

NORMAS INTERNACIONALES DE INDEPENDENCIA

(PARTES 4A Y 4B)

- José Pedro Ortega García

Universidad autónoma Gabriel rene moreno

jose.pedro.ortega13@gmail.com

- Alexander Padilla Rodas

Universidad autónoma Gabriel rene moreno

alexander62padilla@gmail.com

- Jorge Callata Acha

Universidad autónoma Gabriel rene moreno

jorgecallata053@gmail.com

- Jhorgely Montero Peña

Universidad autónoma Gabriel rene moreno

monterojhorgely7@gmail.com

INDICE

1	RESUMEN	5
2	Introducción	6
3	CUERPO TEORICO	12
3.1	Origen y Contexto.....	12
3.2	Importancia en el Contexto Global.....	12
3.3	Estructura de las Normas	13
4	Marco Conceptual de la Independencia.....	14
4.1	Definición y Alcance.....	14
4.2	Principios Fundamentales Vinculados	14
4.3	Enfoque Basado en Amenazas y Salvaguardas.....	15
5	Parte 4A: Independencia para Trabajos de Auditoría y Revisión	15
5.1	Aplicación del Marco Conceptual (Sección 400)	15
5.2	Amenazas Específicas y Salvaguardas	16
5.2.1	Intereses Financieros (Sección 510)	16
5.2.2	Préstamos y Garantías (Sección 511).....	17
5.2.3	Relaciones de Negocios (Sección 520).....	17

5.2.4	Relaciones Familiares y Personales (Sección 521).....	18
5.2.5	Servicios Recientes con un Cliente (Sección 522)	18
5.2.6	Empleo con un Cliente (Sección 524)	19
5.2.7	Asociación Prolongada (Sección 540).....	19
5.3	Prestación de Servicios No Relacionados con el Aseguramiento (Sección 600)	20
5.4	Informes con Fines Especiales (Sección 800)	20
6	Parte 4B: Independencia para Otros Trabajos de Aseguramiento.....	21
6.1	Aplicación del Marco Conceptual (Sección 900).....	21
6.2	Diferencias y Similitudes con la Parte 4A	21
6.3	Servicios No Relacionados con el Aseguramiento (Sección 950).....	22
6.4	Informes con Restricciones (Sección 990)	22
7	Categorías de Amenazas a la Independencia	23
7.1	Amenaza de Interés Propio	23
7.2	Amenaza de Auto-Revisión	23
7.3	Amenaza de Abogacía.....	24
7.4	Amenaza de Familiaridad	25

7.5	Amenaza de Intimidación	25
8	Materiales y Métodos.....	26
8.1	Enfoque Metodológico General.....	26
9	Fuentes Documentales y Criterios de Selección.....	26
10	Proceso de Análisis y Etapas de Investigación	28
10.1	Primera Etapa: Identificación de los principios y requerimientos normativos .	28
10.2	Segunda Etapa: Evaluación de las amenazas y salvaguardas descritas en las normas	29
10.3	Tercera Etapa: Interpretación del impacto de dichas normas en la práctica profesional	30
10.4	Técnicas de Validación y Limitaciones.....	30
11	Resultados y Discusión	31
11.1	Naturalidad de la Independencia Profesional .	32
11.2	Relaciones Prohibidas y Control de Conflictos	32
12	Conclusiones	33
13	Agradecimientos	33
14	Bibliografía	34

1 RESUMEN

Este artículo analiza de manera exhaustiva las Normas Internacionales de Independencia, contenidas en las Partes 4A y 4B del *Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales*, emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA). La investigación se desarrolló mediante la aplicación del método analítico-documental, el cual implicó una revisión sistemática y crítica de la edición 2024 del Código IESBA, así como de literatura académica y profesional complementaria especializada en ética, independencia en la auditoría y trabajos de aseguramiento.

A través de este análisis, se logra identificar y desglosar los componentes estructurales clave de las normas. Esto incluye, en primer lugar, los **principios fundamentales** de integridad y objetividad que les dan sustento. En segundo lugar, se categorizan las **amenazas** a la independencia, tales como el interés propio, la auto-revisión, la abogacía, la familiaridad y la intimidación, ilustrando con ejemplos cómo surgen en la práctica profesional. Finalmente, se examina el repertorio de **salvaguardas** aplicables, tanto las creadas por la profesión, la legislación o los organismos reguladores, como aquellas implementadas específicamente en la firma o a nivel individual del contador, diseñadas para eliminar o reducir las amenazas a un nivel aceptable en auditorías, revisiones y otros trabajos de aseguramiento.

Los resultados del estudio destacan la importancia primordial de la independencia como un pilar ético no negociable, que garantiza la objetividad del juicio profesional, la transparencia en los procesos y, en última instancia, la confianza del público inversionista y de la sociedad en la información financiera y corporativa. Se concluye que el estricto cumplimiento de los

requisitos establecidos en las Partes 4A y 4B del Código no solo fortalece la credibilidad y legitimidad de la profesión contable a nivel global, sino que también promueve y estandariza prácticas éticas universales, esenciales para el correcto funcionamiento de los mercados de capital y la protección del interés público.

Palabras clave: Ética profesional, independencia, auditoría, IESBA, aseguramiento, contabilidad, normas internacionales.

2 Introducción

La independencia constituye un principio esencial e irrenunciable para la credibilidad y confiabilidad del trabajo del contador público, representando el fundamento ético sobre el cual se sustenta la confianza pública en la información financiera. En un contexto global caracterizado por la creciente complejidad de los mercados financieros y las demandas de transparencia corporativa, este principio trasciende el ámbito profesional para convertirse en un requisito indispensable para el funcionamiento eficiente de los mercados de capital. El Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA), organismo independiente de establecimiento de normas adscrito a la Federación Internacional de Contadores (IFAC), establece en su Código Internacional de Ética 2024 un conjunto comprehensivo y actualizado de normas diseñadas específicamente para preservar y fortalecer esta independencia en los trabajos de auditoría y aseguramiento.

