

LA CONDUCTA PROFESIONAL DEL CONTADOR PUBLICO **Y SU NEUTRALIDAD DESDE EL PUNTO DE VISTA ETICO**

SUMARIO

RESUMEN

1 - INTRODUCCION

2.- ¿QUE CONDICIONES DEBE REUNIR UN TRABAJO PROFESIONAL PARA QUE SEA ETICO?

- La transdisciplinariedad de la ética
- La relación entre ética y calidad

3 – ¿DONDE ENCONTRAMOS POSIBILIDADES DE REGULACIÓN Y CONTROLES ETICO Y POLITICO?

- El Código de Ética de la IFAC
- La Norma Internacional de Control de Calidad 1
- Las Normas Internacionales en la Auditoria

4 – ¿COMO SE LLEGA A LA RESPONSABILIDAD Y EFECTIVIDAD EN LA LABOR PROFESIONAL HOY?

- Los servicios de credibilidad sobre la información contable
- Hacia el comportamiento profesional esperado

5 - CONCLUSIONES

ANEXO I- Conceptos de Calidad

ANEXO II- ISQC 1

BIBLIOGRAFIA GENERAL

RESUMEN:

Nos encontramos en la búsqueda de una continuidad en la línea de investigación, “...la ética e independencia del Ejercicio Profesional...”, e intentando tomar un eje en dicha problemática, en este caso optimizar la conducta profesional del Contador Público y su neutralidad desde el punto de vista ético. Es por tal razón, que realizamos este trabajo, retomando la propuesta realizada por la CIC en el temario, tratar de “avanzar en la definición de un modo de ser profesional consensuado, para el actual contexto de complejidad y movilidad”.

El objetivo del trabajo es analizar qué significa la ética del profesional en el ejercicio de sus funciones frente a la sociedad que lo rodea, dando lo mejor a cambio de lograr los objetivos propuestos en cada corporación, para realizar los Servicios de Auditoría.

Pues, se considera a los servicios de auditoría como los que ponen en juego la confianza pública en el ejercicio de la profesión, se estudia no sólo la ética, sino también los comportamientos aceptables y/o no aceptables del profesional en todas sus funciones frente a la sociedad que lo rodea.

Se analiza el término transdisciplinariedad desde el punto de vista ético, y por ello planteamos la hipótesis de trabajo desde el siguiente cuestionamiento ¿la conducta profesional es neutra? Y a la que tratamos de dar respuesta, a través de tres ejes problemáticos:

- 1.- ¿qué condiciones debe reunir un trabajo profesional para que sea ético?
- 2.- ¿dónde encontramos posibilidades de regulación y controles ético y político?
- 3.- ¿cómo se encara la responsabilidad y efectividad en la labor profesional hoy?

La respuesta la buscamos a través de la relación ética y calidad; de las diferentes Normas, Códigos y leyes emitidas por las distintas organizaciones. El presente trabajo analiza las Normas más significativas:

- EL CODIGO DE ETICA DE LA IFAC
- LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTROL DE CALIDAD (ISQC1, International Standard on Quality Control)
- NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA

Y en la búsqueda de soluciones a los ejes problemáticos, encontramos tres caminos diferenciales:

1) Normalización contable y regulaciones sobre Prácticas de buen gobierno corporativo,

2) Búsqueda de mecanismos preventivos,

3) Lograr el compromiso de los actores socio-económicos involucrados.

Y profundizamos la investigación particularmente en cómo surgen hoy los nuevos servicios de credibilidad sobre la información contable.

A lo largo del trabajo, hemos resaltado que la existencia de lineamientos éticos no es novedosa ni en el ámbito gubernamental ni en el profesional. Cabe, entonces preguntarse si las nuevas restricciones de comportamiento humano lograrán cumplir con el objetivo de recobrar la credibilidad en nuestro accionar profesional. A lo largo de las respuestas a los cuestionamientos planteados, se destaca una vez más, el concepto de “integridad profesional”, siendo el eje transversal que rige todas las actividades del Contador Público y está implícito en todas las relaciones, intentando facilitar con ello las acciones cotidianas, para llegar a lograr el comportamiento profesional esperado. Pudiendo aseverar y concluir que la conducta del profesional de Ciencias Económicas, nunca es neutra.

1- INTRODUCCION:



Se pretende plantear en esta introducción del tema, la problemática de la independencia del Contador Público en el ejercicio profesional, que nos remite a la búsqueda de valores éticos vigentes en nuestra comunidad, con el objeto de revitalizarlos hacia la búsqueda de un comportamiento profesional esperado, teniendo en cuenta el Lema de estas Conferencias Internacionales, donde la profesión contable es “el pilar fundamental de la economía global”.

Se intenta profundizar en dicha problemática, en el tema que hoy nos convoca: “La transdisciplinariedad de la ética a los Códigos Deontológicos”. Pues se considera a los servicios de auditoría como los que implican la confianza pública y en el ejercicio de la profesión, se estudia no sólo la ética, sino también los comportamientos aceptables y/o no aceptables que realiza cada profesional en todas sus funciones frente a la sociedad que lo rodea. Y siguiendo con la propuesta realizada por la CIC en el temario, tratar de “avanzar en la definición de un modo de ser profesional consensuado, para el actual contexto de complejidad y movilidad”.

