguradora, o de entes vinculados económicamente a ella.
<b>AGN</b>	--
<b>SIGEN</b>	--
<b>IGJ</b>	<u><i>Casos de contadores que certifiquen balances de transformación, fusión y escisión. Ellos no pueden ser socios, administradores, gerentes, ni empleados de las sociedades interesadas</i></u>
<b>Ley Sociedades Comerciales</b>	Los directores, gerentes y empleados de la misma sociedad, o de otra controlada o controlante
<b>Ley de Cooperativas</b>	--

<b>Según la Normativa de...</b>	<b>Aspecto: Intereses significativos</b>
<b>RT. N°7</b> El auditor no es independiente cuando...	Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya información contable es objeto de la auditoría o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél del que es auditor, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoría.
<b>RT. N°37</b> El contador no es independiente cuando...	Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya información es objeto del encargo o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.
<b>Código de Ética Unificado</b> El profesional no es independiente cuando...	Cuando tenga intereses económico-financieros con o en el ente cuya información es objeto de la actuación profesional, o con o en entidades económicamente vinculadas, por montos significativos con relación al patrimonio del ente o del suyo propio, o lo haya tenido en el ejercicio al que se refiere la información sobre la que verse el trabajo. Dichos intereses pueden originarse por diversas circunstancias, tales como: - Ser propietario de bienes explotados por el ente.- Ser deudor, acreedor o garante del ente, o de cualquier director o administrador del mismo.- Tener intereses económicos en empresas similares o competitivas del ente, sin dar a conocer dicha situación a las partes interesadas.- Participar en un negocio conjunto con el ente, o con directores o administradores del mismo.- Ser fideicomisario de un fideicomiso que tenga un interés financiero en el ente
<b>RT. N°15</b> El síndico no es independiente en los siguientes casos...	Cuando tuviera intereses significativos en la sociedad o en los entes que estuvieran vinculados económicamente con aquélla, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la tarea de sindicatura. Cuando fuera accionista, deudor, acreedor o garante de la sociedad o de entes económicamente vinculados con aquélla, por montos significativos en relación con el patrimonio de la sociedad o del suyo propio.
<b>CNV</b> El auditor no debe...	En su texto remite al cumplimiento de la RT N° 7. Entendemos que a partir de la aprobación, también a su sucesora, la RT N° 37
<b>BCRA</b> Pueden prestar servicio de auditoría los que...	En su texto remite al cumplimiento de la las normas de auditoría vigentes.
Superintendencia de Seguros	En su texto remite al cumplimiento de las normas profesionales vigentes.
<b>AGN</b>	--
<b>SIGEN</b>	--
<b>IGJ</b>	--
<b>Ley Sociedades Comerciales</b>	--
<b>Ley de Cooperativas</b>	--

<b>Según la Normativa de...</b>	<b>Aspecto: Remuneración contingente al resultado de la auditoría</b>
<b>RT. N°7</b> El auditor no es independiente cuando...	Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea de auditoría
<b>RT. N°37</b> El contador no es independiente cuando...	Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea.
<b>Código de Ética Unificado</b> El profesional no es independiente cuando...	Cuando la remuneración fuera contingente o condicionada a las conclusiones o resultados del asunto; salvo la que corresponde a los síndicos de las sociedades comerciales cuando los estatutos fijan esta forma de remuneración, o cuando por la actuación ante organismos judiciales y/o administrativos, el profesional fuera retribuido por su labor con honorarios calculados sobre la base del monto de la causa.
<b>RT. N°15</b> El síndico no es independiente en los siguientes casos...	Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultado de su tarea.
<b>CNV</b> El auditor no debe...	En su texto remite al cumplimiento de la RT N° 7. Entendemos que a partir de la aprobación, también a su sucesora, la RT N° 37
<b>BCRA</b> Pueden prestar servicio de auditoría los que...	En su texto remite al cumplimiento de las normas de auditoría vigentes.
<b>Superintendencia de Seguros</b>	En su texto remite al cumplimiento de las normas profesionales vigentes.
<b>AGN</b>	--
<b>SIGEN</b>	--
<b>IGJ</b>	--
<b>Ley Sociedades Comerciales</b>	--
<b>Ley de Cooperativas</b>	--