Marco Conceptual y Estructura del Código IESBA 2024

El Código 2024, estructurado metódicamente en partes interdependientes, dedica especial atención a la independencia a través de sus Partes 4A y 4B, las cuales desarrollan lineamientos técnicos específicos y un marco conceptual robusto que los contadores deben observar escrupulosamente para mantener su objetividad e integridad profesional. La Parte 4A, focalizada en la "Independencia para Trabajos de Auditoría y Revisión", establece requisitos detallados para abordar amenazas en los encargos que mayor confianza pública generan, mientras que la Parte 4B, sobre "Independencia para los Trabajos de Aseguramiento Aparte de los Trabajos de Auditoría y Revisión", extiende estos principios a una gama más amplia de servicios de aseguramiento, reconociendo la importancia de la objetividad en todos los encargos que emiten conclusiones destinadas a terceros usuarios.

Estas disposiciones se sustentan en el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 del Código, que requiere a los profesionales identificar, evaluar y abordar proactivamente las amenazas a la independencia a través de un proceso riguroso que incluye el ejercicio del juicio profesional y la aplicación de la prueba del "tercero razonable e informado". Las categorías de amenazas definidas -interés propio, auto-revisión, abogacía, familiaridad e intimidación- capturan sistemáticamente las diversas circunstancias que podrían comprometer, real o aparentemente, la independencia mental y en apariencia del contador público.

Análisis de las Categorías de Amenazas a la Independencia

El Código IESBA 2024 profundiza en cada categoría de amenaza, proporcionando orientación específica para su identificación y tratamiento. La amenaza de interés propio surge cuando el contador tiene intereses financieros u otros que podrían influir indebidamente en su juicio profesional. Esta amenaza se manifiesta de múltiples formas: desde inversiones directas en empresas cliente hasta relaciones comerciales significativas o dependencia económica excesiva de honorarios de un cliente particular. El Código establece umbrales cuantitativos y cualitativos para evaluar la materialidad de estos intereses y prescribe medidas como la disposición de inversiones conflictivas o la implementación de revisiones independientes.

La amenaza de auto-revisión ocurre cuando el contador debe evaluar trabajo previamente realizado por sí mismo o por otros en su firma. Esta situación es particularmente crítica cuando se prestan servicios de consultoría o asesoría que posteriormente serán objeto de verificación en un encargo de auditoría. El Código 2024 refuerza los requerimientos de segregación de funciones y establece protocolos estrictos para la revisión por pares cuando no es posible evitar completamente esta amenaza.

La amenaza de abogacía emerge cuando el contador promueve la posición o los intereses de un cliente hasta el punto de comprometer su objetividad. Esto puede ocurrir en situaciones de litigio, procesos regulatorios o transacciones complejas donde el profesional asume un rol cercano al de representante legal. El Código delimita claramente los límites entre la legítima defensa de posturas contables apropiadas y la abogacía indebida que socava la independencia.

La amenaza de familiaridad se presenta cuando relaciones personales o profesionales cercanas con clientes o su personal nublan el escepticismo profesional. El Código aborda específicamente situaciones como relaciones familiares, antiguos empleados que se unen a firmas de auditoría, y asociaciones prolongadas con clientes que pueden generar complacencia. Los requerimientos de rotación de socios y la evaluación periódica de relaciones prolongadas constituyen salvaguardas clave contra esta amenaza.

Finalmente, la amenaza de intimidación ocurre cuando el contador enfrenta presiones reales o percibidas que buscan influir en su juicio profesional. Estas presiones pueden provenir de la gerencia del cliente, de socios dentro de la firma, o de circunstancias externas que crean conflicto de intereses. El Código enfatiza la importancia de culturas organizacionales que protejan a los profesionales de estas presiones y establece canales seguros para reportar intentos de intimidación.

Gestión de Conflictos de Interés y Salvaguardas Específicas

Un aspecto fundamental que aborda el Código 2024 es la gestión de conflictos de interés, donde se establecen protocolos específicos para situaciones en las cuales un contador profesional presta servicios a múltiples clientes cuyos intereses pueden entrar en conflicto. El Código exige no solo la identificación temprana de estos conflictos potenciales, sino también la

implementación de salvaguardas adecuadas, que pueden incluir la segregación de equipos de trabajo, la revisión por parte de profesionales independientes no involucrados en el encargo, y en casos extremos, la renuncia al encargo cuando las amenazas no puedan reducirse a un nivel aceptable.

Las salvaguardas prescritas por el Código se clasifican en tres categorías principales: salvaguardas creadas por la profesión, la legislación o la regulación; salvaguardas implementadas dentro de la firma; y salvaguardas en el nivel del encargo. Entre las primeras, destacan los requerimientos de educación profesional continua, estándares profesionales y monitoreo disciplinario. Las salvaguardas a nivel de firma incluyen políticas de liderazgo que enfatizan la importancia de la independencia, procesos adecuados de asignación de personal, y metodologías de control de calidad. A nivel de encargo, las salvaguardas pueden incluir revisiones independientes, rotación de personal, y acuerdos contractuales que protejan la independencia del profesional.

Tecnología e Independencia Profesional

Otro elemento crucial incorporado en la edición 2024 son las disposiciones sobre tecnología, que reconocen el impacto transformador de las herramientas digitales en la práctica profesional. El Código aborda cómo el uso de tecnología puede generar nuevas amenazas a la independencia, particularmente en lo relacionado con la confidencialidad de datos, la dependencia excesiva en sistemas automatizados y la prestación de servicios que involucran el desarrollo o implementación de sistemas de información. Simultáneamente, el marco ético reconoce el potencial de la tecnología como salvaguarda, por ejemplo, mediante sistemas de monitoreo continuo que permiten detectar posibles amenazas a la independencia.