Es a través del planteo realizado por las XXVII Conferencia Interamericana de Contabilidad llevada a cabo en la ciudad de Santa Cruz de la Sierra, Bolivia; partimos de las conclusiones en referencia al área Ética y Ejercicio Profesional, y el tema que hoy nos preocupa es que “...En todas las definiciones de ética aparece un fondo común, que es la voluntad libre en acción, solo así se compromete a la persona. Cumplir con los principios de ética que tienen que ver en cuestiones fundamentales de nuestra profesión que conllevan a mantener un adecuado control de calidad respecto a los servicios que presta un contador público o una firma, esos principios son:

1. El deber del contador público ante la sociedad y sus clientes.
2. La obligatoriedad de actuar con preparación, asegurando la calidad de los servicios profesionales que presta.
3. El deber de dignificar la imagen de la profesión basándose en la calidad y el mantenimiento de las más altas normas profesionales y de conducta.
4. El deber de rechazar tareas que no cumplan con la moral, y otras para las cuales no esté calificado...”

Ante esta conclusión largamente debatida y consensuada por todos los integrantes del área, es que se realiza una búsqueda en la conducta profesional del Contador Público desde el punto de vista ético, planteando el siguiente cuestionamiento ¿es neutra?, a partir de relación *ética y calidad*. Y al que tratamos de dar respuesta como hipótesis de trabajo, a través de tres ejes problemáticos:

- 1.- ¿qué condiciones debe reunir un trabajo profesional para que sea ético?
- 2.- ¿dónde encontramos posibilidades de regulación y controles ético y político?
- 3.- ¿cómo se encara la responsabilidad y efectividad en la labor profesional hoy?

2. ¿QUE CONDICIONES DEBE REUNIR UN TRABAJO PROFESIONAL PARA QUE SEA ETICO?



- **La transdisciplinariedad de la ética**

Si se tiene en cuenta que con la palabra interdisciplinariedad, nos encontramos en un medio que contiene significados y alcances muy diversos, pasamos a aclarar. Al decir, de George Gusdorf, “...cualquiera apela a la interdisciplinariedad, y nadie osaría pronunciarse contra ella...”¹

El término interdisciplinariedad, ha sido usado en forma indiscriminada, por lo tanto es necesario definir el mismo.

De su estructura verbal, se tiene: “...

- Inter (lo que se da entre) y
- Disciplinariedad (que expresa la calidad de disciplina)...”

Por lo que podemos afirmar que “...la interdisciplinariedad sólo es posible a partir de saberes y competencias de cada una de las disciplinas...”²

El profesor Ezequiel Ander Egg, en su obra titulada “Interdisciplinariedad en Educación”, señala: “...la idea de intercambio entre diferentes disciplinas. Lo sustancial de este concepto es la idea de interacción y cruzamiento entre disciplinas...”

Intentamos clarificar previamente la concepción de lo Interdisciplinario, dejando constancia que existen otros términos que suelen ser utilizados como sinónimos, tales como:

* La Multidisciplinariedad: Este enfoque resulta de acciones que acumulan contenidos de diversas disciplinas, sin intentar sistemáticamente su combinación o integración.

* La Transdisciplinariedad: “...enuncia la idea de una trascendencia, de una instancia científica capaz de imponer su autoridad a las disciplinas particulares; designa quizás un hogar de convergencia, una perspectiva de objetivos que reunirá en el horizonte del saber, según una dimensión horizontal o vertical, las intenciones o preocupaciones de las diversas epistemologías...” “...Se trata de un nivel máximo de integración, en donde se borran las fronteras entre las disciplinas...”³

El planteamiento interdisciplinario y por ende la transdisciplinariedad por parte del profesional es una tarea compleja que sólo es posible evaluando la manera en que puede comunicarse la información;

- Tener en cuenta su impacto y a partir de allí,

¹ George Gusdorf, Pasado, presente y futuro de la investigación interdisciplinaria, Editorial Tecnos SA, 1983.

² Ezequiel Ander Egg, Interdisciplinariedad en educación, 1996 Editorial Magisterio del Río de La Plata.

³ Sergio Miguel Hauque, Leila Rosana Di Russo de Hauque, Trabajo Premio FACPCE 2001.-

- los efectos que pueda producir.

Y es por ello que consideramos la relación entre ética y calidad del trabajo profesional, siendo necesario profundizar el análisis, es que pasamos a desarrollar su vinculación en el próximo acápite.

Pero a su vez, dejar en claro que en el presente planteo, aparece siempre un común denominador: la voluntad libre de acción, sólo así el compromiso es posible.

“En términos generales es válido expresar que el mantener un adecuado control de calidad respecto a los servicios que presta una firma de contadores públicos, equivale a decir que dicha firma cumple con los principios de ética de su profesión, pues la ética tiene que ver con cuestiones fundamentales de nuestra profesión tales como:

- 1- El deber del contador público ante la sociedad y sus clientes.
- 2- La obligatoriedad de actuar con preparación, asegurando la calidad de los servicios profesionales que presta.
- 3- El deber ante la profesión de dignificar su imagen basándose en calidad y mantenimiento de las más altas normas profesionales y de conducta.

El deber de rechazar tareas que no cumplan con la moral, y otras para las cuales no esté calificado, etc. “⁴

Ante esta cuestión, y teniendo un concepto amplio de la ética profesional, podemos afirmar que encierra un significado que abarca tanto el ámbito personal como el profesional; haciendo posible un orden personal y así mismo, conlleva a un orden público en general que nos implica la tan ansiada integridad profesional.