<b>Según la Normativa de...</b>	<b>Aspecto: Remuneración dependiente del resultado contable</b>
<p><b>RT. N°7</b> El auditor no es independiente cuando...</p>	<p>Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del período a que se refieren los estados contables sujetos a la auditoría. No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del ente.</p>
<p><b>RT. N°37</b> El contador no es independiente cuando...</p>	<p>Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del período u otra variable a que se refieren los estados contables u otra materia objeto del encargo. No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del ente.</p>
<p><b>Código de Ética Unificado</b> El profesional no es independiente cuando...</p>	<p>Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base de un resultado económico determinado. No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan los importes en virtud de procedimientos de cálculo establecidos en las leyes de ejercicio profesional y/o de aranceles de cada jurisdicción.</p>
<p><b>RT. N°15</b> El síndico no es independiente en los siguientes casos...</p>	<p>Cuando la remuneración fuera pactada en función del resultado de las operaciones de la sociedad.</p>
<p><b>CNV</b> El auditor no debe...</p>	<p>En su texto remite al cumplimiento de la RT N° 7. Entendemos que a partir de la aprobación, también a su sucesora, la RT N° 37</p>
<p><b>BCRA</b> Pueden prestar servicio de auditoría los que...</p>	<p>En su texto remite al cumplimiento de las normas de auditoría vigentes.</p>
<p><b>Superintendencia de Seguros</b></p>	<p>En su texto remite al cumplimiento de las normas profesionales vigentes.</p>
<p><b>AGN</b></p>	<p>--</p>
<p><b>SIGEN</b></p>	<p>--</p>
<p><b>IGJ</b></p>	<p>--</p>
<p><b>Ley Sociedades Comerciales</b></p>	<p>--</p>
<p><b>Ley de Cooperativas</b></p>	<p>--</p>

Según la Normativa de...	Aspecto: Provisión de otros servicios profesionales al ente sobre el cual verse el trabajo.
<b>RT. N°7</b> El auditor no es independiente cuando...	--
<b>RT. N°37</b> El contador no es independiente cuando...	--
<b>Código de Ética Unificado</b> El profesional no es independiente cuando...	<u>Cuando haya efectuado funciones gerenciales, aceptado la representación del ente a través de poderes generales o especiales, o adoptado decisiones que son responsabilidad de la administración o dirección del ente sobre el cual versa el trabajo, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o lo hubiese hecho en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de su actuación profesional. No afecta la independencia la prestación de los servicios de consultoría financiera, contable, impositiva, laboral, el registro, recopilación, procesamiento y análisis de información, la preparación de estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios.</u>
<b>RT. N°15</b> El síndico no es independiente en los siguientes casos...	--
<b>CNV</b> El auditor no debe...	<u>I.1-Asumir actividades de gestión tales como autorizar, realizar, o consumir una operación, o de alguna manera ejercer algún tipo de acción en representación de la entidad o tener facultad para hacerlo. I.2-Tomar decisiones relacionadas con tareas gerenciales o de dirección por las que se responde ante el órgano de gobierno de la entidad. I.3-Tener la custodia de los activos de la entidad. I.4-Confeccionar documentos fuente u originar datos electrónicos o de otro tipo, que respalden la realización de una operación. En particular el auditor externo no será independiente cuando: II.1-Los servicios de asistencia al órgano de administración, en su responsabilidad de llevar los registros contables conforme las disposiciones legales vigentes y preparar los estados contables de acuerdo con las normas contables adoptadas por la Comisión, impliquen tomar decisiones de administración u ocupar un rol equivalente al de la gerencia. II.2-Los servicios de valuación consistan en la asignación de valor a rubros significativos de los estados contables y la valuación incluya un grado significativo de subjetividad por parte del auditor. II.3-Los servicios impositivos impliquen que el auditor externo tome decisiones sobre las políticas a implementar en el área fiscal de la entidad o cuando la preparación y presentación de declaraciones y adopción de posiciones fiscales no sean dispuestas por la entidad sino que dependen del auditor externo. II.4-Los servicios de tecnología, que incluyen el diseño e implementación de sistemas tecnológicos de información contable para una entidad, se utilicen para generar información que forma parte de los estados contables, a menos que se aseguren las siguientes condiciones: La entidad reconoce que tiene la responsabilidad de establecer, mantener y realizar el seguimiento del sistema de control interno. La entidad designe un empleado competente, preferiblemente que sea parte de la gerencia de primera línea, para que sea responsable de tomar todas las decisiones de dirección con respecto al diseño e implementación de un sistema de equipos y programas de computación. La entidad se encargue de tomar todas las decisiones de dirección con respecto al proceso de diseño e implementación. La entidad evalúe la suficiencia y resultados del diseño e implementación del sistema. La entidad sea responsable por la operación del sistema (equipos y programas) y por los datos utilizados o generados por el sistema, y el personal del auditor externo que provee estos servicios no tenga a su cargo funciones de dirección o un rol equivalente al de la gerencia de primera línea. II.5- La prestación de servicios de asistencia para el desarrollo de las actividades de auditoría interna, o el tomar a cargo la tercerización de algunas de sus actividades, no asegure que exista una clara separación entre la dirección y el control de la auditoría interna, que deberá ser de exclusiva responsabilidad del órgano de administración de la entidad, y la realización de auditoría interna en sí mismas. No se incluyen en esta incompatibilidad aquellas actividades que constituyan una extensión de los procedimientos necesarios para el desarrollo de la auditoría externa. II.6-La</u>