El Código establece que los profesionales deben mantener competencia tecnológica suficiente para comprender cómo las herramientas que utilizan pueden afectar su independencia. Esto incluye entender los límites de la inteligencia artificial y los sistemas automatizados, mantener el control profesional sobre juicios y conclusiones significativas, y asegurar que la tecnología no se convierta en un velo que oculte la responsabilidad última del contador por su trabajo.

Implicaciones Prácticas y Desafíos de Implementación

La implementación de estas normas presenta desafíos significativos para la práctica profesional. Las firmas deben desarrollar sistemas robustos de gestión de riesgos éticos, invertir en capacitación especializada, y establecer culturas organizacionales que prioricen la independencia sobre consideraciones comerciales inmediatas. Los profesionales individuales enfrentan el desafío de mantener vigilancia constante contra amenazas que pueden emerger gradualmente o presentarse de maneras sutiles.

El Código 2024 introduce requerimientos específicos para situaciones particulares, como servicios de planificación fiscal agresiva, provision de servicios no relacionados con aseguramiento a clientes de auditoría, y relaciones comerciales con entidades de interés público. Estas disposiciones reflejan lecciones aprendidas de fallas éticas históricas y buscan anticipar desafíos emergentes en un entorno empresarial en evolución.

3 CUERPO TEORICO

3.1 Origen y Contexto

Las Normas Internacionales de Independencia (NII) constituyen un pilar fundamental dentro del Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales, emitido bajo la autoridad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA). Su desarrollo surge como respuesta a la necesidad global de estandarizar los criterios de independencia, tras una serie de escándalos financieros que erosionaron la confianza pública. El IESBA, operando bajo el paraguas de la Fundación Internacional para la Ética y la Auditoría (IFEA), diseñó estas normas para servir como un marco robusto y universal. Su objetivo primordial es salvaguardar la integridad del proceso de aseguramiento, asegurando que los juicios profesionales no se vean comprometidos por intereses, relaciones o influencias indebidas. La edición 2024 del Código consolida revisiones anteriores e incorpora nuevas disposiciones, reflejando la evolución continua de las complejidades del entorno empresarial y tecnológico. Así, las NII no son estáticas, sino que representan un conjunto dinámico de directrices que buscan anticipar y mitigar las amenazas contemporáneas a la objetividad.

3.2 Importancia en el Contexto Global

En un mundo financieramente interconectado, la independencia del contador profesional deja de ser una mera cuestión deontológica para convertirse en un bien público global. La credibilidad de los estados financieros, los informes de sostenibilidad y otros datos de aseguramiento es la base sobre la cual inversionistas, acreedores, reguladores y la sociedad en

general toman decisiones críticas. La ausencia de independencia puede distorsionar esta información, conduciendo a una asignación ineficiente de recursos, pérdidas patrimoniales y, en casos extremos, inestabilidad sistémica en los mercados de capitales. Las NII, al proporcionar un lenguaje y un marco común, facilitan la comparabilidad transnacional de la información y fortalecen la supervisión regulatoria internacional. Su adopción y aplicación efectiva son, por lo tanto, componentes esenciales para la transparencia, la rendición de cuentas y el correcto funcionamiento de las economías de mercado, actuando como un mecanismo de defensa contra el fraude y la corrupción.

3.3 Estructura de las Normas

La estructura de las Normas Internacionales de Independencia es lógica y jerárquica, diseñada para una aplicación metódica. Se dividen en dos partes principales que se diferencian por el tipo de encargo al que se aplican. La Parte 4A se ocupa específicamente de la Independencia para Trabajos de Auditoría y Revisión, estableciendo los requisitos más estrictos debido al alto nivel de seguridad y al interés público inherente a estos servicios, especialmente cuando involucran a Entidades de Interés Público (EIP). Por otro lado, la Parte 4B regula la Independencia para los Trabajos de Aseguramiento Aparte de los Trabajos de Auditoría y Revisión, aplicando un marco conceptual similar pero con un grado de exigencia proporcional al riesgo asociado con estos otros encargos. Ambas partes se sustentan en el Marco Conceptual general del Código (Sección 120), que establece el proceso de identificar, evaluar y abordar amenazas mediante salvaguardas. Esta estructura bipartita permite una regulación proporcional y efectiva

4 Marco Conceptual de la Independencia

4.1 Definición y Alcance

La independencia, dentro del marco del IESBA, es un concepto bidimensional que trasciende la mera intención subjetiva. Se define formalmente como la combinación de Independencia de mente e Independencia en apariencia. La primera es el estado mental interno que permite al contador profesional ejercer su juicio con integridad y escepticismo profesional, sin dejarse influir por sesgos, conflictos de interés o presiones indebidas. Es una condición subjetiva de objetividad. La segunda, la independencia en apariencia, es externa y se evalúa desde la perspectiva de un "tercero razonable e informado". Se refiere a la evitación de hechos y circunstancias que, siendo tan significativos, llevarían a este tercero a concluir que la integridad, objetividad o escepticismo profesional de la firma o de un miembro del equipo de encargo se han visto comprometidos. El alcance de estas normas es amplio, cubriendo no solo a los socios y personal directo del encargo, sino también, en ciertas circunstancias, a la firma en su conjunto y a sus redes, así como a familiares inmediatos o cercanos del personal clave.