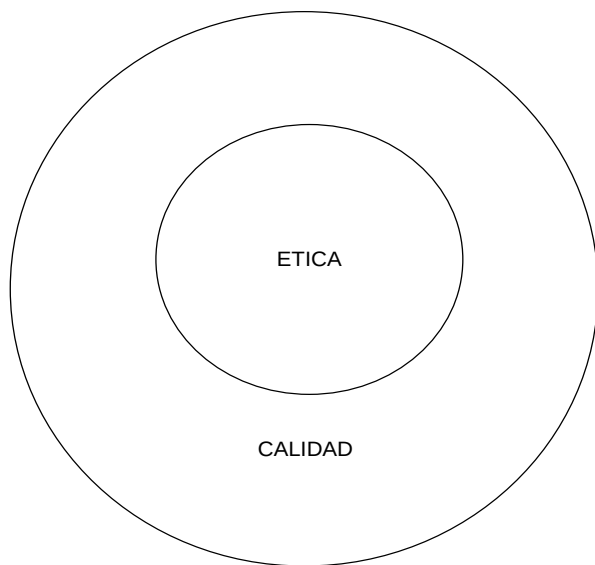
- **La relación entre ética y calidad**

Para poder dar respuesta al primero de los cuestionamientos con que comenzamos esta presentación y que a su vez será la hipótesis de trabajo, es necesario pretender, no sólo definir la ética y la calidad, sino hacer especial hincapié en la relación entre ambas, intentando rescatar una única actitud hacia el ejercicio profesional. Se reproducen para agilizar la lectura, en el ANEXO I, la cronología sobre la definición de calidad y ética con la que vamos a desarrollar el presente trabajo.

El trabajo profesional para que sea ético, tiene que reunir condiciones de calidad, el conjunto de trabajos profesionales de calidad, incluye estrictamente al conjunto de trabajos profesionales realizados con ética.

Se puede realizar un esquema que lo demuestre:

⁴ Freddy A. Solis Ibarra, “Controles de calidad en firmas de contadores públicos independientes”, XXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, pag. 453.



Y de esta manera implica que no todos los trabajos de calidad son éticos.

Esta búsqueda en la relación *ética y calidad*, no es sólo una reflexión filosófica de los “momentos trascendentes”, al contrario, aparece en la relación diaria con los destinatarios de la acción, en el trabajo diario con otros profesionales.

Como todo comportamiento humano, la interacción de distintos sujetos dentro del ámbito de la organización está caracterizada por la existencia de objetivos disímiles, incluso, en algunos casos, divergentes. En ese ámbito, el sistema de información contable tiene el objetivo de receptor y medir los aportes que cada sujeto realice (y las remuneraciones que reciba) con motivo de su interacción con la organización.

Los mecanismos de control, elemento que compone el sistema de información contable, tienen como objetivo equilibrar la participación de los distintos actores organizacionales. Sin estos mecanismos de control, los informes contables (producto de los sistemas de información contable) no serán objetivos, resultando carentes de confiabilidad.

Así pues, hablar de deontología, de ética profesional y de calidad de los servicios se convierte en un ejercicio cotidiano que conviene abordar como ejemplo de consolidación y madurez de la profesión, es decir, de responsabilidad individual, como contadores públicos y a su vez, frente a la sociedad en general para el actual contexto de complejidad y movilidad.

Por lo tanto la percepción de la comunidad hacia la profesión no puede modificarse de un momento para el otro; la misma variará en tanto la labor realizada a nuestra evaluación resulte también útil y comprensible para los destinatarios.

3. ¿DÓNDE ENCONTRAMOS POSIBILIDADES DE REGULACIÓN Y CONTROLES ÉTICO Y POLÍTICO?

Para poder responder a este segundo cuestionamiento, tenemos que hacer memoria, pues la ética y el control de la calidad en la prestación de los servicios, han sido temas que han preocupado permanentemente a los profesionales y a los distintos organismos que regulan la actividad profesional, tanto nacionales como internacionales.

Si tenemos en cuenta un trabajo realizado por Langevoort en el año 2006, podemos decir que aunque pretende defender o justificar el accionar de la SEC como organismo emisor de normas, reafirma la existencia de sesgos internos y presiones externas que evidencian la debilidad de las normas emitidas.

Asimismo el autor analiza las dificultades y limitaciones de la SEC, como ente emisor de normas contables, en un contexto de incertidumbre, al pretender brindar protección a los inversores. Las críticas que realiza a la SEC tienden a adoptar 2 posibles teorías de comportamiento:

- a- que la SEC es propensa a ser capturada por intereses políticos externos ; o
- b- que se comporta con un gran problema de debilidad interna, de manera que sus decisiones reflejan sesgos de juicios y heurísticas internas.

Otro debate puesto de relieve, es lo referido a normas contables basadas en principios versus las normas contables como reglas detalladas, que hipotéticamente las IFRES (International Financial Reporting Standards) responden al primer tipo, mientras que las normas estadounidenses responden al segundo.

Si citamos a Alles y Datar en el año 2003, analizan tal dicotomía a través del modelo de control, y así concluyen que las normas contables sólo son útiles y efectivas si son realmente implementadas por las organizaciones en el sentido en que se pretendía que lo fueran por los emisores de normas.

Alineado con el sesgo gerencial en la aplicación de normas contables, puede citarse el trabajo de los británicos Livne y McNichols en el año 2003, quienes analizaron los apartamientos al cumplimiento de las normas contables, amparándose en el concepto de imagen fiel en ese país. Este concepto requiere que, ante circunstancias especiales, las compañías británicas y europeas se aparten del cumplimiento de los principios contables o de la ley, si es necesario, para presentar una imagen fiel de la situación financiera de la organización.