	<u>prestación de servicios legales, en virtud de la existencia de una asociación profesional con abogados, implique actuar en representación de la entidad en la resolución de una disputa o litigio. II.7-Los servicios financieros consistan en la promoción, compraventa o suscripción inicial y colocación de las acciones de una entidad, inclusive si la operación es realizada por cuenta y orden de ésta.</u>
<b>BCRA</b> Pueden prestar servicio de auditoria los que...	--
<b>Superintenden-cia de Seguros</b>	--
<b>AGN</b>	--
<b>SIGEN</b>	--
<b>IGJ</b>	--
<b>Ley Sociedades Comerciales</b>	--
<b>Ley de Cooperativas</b>	--

Según la Normativa de...	Aspecto: Por servicios profesionales a la contraparte involucrada en un asunto
<b>RT. N°7</b> El auditor no es independiente cuando...	--
<b>RT. N°37</b> El contador no es independiente cuando...	--
<b>Código de Ética Unificado</b> El profesional no es independiente cuando...	<u>Cuando hubiese intervenido decidiendo o asesorando a una parte en un asunto conflictivo, haciéndolo posteriormente a la contraparte, salvo que hayan transcurrido dos años de finalizada su actuación, o mediare notificación y la parte interesada no manifestase oposición en un plazo de treinta días corridos.</u>
<b>RT. N°15</b> El síndico no es independiente en los siguientes casos...	--
<b>CNV</b> El auditor no debe...	--
<b>BCRA</b> Pueden prestar servicio de auditoria los que...	--
<b>Superintendencia de Seguros</b>	--
<b>AGN</b>	--
<b>SIGEN</b>	--
<b>IGJ</b>	--
<b>Ley Sociedades Comerciales</b>	--
<b>Ley de Cooperativas</b>	--

Según la Normativa de...	Aspecto: Por la aceptación de bienes, servicios y cortesías impropias
<b>RT. N°7</b> El auditor no es independiente cuando...	--
<b>RT. N°37</b> El contador no es independiente cuando...	--
<b>Código de Ética Unificado</b> El profesional no es independiente cuando...	<u>Quando hubiese aceptado bienes o servicios del ente cuya información es objeto de actuación profesional, o lo hubiesen hecho su cónyuge o sus hijos, en condiciones más favorables que las ofrecidas a terceros. Constituye falta de independencia la aceptación de invitaciones y regalos en una escala que no esté en proporción con las cortesías normales de la vida social.</u>
<b>RT. N°15</b> El síndico no es independiente en los siguientes casos...	--
<b>CNV</b> El auditor no debe...	--
<b>BCRA</b> Pueden prestar servicio de auditoria los que...	<u>Quando el profesional o alguno de sus socios, en el caso de actuar en estudio de contadores, dispongan de facilidades crediticias de cualquier naturaleza otorgadas por las entidades que auditen.</u>
<b>Superintendencia de Seguros</b>	--
<b>AGN</b>	--
<b>SIGEN</b>	--
<b>IGJ</b>	--
<b>Ley Sociedades Comerciales</b>	--
<b>Ley de Cooperativas</b>	--

<b>Según la Normativa de...</b>	<b>Aspecto: Por relación conflictiva o litigiosa con el ente</b>
<b>RT. N°7</b> El auditor no es independiente cuando...	--
<b>RT. N°37</b> El contador no es independiente cuando...	--
<b>Código de Ética Unificado</b> El profesional no es independiente cuando...	<u><i>Cuando existiere una relación conflictiva o litigiosa entre el profesional y el ente cuya información es objeto de la actuación profesional.</i></u>
<b>RT. N°15</b> El síndico no es independiente en los siguientes casos...	--
<b>CNV</b> El auditor no debe...	--
<b>BCRA</b> Pueden prestar servicio de auditoria los que...	--
<b>Superintendencia de Seguros</b>	--
<b>AGN</b>	--
<b>SIGEN</b>	--
<b>IGJ</b>	--
<b>Ley Sociedades Comerciales</b>	--
<b>Ley de Cooperativas</b>	--