4.2 Principios Fundamentales Vinculados

La independencia no es un principio aislado, sino que está intrínsecamente e inextricablemente vinculada a los principios fundamentales de ética que rigen toda la profesión contable. Principalmente, es la manifestación práctica de los principios de Integridad y Objetividad. La integridad, que exige ser recto y honesto, es la base moral que impulsa al contador a mantener su independencia incluso frente a presiones. La objetividad, que requiere que el juicio profesional no sea comprometido por sesgos o influencias, es el resultado operativo de la independencia. Además, el principio de Comportamiento Profesional exige cumplir con las leyes y regulaciones y evitar acciones que desacrediten a la profesión; un incumplimiento de la

independencia constituiría una violación grave de este principio. Por lo tanto, las NII operacionalizan estos principios abstractos, traduciendo en requisitos y guías concretas y accionables para situaciones específicas que los contadores enfrentan en la práctica.

4.3 Enfoque Basado en Amenazas y Salvaguardas

El núcleo del Marco Conceptual para la independencia es un proceso iterativo y proactivo centrado en amenazas y salvaguardas. Este enfoque reconoce que no es posible enumerar todas las situaciones que pueden comprometer la independencia. En su lugar, empodera al contador profesional para que, ejerciendo juicio profesional y manteniendo una "mente inquisitiva", identifique proactivamente circunstancias que puedan crear amenazas. Una vez identificadas, debe evaluar si su significancia (cualitativa y cuantitativa) las sitúa en un nivel inaceptable. Si es así, el contador tiene la obligación de abordarlas mediante la aplicación de salvaguardas. Las salvaguardas son acciones, individuales o combinadas, efectivas para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable. Pueden ser creadas por la profesión, la legislación, el entorno laboral de la firma o ser específicas del encargo. Si no se pueden aplicar salvaguardas adecuadas, la única acción permisible es declinar o finalizar el encargo.

5 Parte 4A: Independencia para Trabajos de Auditoría y Revisión

5.1 Aplicación del Marco Conceptual (Sección 400)

La Sección 400 de la Parte 4A sirve como el puente crucial entre el Marco Conceptual general y su aplicación específica en los contextos de mayor riesgo: las auditorías y revisiones de estados financieros. Esta sección no solo reitera la obligación de aplicar el marco de identificación, evaluación y tratamiento de amenazas, sino que también lo contextualiza para

estos encargos. Establece que la firma y los miembros del equipo de encargo deben ser independientes de acuerdo con lo requerido por las NII. La sección profundiza en la aplicación del juicio profesional, enfatizando la necesidad de considerar tanto la independencia de mente como en apariencia. Proporciona material de aplicación detallado sobre cómo las condiciones, intereses y relaciones pueden crear amenazas específicas en una auditoría, sentando las bases para las secciones subsiguientes que tratan cada tipo de amenaza de manera particular. Es, en esencia, la guía de implementación que asegura la coherencia en la aplicación de las normas más estrictas.

5.2 Amenazas Específicas y Salvaguardas

5.2.1 Intereses Financieros (Sección 510)

Los intereses financieros, ya sean directos o indirectos, en un cliente de auditoría representan una de las amenazas de interés propio más potentes y evidentes. Si un miembro del equipo de encargo, la firma o un familiar inmediato posee acciones, bonos u otros instrumentos financieros del cliente, su juicio podría verse influenciado inconscientemente o conscientemente por el deseo de proteger o aumentar el valor de su inversión. La Sección 510 establece prohibiciones estrictas. Por ejemplo, normalmente se prohíben los intereses financieros directos. Para los intereses financieros indirectos, como la tenencia a través de un fondo diversificado, la norma evalúa si son materiales para el individuo o la firma. Las salvaguardas clave incluyen la disposición inmediata del interés financiero, la transferencia del individuo fuera del equipo de encargo, o la implementación de una revisión de calidad exhaustiva por un revisor apropiado que no esté involucrado en el encargo para evaluar el trabajo realizado.

5.2.2 Préstamos y Garantías (Sección 511)

Las relaciones de préstamo o garantía entre un auditor y su cliente crean un vínculo financiero que puede comprometer severamente la objetividad. La Sección 511 establece una prohibición general para que una firma o miembro del equipo de encargo reciba un préstamo o garantía de un cliente de auditoría, salvo en circunstancias normales de negocios y en términos estándar. Por ejemplo, un préstamo hipotecario de una institución bancaria que es un cliente de auditoría podría ser permisible si se otorga en los mismos términos disponibles para el público en general. Sin embargo, incluso en estos casos, debe evaluarse el nivel de amenaza. Préstamos más significativos o con términos preferenciales incrementarían la amenaza a un nivel inaceptable. La salvaguarda principal es la evitación, pero si una transacción permitida existe, se pueden requerir salvaguardas como la revelación a los encargados de gobierno del cliente y una revisión intensiva del trabajo por un socio no involucrado.

5.2.3 Relaciones de Negocios (Sección 520)

Una relación de negocios conjunta o una relación cercana de comprador-proveedor entre la firma de auditoría y el cliente puede crear amenazas de interés propio o de familiaridad. Por ejemplo, si la firma y el cliente son socios en una empresa conjunta, o si la firma depende significativamente de las ventas de software al cliente, los intereses económicos de la firma podrían alinearse demasiado con los del cliente, erosionando la capacidad de desafiar a la gerencia. La Sección 520 requiere evaluar la naturaleza, importancia y efectos económicos de dicha relación. Una relación de negocios significativa y no trivial generalmente creará una amenaza que no puede ser reducida a un nivel aceptable con salvaguardas, por lo que la única acción permisible es terminar la relación de negocios o declinar el encargo de auditoría. Las

relaciones menores pueden abordarse con salvaguardas como la revisión del trabajo por un revisor apropiado.