Livne y McNichols analizaron una muestra de compañías públicas británicas que invocaron el concepto de imagen fiel entre 1998 y 2000, a fin de evaluar si el apartamiento era utilizado de manera oportunista. Estos autores advirtieron que los apartamientos incrementaban los ingresos y el patrimonio neto significativamente, y las compañías con un desempeño pobre y alto nivel de deuda empleaban estos “apartamientos”. Sus hallazgos indican que la mayoría de las empresas que hacen uso de este criterio no cumplen en cuantificar los efectos de tales apartamientos. Sin embargo, las pruebas basadas en el mercado indicaron que los estados de tales empresas no fueron menos informativos que los de la muestra de control.

Sin perjuicio de los trabajos comentados , el documento emitido por el grupo especial de trabajo IFAC (2003-2,4) sobre la reconstrucción de la confiabilidad de los informes contables incluye, entre sus propuestas, la aceleración del proceso de convergencia hacia las normas internacionales de contabilidad emitidas por el IASB (International Accounting Standards Board), que puede traducirse:

“Los emisores de normas y reguladores deberían considerar las formas en las cuales los estados contables puedan proveer información adicional sobre aspectos operativos y financieros y puedan hacerse más fáciles de entender y más oportunos...”

Diversos trabajos de organismos profesionales en varios países evidencian que tal propuesta está siendo llevada a cabo.

No obstante, los trabajos citados permiten concluir que la existencia de normas contables no asegura per se la emisión de información contable confiable a terceros que la utilizan.

Si bien puede resultar cierto que contribuyen a ese fin, la existencia del sesgo gerencial permite la vulneración de objetivos.

Sin perjuicio de los trabajos comentados, el documento emitido por el grupo especial de trabajo de IFAC (2003-2,4) sobre los reconstrucción de la confiabilidad de los informes contables incluye, entre sus propuestas, la aceleración del proceso de convergencia hacia las normas internacionales de contabilidad emitidas por el IASB (Internacional Accouting Standards Board)

“Standard setters and regulators should consider ways in which financial statements could provide additional information on operating and financial matters and Could be made easier to understand and more timely”

Que puede traducirse de la siguiente forma:

“Los emisores de normas y reguladores deberían considerar las formas en las cuales los estados contables puedan proveer información adicional sobre aspectos operativos y financieros y puedan hacerse más fáciles de entender y más oportunos.”

Diversos trabajos de organismos profesionales en varios países evidencian que tal propuesta está siendo llevada a cabo. No obstante, los trabajos citados permiten concluir que la existencia de normas contables no asegura per se la emisión de información contable confiable a los terceros que la utilizan. Sí bien puede resultar cierto que contribuyen a ese fin, la existencia del sesgo gerencial permite la vulneración de sus objetivos.

El Estado como regulador de los distintos sectores de la sociedad también han expresado su preocupación. La respuesta al presente cuestionamiento son las diferentes Normas, Códigos y leyes emitidas por las distintas organizaciones. En esta presentación se analiza las Normas más significativas:

- **EL CODIGO DE ETICA DE LA IFAC**

En términos generales el Código de Etica de IFAC (2004/29) “reconoce que los

objetivos de la profesión de contador son trabajar al más alto nivel de profesionalismo, con el fin de obtener el mayor nivel de ejecución y, en general, para satisfacer los requisitos de interés público... Estos objetivos exigen cuatro necesidades básicas: Credibilidad, Profesionalismo, Calidad de servicios, Confianza.”

El propio Código (2004,30) dispone los siguientes principios fundamentales para el logro de esos objetivos:

- integridad (comportamiento franco, honesto e íntegro del profesional);
- objetividad, evitando prejuicios o conflictos de interés ;
- competencia profesional y cuidado debido, actuando con diligencia, y manteniendo sus habilidades técnicas;
- carácter confidencial,
- comportamiento profesional, manteniendo la buena reputación de la profesión;
- cumplimiento de normas técnicas.

La preocupación por los temas éticos en nuestro ámbito profesional no es un tema nuevo. La IFAC (Federación Internacional de Contadores), reconociendo la responsabilidad de la profesión contable como tal y considerando su propio rol de dirección, ha establecido las Guías Internacionales de Etica para Contadores, a fin de servir de base a los requerimientos éticos de cada país. Estos lineamientos sobre la independencia del profesional permanecen aún vigentes en el Código de Etica de IFAC, siempre enmarcados en los principios fundamentales antes señalados.

El Código (2004,51) “proporciona un marco de referencia construido sobre principios para identificar, evaluar y responder a las amenazas a la independencia. El marco de referencia establece principios que los miembros de los equipos para atestiguar, la firma y red de la firma deben utilizar para identificar amenazas a la independencia, evaluar la importancia de las amenazas y, cuando no sean claramente insignificantes, identificar y aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o disminuirlas a un nivel aceptable...”

Las nuevas regulaciones para profesionales en la práctica pública, en el ámbito internacional, son rescatadas por el nuevo Código (2004,49), distinguiendo dos niveles:

- a) las normas sobre trabajos para atestiguar (ISAE) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoria y Atestiguamiento (IAASB),y
- b) las normas internacionales de auditoria (ISA), preexistentes y más específicas para la auditoria (alto nivel de seguridad) y revisión (nivel moderado de seguridad) de estados financieros.

El Código de Etica de IFAC, con vigencia sobre informes de atestiguamiento⁵ de fecha 31 de diciembre de 2004 y posteriores, incluye casos con ejemplos de aplicación de los principios de independencia a situaciones específicas.