Según la Normativa de...	Aspecto: Inhabilidades
<p><b>RT. N°7</b> El auditor no es independiente cuando...</p>	--
<p><b>RT. N°37</b> El contador no es independiente cuando...</p>	--
<p><b>Código de Ética Unificado</b> El profesional no es independiente cuando...</p>	--
<p><b>RT. N°15</b> El síndico no es independiente en los siguientes casos...</p>	<p><i>No pueden ser síndicos conforme al art. 286 de la Ley de Sociedades Comerciales quienes se hallen inhabilitados para ser directores según el art. 264 de la Ley de Sociedades Comerciales, es decir: 2.1. Quienes no pueden ejercer el comercio. 2.2. Los fallidos por quiebra culpable o fraudulenta hasta diez años después de su rehabilitación; los fallidos por quiebra casual o los concursados hasta cinco años después de su rehabilitación; los directores o administradores de sociedad cuya conducta se calificare de culpable o fraudulenta, hasta diez años después de su rehabilitación. 2.3. Los condenados con accesoria de inhabilitación de ejercer cargos públicos; los condenados por hurto, robo, defraudación, cohecho, emisión de cheques sin fondos y delitos contra la fe pública; los condenados por delitos cometidos en la constitución, funcionamiento y liquidación de sociedades. En todos los casos, hasta diez años después de cumplida la condena. 2.4. Los funcionarios de la administración pública cuyo desempeño se relacione con el objeto de la sociedad, hasta dos años del cese de sus funciones.</i></p>
<p><b>CNV</b> El auditor no debe...</p>	--
<p><b>BCRA</b> Pueden prestar servicio de auditoria los que...</p>	<p><i>No se encuentren alcanzadas por alguna de las inhabilidades previstas en el Art. 10 de la Ley 21.526 para los síndicos. Artículo 10: No podrán desempeñarse como promotores, fundadores, directores, administradores, miembros de los consejos de vigilancia, síndicos, liquidadores o gerentes de las entidades comprendidas en esta Ley: a) Los afectados por las inhabilidades e incompatibilidades establecidas por el artículo 264 de la Ley número 19.550; b) Los inhabilitados para ejercer cargos públicos; c) Los deudores morosos de las entidades financieras; d) Los inhabilitados para ser titulares de cuentas corrientes u otras que participen de su naturaleza, hasta tres años después de haber cesado dicha medida; e) Los inhabilitados por aplicación del inciso 5) del artículo 41 de esta ley, mientras dure el tiempo de su sanción, y f) Quienes por decisión de autoridad competente hubieran sido declarados responsables de irregularidades en el gobierno y administración de las entidades financieras.</i></p>
<p><b>Superintendencia de Seguros</b></p>	<p><i>Se encuentren inhabilitados por la Superintendencia de Seguros de la Nación por incumplimiento de las disposiciones vigentes. Hayan sido expresamente inhabilitados para ejercer la profesión por cualquiera de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas del país.</i></p>
<p><b>AGN</b></p>	--
<p><b>SIGEN</b></p>	--
<p><b>IGJ</b></p>	--
<p><b>Ley Sociedades Comerciales</b></p>	--
<p><b>Ley de Cooperativas</b></p>	<p><i>Quienes se hallen inhabilitados para ser consejeros: a) Los fallidos por quiebra culpable o fraudulenta, hasta diez años después de su rehabilitación; los fallidos por quiebra casual o los concursados, hasta cinco años después de su rehabilitación; los directores o administradores de sociedad cuya conducta se calificare de culpable o fraudulenta, hasta diez años después de su rehabilitación; b) Los condenados con accesoria de inhabilitación de ejercer cargos públicos; los condenados por hurto, robo, defraudación, cohecho, emisión de cheques sin fondos, delitos contra la fe pública; los condenados por delitos cometidos en la constitución, funcionamiento y liquidación de sociedades. En todos los casos hasta diez años después de cumplida la condena; c) Las personas que perciban sueldo, honorarios o comisiones de la cooperativa, excepto en las de producción o trabajo y salvo lo previsto en el artículo 67.</i></p>