5.2.4 Relaciones Familiares y Personales (Sección 521)

Las relaciones personales cercanas, como las de un familiar inmediato (cónyuge, dependientes) o cercano, que ocupa un puesto en el cliente capaz de influir en el tema del encargo, pueden crear amenazas de familiaridad o intimidación. Por ejemplo, si el cónyuge de un socio del encargo es el Director Financiero (CFO) del cliente, la objetividad del socio podría verse comprometida. La Sección 521 exige identificar estas relaciones y evaluar el nivel de amenaza, considerando el puesto que ocupa el familiar en el cliente, el rol del miembro del equipo en la auditoría y la estructura de gobierno del cliente. Las salvaguardas pueden incluir la remoción del individuo del equipo de encargo, la definición de estructuras de supervisión adicionales, o la revisión del trabajo por un revisor apropiado. En casos de relaciones muy cercanas en puestos de alta dirección del cliente, la amenaza puede ser tan grave que la única salvaguarda adecuada es la remoción del equipo.

5.2.5 Servicios Recientes con un Cliente (Sección 522)

Cuando un individuo que fue director o oficial de un cliente, o empleado en un puesto de influencia significativa, se une a la firma de auditoría, existe una amenaza de auto-revisión y familiaridad. Esta persona podría estar en posición de revisar su propio trabajo previo o podría tener una relación demasiado estrecha con el personal actual del cliente. La Sección 522 impone un "período de enfriamiento". Si un individuo con tal historial se une a la firma, no podrá participar como miembro del equipo de encargo para ese cliente hasta que haya pasado un período, típicamente de doce meses, a menos que hayan transcurrido al menos doce meses desde que dejó el puesto en el cliente. Esta salvaguarda temporal busca permitir que la influencia de la

relación previa se disipe antes de que el individuo participe en actividades de auditoría que involucren a ese cliente.

5.2.6 Empleo con un Cliente (Sección 524)

La amenaza opuesta a la Sección 522 ocurre cuando un miembro del equipo de encargo o un socio clave de la firma es contratado por el cliente de auditoría. Esto crea una amenaza de familiaridad e intimidación, ya que el individuo ahora en el cliente podría ejercer influencia indebida sobre su antigua firma, o los auditores podrían ser indulgentes con la esperanza de futuras oportunidades de empleo. La Sección 524 requiere que la firma evalúe la significancia de esta amenaza. Factores clave incluyen el rol que el individuo tendrá en el cliente, el nivel de participación que tuvo en la auditoría y la estructura de gobierno del cliente. Las salvaguardas necesarias pueden ser muy robustas, como la revisión de cualquier trabajo significativo realizado por ese individuo antes de su partida, o la incorporación de un nuevo revisor de calidad del trabajo para el encargo.

5.2.7 Asociación Prolongada (Sección 540)

Una asociación prolongada, particularmente de un socio clave o del revisor de calidad del trabajo con un cliente de auditoría, crea una amenaza de familiaridad. Con el tiempo, el profesional puede volverse menos escéptico, demasiado confiado en la gerencia del cliente o reacio a desafiar supuestos de larga data. La Sección 540 aborda esto mediante requisitos de rotación obligatoria. Para los clientes que son Entidades de Interés Público (EIP), el socio del encargo y el revisor de calidad del trabajo (entre otros) deben rotar después de un período máximo de servicio, generalmente siete años, tras lo cual deben pasar un período de "descanso" (normalmente cinco años) antes de poder volver a servir en ese mismo rol para el mismo cliente.

Esta salvaguarda estructural es crítica para renovar la perspectiva y el escepticismo profesional dentro del equipo de auditoría.

5.3 Prestación de Servicios No Relacionados con el Aseguramiento (Sección 600)

Esta es una de las áreas más complejas y críticas de la independencia. Proporcionar servicios como consultoría, impuestos o asesoría financiera a un cliente de auditoría puede crear poderosas amenazas de auto-revisión (el auditor revisa su propio trabajo) y de interés propio (la firma se vuelve económicamente dependiente del cliente). La Sección 600 establece un marco para evaluar estos servicios. Algunos servicios están prohibidos para un cliente de auditoría que es una EIP, como la contabilización de transacciones, la evaluación actuarial con un alto grado de subjetividad, y ciertos servicios de finanzas corporativas donde el auditor actuaría efectivamente como promotor. Para otros servicios, como ciertos servicios fiscales o de TI, se pueden prestar solo si se evalúa que la amenaza no es inaceptable y se aplican salvaguardas robustas. Estas incluyen: que el servicio sea pre-aprobado por el comité de auditoría del cliente; que la firma no asuma funciones de gerencia; y que un revisor apropiado, que no sea parte del equipo de auditoría, revise tanto el servicio no de aseguramiento como el trabajo de auditoría relevante.

5.4 Informes con Fines Especiales (Sección 800)

No todas las auditorías o revisiones resultan en informes de propósito general. La Sección 800 se aplica a informes con fines especiales que incluyen una restricción explícita sobre su uso y distribución. En estos casos, dado que el alcance y el conocimiento del informe es limitado, el marco reconoce que algunas amenazas a la independencia pueden ser menos significativas. Sin embargo, la independencia sigue siendo requerida. La sección guía al contador profesional a considerar si las partes que esperan usar el informe son capaces de comprender el propósito y las limitaciones del informe, y si existe la posibilidad de que sea distribuido a terceros no previstos.

Si la distribución se amplía más allá de los usuarios previstos, pueden activarse los requisitos independencia más estrictos aplicables a los informes de propósito general. Las salvaguardas aquí a menudo se centran en una comunicación y documentación clara de las restricciones.