• **LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTROL DE CALIDAD**
(ISQC1, International Standard on Quality Control)

Esta normativa versa sobre el control de calidad para las firmas que realizan auditorias y revisiones de información financiera histórica, y otros aseguramientos y

⁵ En esta normativa utilizamos indistintamente los términos auditoria o atestiguamiento como traducción del término assurance.

compromisos de servicios relacionados, vamos a centrarnos en⁶ las enmiendas que se conforman a ISQC 1 como resultado de ISA 230 (Revised)-Eficaz en fecha de junio el 15 de 2006.

En lo que respecta a los elementos, la normativa señala en el punto 7, que el sistema de la firma del control de calidad debe incluir las políticas y los procedimientos que tratan cada uno de los elementos siguientes:

a) Responsabilidades de la dirección de la calidad dentro de la firma; b) Requisitos éticos; c) Aceptación y continuación de las relaciones con el cliente y de los compromisos específicos; d) Recursos humanos; e) Funcionamiento del compromiso y f) Supervisión.

En todo este marco normativo subyacen condicionantes éticos al accionar profesional y establece las políticas y los procedimientos diseñados para proveerlos con seguridad razonable que la firma y su personal se conforma con requisitos éticos relevantes, a los cuales nos referimos, al tratar el Código de Ética de la IFAC.

Sin pretender ser exhaustivos en nuestra enumeración de restricciones contenidas en ese cuerpo normativo, advertimos la marcada tendencia del IAASB hacia la búsqueda de pronunciamientos explícitos que orientan el buen accionar del contador público, sin perder de vista el objetivo final de toda profesión: el interés público.

Se entiende que tal tendencia se alinea detrás del último objetivo planteado de brindar mayores garantías de seguridad al inversor; para restablecer su confianza en el mercado.

- **NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA**

Dentro de ellas, encontramos a las Normas Internacionales en Auditoría 220, Control de Calidad para auditorías de información financiera histórica. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) deben aplicarse a la auditoría de los estados financieros. También deben aplicarse adaptadas en la medida de lo necesario a la auditoría de otra información y a los servicios relacionados con la auditoría.

Según el punto 1. el propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y suministrar una guía sobre responsabilidades específicas del personal de la firma con respecto al procedimiento de control de calidad de auditorías de la información financiera histórica, incluyendo auditorías de los estados financieros.

La norma establece que el equipo contratado debe implementar los procedimientos de control de calidad que son aplicables al compromiso individual de la auditoría. Bajo las ISQC1 tratadas en el punto primero, una firma tiene la obligación de establecer un sistema de control de calidad designado para proveerlo con una seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen con normas profesionales y requisitos reguladores y

⁶ En la ISQC1, la palabra assurance, puede traducirse como aseguramiento o seguridad e incluye los servicios de auditoría y de revisión de estados contables; la palabra attest, consiste en brindar servicios de assurance y los Related Services, los tomamos como los otros servicios y sus normas son International Standards on Related Services, incluimos los servicios de procedimientos convenidos (upon-a procedures) que contienen los de due diligence y también serían los trabajos de compilación de balances.

legales, y que los informes de los auditores publicados por la firma o los socios comprometidos son apropiados a las circunstancias.

Queremos destacar en forma particular, los siguientes puntos que merecen la atención en el ejercicio de la profesión, dada la importancia de este tema, lo consideramos en detalle en el ANEXO II:

- *la Responsabilidad* en la Dirección para la Calidad en Auditorías, donde el socio comprometido debe tomar la responsabilidad de la calidad total sobre cada auditoría comprometida a la cual asignen a ese socio.
- *los Requisitos Éticos*, donde el socio comprometido debe considerar si los miembros del equipo comprometido han conformado con los requisitos éticos.
- *la Independencia*, donde el socio comprometido debe formar una conclusión en la complacencia de los requisitos de independencia que se aplican al compromiso de la auditoría.
- *la aceptación y continuación de las relaciones con el cliente y del compromiso de auditorías específicas*
- *la asignación del equipo del compromiso*
- *Funcionamiento del compromiso*

La independencia es una temática que no se limita al vínculo cliente-profesional. También involucra el accionar de los organismos legales y profesionales que actúan como emisores de normas contables.

De esta manera la normativa responde a la pregunta: ¿Dónde encontramos posibilidades de regulación y controles ético y político?

4. ¿COMO SE ENCARA LA RESPONSABILIDAD Y EFECTIVIDAD EN LA LABOR PROFESIONAL HOY?



• **Los servicios de credibilidad sobre la información contable**

Es a través del presente cuestionamiento, que se intenta abordar la labor profesional, identificando los actuales informes contables.

En tal sentido, durante la década de 1990, la profesión contable, a iniciativa de organismos reguladores, ha iniciado un proceso de convergencia de la normativa contable que se traduce en el reconocimiento de la conveniencia de contar con un cuerpo de normas único que sirva de referencia para la emisión de informes contables.

a través de la normativa vigente...la independencia y credibilidad de los servicios en el control de la calidad a través de su aplicación en la labor profesional, identificando los actuales informes contables.

A partir de la convergencia de las normas de contabilidad y de auditoría y de los Códigos de Ética, nacionales e internacionales, que se realiza la definición de estándares de controles de calidad que permitan la mejora en el ejercicio profesional.