## Bibliografía

- ARGENTINA, **Ley 20.091/73 de Entidades de Seguro y su control**, disponible en <http://infoleg.mecon.gov.ar/>.
- ARGENTINA, **Ley 24.156/92 de Administración Financiera Nacional**, disponible en <http://infoleg.mecon.gov.ar/>.
- ARGENTINA, **Ley 20.488/73 de Ejercicio Profesional**, disponible en <http://infoleg.mecon.gov.ar/>.
- ARGENTINA, **Ley 19.550/72 de Sociedades Comerciales. Texto ordenado por el Anexo del Decreto N° 841/84 B.O. 30/03/1984 con las modificaciones introducidas por normas posteriores al mismo**, disponible en <http://infoleg.mecon.gov.ar/>.
- ARGENTINA, **Ley N° 20.337/73, de Cooperativas**, disponible en <http://infoleg.mecon.gov.ar/>.
- ARGENTINA, **Ley N° 21.526/77 para los síndicos**, disponible en <http://infoleg.mecon.gov.ar/>.
- ARGENTINA, **Resolución 37.130/12 de la Superintendencia de Seguros**, disponible en <http://infoleg.mecon.gov.ar/>.
- ARGENTINA, **Resolución 400/02 de la Comisión Nacional de Valores**, disponible en <http://www.cnv.gob.ar>.
- CHAPMAN, William L., **Visión contemporánea de la formación y capacitación del profesional en Ciencias Económicas para el futuro inmediato y para el Siglo XXI**, Síntesis Profesional, CPCE (Mendoza, 1988).
- CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE ÉTICA PARA CONTADORES, **Código de ética para profesionales de contabilidad**, IFAC (New York, 2009), 161 pág..
- CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE MENDOZA, **Código de Ética Unificado para Profesionales en Ciencias Económicas de la República Argentina. Res. N° 204/00**, disponible en <http://www.facpce.org.ar>.
- CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE MENDOZA, **Resolución 1350/2001**.
- ESTADOS UNIDOS, **Sarbanes-Oxley**, Act of 2002, Pub. L. No. 107-204, 116 Stat. 745 (30 de julio de 2002).
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica N° 32. Adopción de las normas internacionales de auditoría del IAASB de la IFAC**, disponible en <http://www.facpce.org.ar>.



FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica N° 33. Adopción de las normas internacionales de encargos de revisión del IAASB de la IFAC**, disponible en <http://www.facpce.org.ar>.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica N° 34. Adopción de las normas internacionales de control de calidad y normas sobre independencia**, disponible en <http://www.facpce.org.ar>.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica N° 37. Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados**, disponible en <http://www.facpce.org.ar>.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica N° 15. Normas sobre la actuación del contador publico como sindico societario**, disponible en <http://www.facpce.org.ar>.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica N° 21. Normas contables profesionales: Valor patrimonial proporcional - Consolidación de estados contables- Información a exponer sobre partes relacionadas**, disponible en <http://www.facpce.org.ar>.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica N° 35. Adopción de las normas internacionales de encargos de aseguramiento y servicios relacionados del IAASB de la IFAC**, disponible en <http://www.facpce.org.ar>.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica N° 8. Normas generales de exposición contable**, disponible en <http://www.facpce.org.ar>.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJO PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica N° 7/08. Normas de auditoría**, disponible en <http://www.facpce.org.ar>.

FOWLER NEWTON, E., **Cuestiones fundamentales de Auditoría**, Macchi (Buenos Aires, 1993), 660 pág.

GATICA, Elena Nieves y RUÓTOLO, Claudio Antonio, **El Contador Público y la Rendición de Cuentas**, en Serie Estudios N° 54, Sección Contabilidad, UNCuyo - F.C.E. (Mendoza, 2007).

MENDOZA, **Ley de Ejercicio Profesional Provincial N° 5.051**, disponible en <http://www.peritos.org.ar/>.

PASTOR ROMANO, J.P., **Código de ética unificado: comentado para jóvenes profesionales en ciencias económicas**, Universidad del Aconcagua (Mendoza, 2010).

SLOSSE, C. A., **Auditoría**, La Ley (Buenos Aires, 2006), 790 pág.

**Declaración Jurada Resolución 212/99 – CD**

“Las autoras de este trabajo declaran que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no hayan dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta derechos de terceros”.

Mendoza, noviembre de 2013

Daiana Noemi Gaviola

Reg. 24.806



Florencia Romina Penna

Reg. 24.949



Mayra Belén Romano

Reg. 24.989