6 Parte 4B: Independencia para Otros Trabajos de Aseguramiento

6.1 Aplicación del Marco Conceptual (Sección 900)

La Sección 900 establece el marco para aplicar las NII a encargos de aseguramiento distintos de la auditoría y la revisión, como una verificación de un indicador de sostenibilidad o una certificación de controles de TI. El enfoque conceptual es idéntico al de la Parte 4A: identificar, evaluar y abordar amenazas. Sin embargo, la aplicación es proporcional. El nivel de seguridad requerido en estos encargos suele ser menor que en una auditoría de estados financieros, y el interés público puede no ser tan prominente. Por lo tanto, el nivel de una amenaza idéntica (por ejemplo, un interés financiero indirecto pequeño) podría evaluarse como menor en un encargo de la Parte 4B que en uno de la Parte 4A. Esto no significa que la independencia sea opcional, sino que el umbral para considerar una amenaza como inaceptable es más alto, y el conjunto de salvaguardas aplicables puede ser más flexible. La sección enfatiza que el contador debe ejercer juicio profesional para determinar qué requisitos de las Partes 4A son análogos y aplicables al encargo de aseguramiento en cuestión.

6.2 Diferencias y Similitudes con la Parte 4A

La principal diferencia entre las Partes 4A y 4B radica en el grado de rigor. La Parte 4A es inherentemente más prescriptiva y restrictiva debido a la naturaleza crítica de la auditoría y revisión de estados financieros para los mercados de capitales. Por ejemplo, los requisitos de rotación obligatoria de socios (Sección 540) y las prohibiciones absolutas de ciertos servicios no de aseguramiento (Sección 600) son características centrales de la Parte 4A que generalmente no

se replican en la Parte 4B. Las similitudes son fundamentales: ambas partes comparten el mismo Marco Conceptual basado en amenazas y salvaguardas, las mismas categorías de amenazas (interés propio, auto-revisión, etc.), y muchos de los mismos principios subyacentes (como la evaluación de intereses financieros y relaciones familiares). En la práctica, la Parte 4B a menudo hace referencia a las secciones de la Parte 4A, requiriendo que el contador aplique un nivel de exigencia análogo, pero ajustado a las circunstancias del encargo de aseguramiento específico.

6.3 Servicios No Relacionados con el Aseguramiento (Sección 950)

Al igual que en la Parte 4A, la prestación de servicios no relacionados con el aseguramiento a un cliente de aseguramiento puede crear amenazas. La Sección 950 aborda esto con un enfoque más flexible que su contraparte de la Parte 4A. No existen prohibiciones categóricas basadas en el tipo de cliente. En cambio, cada situación debe ser evaluada bajo el Marco Conceptual. La clave es determinar si la provisión de un servicio no de aseguramiento crea una amenaza de auto-revisión, abogacía u otra, que sea inaceptable para el encargo de aseguramiento específico. Por ejemplo, diseñar e implementar un sistema de información financiera para un cliente y luego realizar un encargo de aseguramiento sobre los controles de ese sistema crearía una amenaza de auto-revisión muy significativa que probablemente no podría ser reducida con salvaguardas. Las salvaguardas aplicables son similares a las de la Parte 4A (por ejemplo, usar equipos diferentes, revisión por un revisor apropiado), pero el juicio profesional sobre su idoneidad es aún más crucial.

6.4 Informes con Restricciones (Sección 990)

La Sección 990 de la Parte 4B es análoga a la Sección 800 de la Parte 4A. Se aplica a informes de aseguramiento (que no son de auditoría/revisión) que incluyen una restricción en su uso y distribución. El principio rector es el mismo: la existencia de una restricción puede afectar

la evaluación de las amenazas a la independencia. Si los usuarios del informe tienen el conocimiento y la comprensión necesarios para apreciar las limitaciones del trabajo realizado, y la restricción es efectiva, una amenaza que sería inaceptable en un informe de propósito general podría ser reducida a un nivel aceptable. No obstante, la sección advierte que si el informe llega a usuarios para los que no estaba destinado, la evaluación de la independencia debe reconsiderarse. Las salvaguardas clave aquí son, nuevamente, la comunicación clara de la restricción en el informe y la obtención de un acuerdo del cliente sobre los destinatarios previstos.

7 Categorías de Amenazas a la Independencia

7.1 Amenaza de Interés Propio

La amenaza de interés propio surge cuando un interés financiero u otro de naturaleza personal de un contador profesional o de la firma influye de forma inapropiada en su juicio o comportamiento. Este es quizás el tipo de amenaza más intuitivo. Va más allá de la simple tenencia de acciones; puede manifestarse a través de dependencia económica de un cliente por honorarios significativos, temor a perderlo, intereses en joint ventures, o préstamos. El deseo subyacente de proteger o mejorar el bienestar financiero personal o de la firma puede socavar la objetividad, llevando al profesional a ser menos escéptico, a pasar por alto inconsistencias o a aceptar explicaciones de la gerencia sin la debida corroboración. La evaluación de esta amenaza requiere un análisis tanto cuantitativo (por ejemplo, el porcentaje de los honorarios totales que representa un cliente) como cualitativo (la naturaleza de la relación).

7.2 Amenaza de Auto-Revisión

La amenaza de auto-revisión ocurre cuando un contador profesional debe evaluar los resultados de un juicio o trabajo previamente realizado por él mismo, por otro individuo dentro

de su misma firma, o por la propia organización empleadora, y en el cual se basará para formar un juicio como parte de un trabajo actual. Es particularmente prevalente cuando una firma proporciona servicios no de aseguramiento y luego realiza la auditoría. Por ejemplo, si la firma diseñó un modelo de valoración complejo para un activo y luego audita los estados financieros que incluyen ese valor, estaría revisando su propio trabajo. La mente humana tiene una tendencia natural a justificar sus propias decisiones previas, lo que puede llevar a una falta de objetividad y escepticismo profesional. Las salvaguardas contra esta amenaza suelen ser estructurales, como la segregación de equipos o la revisión por un profesional que no participó en el trabajo original.