Bajo estos conceptos, un contador o una firma tienen la obligación de establecer un sistema de control de calidad que permita proveerlos de una seguridad razonable en el cumplimiento de las normas profesionales y de los requisitos reguladores y legales, y que los informes sean apropiados a las circunstancias de contexto.

La creciente globalización de los mercados desdibujó las fronteras económicas entre países, y los diversos agentes evalúan hoy la posibilidad de tomar decisiones de inversión en cualquier tipo de mercado y sede geográfica. Ante tal circunstancia, la existencia de informes contables preparados bajo diversas reglas constituye un obstáculo.

En lo que a emisión de normas contables se refiere, el accionar de organismos de autoridad jurisdiccional específica alienta la diversidad de cuerpos normativos, lo que atenta contra la falta de uniformidad de la información contable puesta a consideración del público.

En el reconocimiento de los elementos que integran los sistemas de información contable, y la comprensión de su interacción en las organizaciones, forman parte del necesario proceso de identificación de factores que inciden en la confiabilidad de la información contable. Entre tales factores, es posible rescatar a los mecanismos de control como un elemento fundamental.

En la búsqueda de respuestas, encontramos tres caminos diferenciales:

A) Normalización contable y regulaciones sobre Prácticas de buen gobierno corporativo, en el objeto de:

- Aumentar la credibilidad de la información contable
- Proteger intereses de distintos stakeholders.

Para aumentar la credibilidad, hacen que aparezcan nuevos servicios de credibilidad sobre la información contable, por lo tanto, las nuevas demandas de los usuarios de información contable necesitan:

* Contar con información adicional a la provista en los estados contables tradicionales.

* Y que la información adicional cuente con algún nivel de confiabilidad, provista por un contador público.

Las características “distintivas” de estos nuevos servicios son:

* Su objeto debe ser verificable,

* El alcance del servicio y la credibilidad agregada debe ser clara, como sucede en:

La seguridad positiva (tal como en los informes de auditoría)

La seguridad negativa (tal como en los informes de revisión)

Ninguna opinión (tal como ocurre en una certificación)

* La identificación de la parte responsable debe ser clara,

* Los usuarios pueden ser limitados en número.

Se pasa a enunciar los nuevos servicios de credibilidad sobre información contable (attestation services-assurance engagements):

*Examen sobre ciertas áreas de los estados contables,

Estos exámenes pueden (o no) ser parte de la tarea de auditoria de estados contables,

Definición explícita del concepto de significación (i.e. con relación al área que es examinada)

Indicación de los hallazgos y, eventualmente, de una opinión

*Examen o revisión del cumplimiento de obligaciones contractuales,

Generalmente, estos informes acompañan a los estados contables auditados,

Se utilizan para satisfacer la necesidad de usuarios específicos (vg. Bancos, acreedores, etc.) con los que el ente haya sumido compromisos surgidos de obligaciones contractuales. Por ejemplo:

- a. Relación de endeudamientos sobre patrimonio neto,
- b. No distribuir dividendos,
- c. No vender determinados activos, etc.

*Informes sobre ingresos y patrimonios personales,

Es necesario aclarar que para estos informes:

- Las personas físicas no elaboran estados contables,
- Puede limitarse al cotejo de información de soporte (tal como en una certificación),
- Puede incluir la emisión de un juicio de valor (vg. Opinión),
- Afirmación explícita sobre la consideración de la integridad de la información examinada.
- Eventualmente, puede ir acompañada de notas que indiquen los criterios utilizados en su elaboración.

*Informes sobre información prospectiva,

La información prospectiva se refiere al futuro, e incluye:

- ✚ Hechos que se espera que ocurran (pronósticos), o
- ✚ Hechos que surgen de hipótesis de trabajo (proyecciones)

Generalmente, es solicitada por inversores y/o acreedores (actuales o potenciales), junto con la información histórica (i.e. estados contables anuales) auditada.

Por lo tanto, la información prospectiva se basa en premisas y no en hechos u operaciones reales como la información histórica.

Si consideramos cuatro ejes problemáticos, tenemos:

1.-¿quién tiene responsabilidad por la emisión de la prospectiva?

La responsabilidad por la emisión de la información prospectiva es del ente que la emite, pues es quien define los supuestos utilizados para su preparación.

Esto es así, aún cuando el contador público haya colaborado en su compilación para darle cierta forma.

2.- ¿es necesario que el contador público sea independiente?

Es necesaria, por cuanto es requisito para que el informe emitido por el contador público sobre la información prospectiva sea confiable.

3.- ¿qué debe incluir el informe?

La manifestación a realizar en el informe:

*sobre la información histórica que ha servido de punto de partida (vg. Si ha efectuado la auditoría de los últimos estados contables y, eventualmente, si ha efectuado alguna revisión sobre la información contable correspondiente al período transcurrido desde entonces),

*sobre la aplicación uniforme de las normas contables de referencia con la información histórica.

*sobre las premisas,

+Según CPCECABA (inf. 27 Auditoría), no puede opinarse.

+Según IFAC (ISAE 3400), puede brindarse seguridad negativa,

+Según AICPA (AT 301), debe opinarse.

No obstante, los procedimientos sobre las premisas, incluyen:

- ✚ obtener documentación de soporte a las premisas aplicadas por el ente (fuentes internas y externas al ente),
- ✚ revisar la consistencia de las premisas entre sí,
- ✚ revisar que la información prospectiva surja de la aplicación de las premisas , y
- ✚ considerar aspectos éticos (vg. Cuando las premisas son evidentemente irreales o de cumplimiento imposible)

4.- ¿qué procedimientos se deben aplicar?

Adicionalmente a lo comentado sobre las premisas, los procedimientos a aplicar incluyen:

- ✚ Evaluar del ambiente y las actividades de control, en particular las relacionadas con la preparación de la información prospectiva;
- ✚ Examinar la información histórica hasta la fecha más cercana posible a la preparación de la información prospectiva;
- ✚ Obtener una representación escrita de los directivos del ente (i.e. carta de representación o carta de gerencia);
- ✚ Revisar los cálculos matemáticos.

*Informes sobre la aplicación de procedimientos acordados:

Aplicar, a un objeto de examen, ciertos procedimientos convenidos con una parte interesada que puede ser el responsable de su preparación o un tercero, y

Emitir un informe que describa los hallazgos resultantes del trabajo, sin emitir opinión sobre ella.

Generalmente, se la utiliza al evaluar la transferencia de un paquete accionario o de un fondo de comercio, comúnmente llamado “procedimientos de due diligence”.

También lo podemos considerar a través de cuatro ejes problemáticos:

- ¿es un servicio de credibilidad?
- ¿es necesario que el contador público sea independiente?
- ¿qué procedimientos aplicar?
- ¿qué debe contener el informe?

Según el IFAC, no es un servicio de credibilidad y, en consecuencia, no requiere la independencia;

Según el AICPA, existen regulaciones específicas sobre esta tarea, y se espera que el contador público sea independiente;

Según la FACPCE, no hay normativa específica. Encuadraría como “investigaciones especiales”. Existe un informe del área de auditoría (N ° 33) del CPCECABA.

Habiendo intereses de terceros en juego, no es razonable que los usuarios de este tipo de informes acepten que el contador público no sea independiente de la parte responsable de la preparación de la información objeto de análisis.

Los procedimientos a aplicar, son los convenidos con la parte interesada (i.e. quien contrata al contador público). Sobre la base de su experiencia, y conociendo el objeto del trabajo, el contador público puede sugerir procedimientos. Pero la responsabilidad de la suficiencia de los procedimientos es de la parte interesada.

Adecuada formalización (i.e. carta acuerdo) de los procedimientos a aplicar, y de los destinatarios del informe a emitir.

Si la parte interesada es distinta de la parte responsable de la información objeto de examen (vg. Due diligence), es necesario acordar el acceso y la disponibilidad de la información.

El informe debe contener explícitamente:

- a. si el contador publico es independiente respecto de la parte responsable de la preparación de la información objeto de examen,
- b. eventuales limitaciones en la aplicación de los procedimientos acordados,
- c. que el trabajo consistió únicamente en la aplicación de los procedimientos convenidos, y que no constituye un trabajo de auditoría o de revisión de estados contables,
- d. que de haber efectuado una auditoría o revisión de estados contables habrían surgido otros aspectos de interés,
- e. los hallazgos surgidos de la aplicación de los procedimientos acordados, y
- f. los destinatarios del informe, restringiéndolo a aquellos que lo solicitaron (i.e. parte interesada)

*Informes sobre información social y ambiental.

Estos servicios deben brindar confiabilidad sobre la información social y ambiental,

con la participación de los Contadores Públicos, se realiza una apertura disciplinar y profesional en los servicios relacionados con informe de sostenibilidad. En la prevención frente a las mediciones “cualitativas”; y al aumento en las demandas de actuación de “revisores” que se inscriben en el marco de la responsabilidad social.

B) Búsqueda de mecanismos preventivos:

- no actuar como acto reflejo ante las irregularidades
- asignar al Estado un verdadero rol como Regulador con participación de distintos sectores de la sociedad, hacia la búsqueda de un control compartido.

C) Lograr el compromiso de los actores socio-económicos involucrados:

- mejores controles internos
- ventajas competitivas
- mejoras de imagen
- inclusión en definiciones estratégicas.

No es novedosa, la existencia de lineamientos éticos, ni en el ámbito gubernamental, ni en el profesional. Cabe entonces, realizar una propuesta y preguntarse si las nuevas restricciones de comportamiento humano lograrán cumplir con el objetivo de recobrar credibilidad en nuestro accionar profesional e intentar ir hacia la tan ansiada concientización profesional en el punto que a continuación detallamos.

• **Hacia el Comportamiento Profesional Esperado**

Si reflexionamos acerca del comportamiento humano, podemos señalar que la interacción de distintos sujetos dentro del ámbito de la organización está caracterizada por la existencia de objetivos disímiles, incluso, en algunos casos, divergentes. En ese ámbito, el sistema de información contable tiene el objetivo de receptar y medir los aportes que cada sujeto realice (y las remuneraciones que reciba) con motivo de su interacción con la organización.

Los mecanismos de control, elemento que compone el sistema de información contable tienen como objetivo equilibrar la participación de los distintos actores organizacionales. Sin estos mecanismos de control, los informes contables (producto de los sistemas de información contable) no serán objetivos, resultando carentes de confiabilidad.

Por lo tanto podemos afirmar a esta altura del trabajo investigación que la conducta profesional del Contador Público desde el punto de vista ético, nunca es neutra

El desarrollo de comportamientos éticos tiene raigambres mucho más profundas. Las motivaciones y otros factores de comportamiento humano no están claramente exteriorizados, siendo difícilmente predecibles y, en consecuencia, regulables. Frente a una misma situación, distintas personas podrán comportarse de manera diferente. Incluso, un mismo individuo frente a una situación similar, pero en presencia de distintos participantes, podrá exhibir comportamientos diferenciados.