7.3 Amenaza de Abogacía

La amenaza de abogacía surge cuando un contador profesional promueve la posición u opinión de un cliente o de su organización empleadora hasta el punto de que su objetividad se ve comprometida. El rol del auditor o profesional de aseguramiento es ser independiente y escéptico, no un defensor. Esta amenaza puede presentarse cuando un contador en la práctica pública defiende agresivamente a un cliente en un foro legal o regulatorio, o cuando un contador dentro de una empresa argumenta a favor de una posición contable agresiva para lograr un resultado específico. Al actuar como abogado, el contador adopta una postura de parcialidad que es incompatible con la evaluación objetiva de la evidencia. Las salvaguardas incluyen clarificar los límites del rol y asegurarse de que cualquier representación hecha en nombre del cliente sea factual y precisa, sin convertirse en una promoción partidista.

7.4 Amenaza de Familiaridad

La amenaza de familiaridad se produce debido a una relación larga o cercana con un cliente, su dirección o su personal, que hace que el contador profesional sea excesivamente solidario con sus intereses o demasiado confiado en su trabajo. Las relaciones cercanas pueden nublar el juicio y reducir el escepticismo profesional necesario. Un auditor que ha trabajado con el mismo Director Financiero durante una década puede desarrollar una amistad que lo lleve a aceptar sus representaciones con menos cuestionamientos. Esta amenaza es la razón fundamental detrás de los requisitos de rotación de socios. Las salvaguardas incluyen la rotación periódica del personal clave, la implementación de una supervisión más estricta por parte de socios senior no involucrados en la relación cercana, y fomentar una cultura de escepticismo profesional que desafíe las suposiciones, independientemente de la relación personal.

7.5 Amenaza de Intimidación

La amenaza de intimidación surge cuando un contador profesional es disuadido de actuar con objetividad debido a presiones reales o percibidas, incluyendo intentos de ejercer una influencia indebida sobre él. Esta presión puede ser explícita (como una amenaza de despido o de no renovar el encargo) o implícita (como un tono agresivo o la creación de un ambiente hostil). Puede provenir de la gerencia del cliente, de superiores dentro de la propia firma del contador, o de terceros. Por ejemplo, un gerente de cliente podría presionar a un auditor junior para que acepte un tratamiento contable cuestionable, insinuando que de lo contrario se quejaría con el socio a cargo. La intimidación puede llevar al profesional a ceder en sus conclusiones por miedo a las consecuencias. Las salvaguardas clave incluyen una fuerte cultura ética interna, políticas de denuncia de irregularidades (whistleblowing) y el apoyo de la firma a su personal frente a presiones externas injustificadas.

8 Materiales y Métodos

8.1 Enfoque Metodológico General

El presente trabajo se fundamenta en una investigación cualitativa de tipo documental, sustentada principalmente en la revisión exhaustiva y análisis crítico del Manual del Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales (Edición 2024), publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA). La investigación se centró específicamente en el estudio detallado de las Partes 4A ("Independencia para trabajos de auditoría y revisión") y 4B ("Independencia para trabajos de aseguramiento distintos de auditoría y revisión"), que constituyen el núcleo normativo de las disposiciones sobre independencia profesional en el ámbito internacional.

El diseño metodológico incorporó el método analítico como herramienta principal, examinando sistemáticamente tanto los requerimientos normativos (designados con la letra "R" en el Código) como el material de aplicación (identificado con la letra "A"), lo que permitió una comprensión integral no solo de las obligaciones formales sino también del contexto, explicaciones y orientaciones prácticas que facilitan la implementación efectiva de estas normas. Este enfoque dual garantizó que el análisis capturara tanto el marco normativo obligatorio como la riqueza interpretativa contenida en las disposiciones aplicativas.

9 Fuentes Documentales y Criterios de Selección

Las fuentes documentales principales incluyeron el texto completo del Código IESBA 2024 en su versión en español, publicado en marzo de 2025 por la Asociación Interamericana de

Contabilidad (AIC) con la autorización de IFAC. Como fuentes secundarias, se consultó literatura académica especializada en ética profesional y control de calidad en auditoría, seleccionando preferentemente publicaciones de los últimos cinco años para asegurar la relevancia temporal, con especial atención a aquellos trabajos que abordaran los cambios normativos introducidos en la edición 2024 del Código.

El proceso de selección de literatura complementaria consideró los siguientes criterios:

- (a) pertinencia temática con los aspectos de independencia profesional y ética en auditoría; (b) reconocimiento académico de los autores e instituciones; (c) actualidad de las publicaciones; y
- (d) enfoque en estándares internacionales, priorizando aquellos estudios que analizaran la aplicación del marco IESBA en diferentes jurisdicciones.

10 Proceso de Análisis y Etapas de Investigación

El análisis se organizó en tres etapas secuenciales pero interrelacionadas, diseñadas para garantizar una aproximación metódica y exhaustiva al objeto de estudio:

10.1 Primera Etapa: Identificación de los principios y requerimientos normativos

En esta fase inicial, se realizó un examen minucioso del Código para identificar y catalogar sistemáticamente los principios fundamentales que sustentan las normas de independencia. Este proceso incluyó:

La identificación de los cinco principios fundamentales (integridad, objetividad, competencia profesional y diligencia debida, confidencialidad y comportamiento profesional) y su interrelación con los requerimientos de independencia.

El análisis del Marco Conceptual establecido en la Sección 120 y su aplicación específica en las Partes 4A y 4B.

La catalogación de todos los requerimientos normativos ("R") relacionados con la independencia, organizándolos por categorías temáticas (conflictos de interés, servicios no relacionados con aseguramiento, relaciones financieras y comerciales, entre otros).

La identificación de las definiciones clave contenidas en el Glosario del Código y su interpretación en el contexto de las normas de independencia.

10.2 Segunda Etapa: Evaluación de las amenazas y salvaguardas descritas en las normas

La segunda etapa se concentró en el análisis de las disposiciones aplicativas, con énfasis en:

La clasificación y caracterización de las cinco categorías de amenazas a la independencia (interés propio, auto-revisión, abogacía, familiaridad e intimidación), examinando sus manifestaciones específicas en la práctica profesional contemporánea.

El inventario y análisis crítico de las salvaguardas prescritas por el Código, distinguiendo entre aquellas creadas por la profesión, la legislación o la regulación; las implementadas dentro de la firma; y las aplicables a nivel del encargo específico.

La evaluación de la proporcionalidad en la aplicación de salvaguardas, considerando factores como la naturaleza del encargo, si el cliente es una entidad de interés público, y la materialidad de las amenazas identificadas.

El análisis de los requerimientos específicos para situaciones particulares, como la prestación de servicios no relacionados con aseguramiento a clientes de auditoría, la rotación de socios, y el manejo de relaciones familiares y personales.

10.3 Tercera Etapa: Interpretación del impacto de dichas normas en la práctica profesional

La etapa final se orientó hacia la interpretación y contextualización de los hallazgos normativos, considerando:

El análisis del impacto práctico de las nuevas disposiciones introducidas en la edición 2024, particularmente aquellas relacionadas con tecnología, entidades de interés público y planificación fiscal.

La identificación de desafíos de implementación que enfrentan las firmas de diferentes tamaños y especializaciones, considerando las disposiciones transitorias y fechas de entrada en vigor establecidas en el Código.

La evaluación de la coherencia entre las normas de independencia y otros marcos normativos internacionales, como los Estándares Internacionales de Control de Calidad (ISQM).

El análisis de las implicaciones para la educación y desarrollo profesional continuo de los contadores, identificando las competencias necesarias para la efectiva aplicación del marco normativo.

10.4 Técnicas de Validación y Limitaciones

Para asegurar la validez del análisis, se emplearon técnicas de triangulación documental, contrastando las interpretaciones del Código con la literatura académica especializada y con documentos de aplicación práctica publicados por organismos profesionales. Se reconoce como limitación del estudio el carácter esencialmente documental de la investigación, que si bien permite un análisis normativo exhaustivo, no captura las particularidades de la implementación

práctica en diferentes contextos jurisdiccionales y organizacionales. Futuras investigaciones podrían complementar estos hallazgos mediante estudios empíricos que examinen la aplicación concreta de estas normas en la práctica profesional cotidiana.

11 Resultados y Discusión

El análisis del Código Internacional de Ética 2024 revela que las Normas Internacionales de Independencia establecen que el contador profesional debe aplicar un marco conceptual integral para identificar, evaluar y mitigar proactivamente las amenazas a la independencia, categorizadas específicamente como interés propio, auto-revisión, abogacía, familiaridad e intimidación. Este marco no se limita a una aplicación mecánica de reglas, sino que exige el ejercicio del juicio profesional y la prueba del "tercero razonable e informado" en cada situación particular.

La investigación evidencia una clara diferenciación normativa entre la **Parte 4A**, que aborda de manera exhaustiva la independencia para auditorías y revisiones de estados financieros, y la **Parte 4B**, que aplica a otros trabajos de aseguramiento emergentes, como informes de sostenibilidad, cumplimiento regulatorio o aseguramiento sobre información no financiera. Esta distinción refleja la comprensión de que, si bien el principio de independencia es universal, las salvaguardas específicas deben ser proporcionales al riesgo ético inherente a cada tipo de encargo.

Los principales hallazgos del estudio incluyen:

11.1 Naturalidad de la Independencia Profesional

La independencia no solo implica una separación formal o aparente, sino fundamentalmente la independencia mental, es decir, la preservación de la objetividad en el juicio profesional. El Código enfatiza que esta independencia mental es el estado de conciencia que permite al profesional actuar con integridad y escepticismo profesional, libre de influencias que comprometan su criterio. Esta concepción amplia supera visiones puramente formales o checklist que habían predominado en enfoques normativos anteriores.

11.2 Relaciones Prohibidas y Control de Conflictos

Se establecen prohibiciones explícitas sobre relaciones financieras, familiares o comerciales con el cliente que puedan comprometer la objetividad, con umbrales específicos para entidades de interés público. Particularmente relevante es el tratamiento de las **nuevas tecnologías**, donde el Código 2024 introduce disposiciones específicas sobre cómo el desarrollo, implementación o uso de sistemas tecnológicos puede crear amenazas de independencia, especialmente cuando la firma participa en el diseño de sistemas que posteriormente deberá evaluar.

12 Conclusiones

El cumplimiento de las Partes 4A y 4B del IESBA es esencial para mantener la integridad y objetividad del contador profesional. La independencia fortalece la credibilidad de los informes financieros y de aseguramiento, fomentando la confianza del público en la profesión contable.

Las normas internacionales de independencia no solo orientan la conducta individual, sino que también contribuyen a la armonización global de la ética profesional. Su aplicación efectiva requiere educación continua, vigilancia institucional y compromiso ético de los profesionales.

13 Agradecimientos

A la Universidad y docentes de la Facultad de Contaduría por el acompañamiento en el desarrollo de esta investigación.

14 Bibliografía

IESBA. (2024). Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales (incluye Normas Internacionales de Independencia). Federación Internacional de Contadores (IFAC).(2024).

Framework for International Independence Standards. International Federation of Accountants.

García, M., & López, J. (2022). Ética y responsabilidad profesional del contador público.

Revista de Contaduría y Auditoría, 38(2), 45–58.

Vargas, L. (2023). La independencia en la auditoría financiera internacional. Universidad Nacional Autónoma de México.