Que no sólo se trata de analizar la eficacia y suficiencia de los condicionantes éticos normativamente impuestos. Por ello dimos a conocer las normas para reunir los estándares internacionales exigidos para la emisión de normas de alta calidad y transparencia. Como base del trabajo el Código de Etica de la IFAC; la normativa internacional de control de calidad 1y las normas internacionales de Auditoría.

Sino que podríamos dar a conocer algunas de las posibles medidas que tenderán a contribuir al aumento de la transparencia:

- La publicidad de las estructuras de gobierno corporativo, enfatizando la existencia de mecanismos de control por oposición de intereses;
- La revelación del accionar de los organismos de control (sean estos gubernamentales o de la autorregulación profesional), mediante la publicidad de las inspecciones que realiza y las eventuales sanciones impuestas; y
- La exposición de los mecanismos de control interno que el ente haya establecido, junto con las evaluaciones que los auditores independientes hayan efectuado sobre ellos.

Con este aumento de transparencia, se contribuye al otorgamiento de confiabilidad pública a la información contable.

Desde esta perspectiva, lo importante no es la posesión de determinados conocimientos, sino el uso que se haga de ellos, rescatando en todo momento el comportamiento ético.

Es bueno considerar que cuando un profesional tiene una conducta honesta dentro y fuera del ejercicio de su profesión, le atraerá confianza y prestigio, lo cual no deja de ser un estímulo que lo impulsará con más certeza en el recto ejercicio de su carrera.

La estructuración de sistemas de información contable con controles efectivos dependerá de una visión que incorpora valores éticos y se asocia a la función contable ligada a la responsabilidad.

De otra manera, resultará difícilmente creíble para los usuarios de la información contable suponer que la misma fue correctamente generada y/o examinada, si los medios de registro (elemento componente del sistema de información contable) no son adecuadamente conocidos y manejados por los contadores públicos.

Coincidiendo con la visión de Cohen y Holder-Webb en el año 2006, la formación inicial del profesional contable requiere incluir, en la proporción necesaria, consideraciones éticas y valorativas, propias de toda disciplina social.

Por lo tanto podemos concluir, y el problema de la neutralidad desde el punto de vista ético, sin lugar a dudas, es uno más de los que deben enfrentar todas las disciplinas empíricas pero, con mucha mayor presencia, las disciplinas sociales.

ANEXO I

La palabra “calidad”, es un término que contiene significados y alcances muy diversos. La definición del diccionario de la Real Academia Española señala que calidad “es el grado superior de nivel de excelencia”.

Para la norma ISO 8402 calidad se define como el conjunto de características de una entidad que le confieren la aptitud para satisfacer las necesidades explícitas e implícitas.

Y realizando un análisis cronológico de diversos autores, queremos rescatar que según Philip Crosby, el padre de la filosofía de cero defecto, calidad es “hacer el trabajo de acuerdo con los requisitos establecidos”, lo que significa que si se han cumplido los requisitos también se ha cumplido con la meta de cero defecto. Para J.M.Juran la calidad es “...cualquier característica... que sea necesaria para alcanzar la idoneidad para el uso...” De acuerdo a Dorman y Steiner, la calidad es “... cualquier aspecto de los productos, incluidos los servicios en el contrato de venta, que tengan influencia en la curva de demanda”. Siguiendo al Dr William Edward Deming la calidad es “... la aplicación de principios estadísticos en actividades que satisfacen exigencias económicas.”⁷

Asimismo, podemos definir la calidad a través de diferentes consignas:

Calidad es:

- Satisfacer las necesidades del cliente;
- Cumplir las expectativas del cliente;
- Despertar nuevas necesidades en el cliente;
- Hacer las cosas bien desde un principio;
- Realizar el servicio de acuerdo a las normas establecidas
- Dar respuesta inmediata a las solicitudes de los clientes;
- Calidad está en demostrar en que cada uno cumplió con su responsabilidad

Dentro de los principios de Dr. William Edward Deming, consideramos la vigencia que tienen particularmente, los siguientes: “... los tomadores de decisiones se enfrentan diariamente a dos tipos de problemas, los de hoy y los del mañana...la constancia en el propósito se logra desarrollando planes y métodos que contemplen la innovación, la investigación e instrucción...” “...hay que adoptar una nueva filosofía de la calidad y la excelencia...” “...la búsqueda por mejorar debe ser continua, no momentánea ni estática...” “... hay que derribar las barreras que impiden el sentimiento de orgullo que produce un trabajo bien hecho...” “...la educación y reentrenamiento son necesarios para la planificación a largo plazo...”⁸

“...La calidad personal puede ser definida como la respuesta a las exigencias y expectativas tangibles e intangibles tanto de las otras personas como de las propias, siendo las tangibles todas aquellas expectativas concretas, por ej: tiempo durabilidad, seguridad, garantía, finanzas, función, etc. Las intangibles se pueden definir como deseos emocionales, como son: actitudes, compromiso, atención, lealtad, credibilidad, comportamiento, etc.”⁹

⁷ Deming, William Eduard, “Como salir de la crisis” y “Calidad Total”

⁸ Dr. William Eduard Deming, obra citada.-

⁹ Moller Claus, “Calidad Personal: la base de todas las demás calidades”, Gestión 1999.

ANEXO II

¹ 7. El socio comprometido fija un ejemplo con respecto a la calidad de la auditoría a los otros miembros del grupo comprometido a través de todas las etapas del compromiso de auditoría. Ordinariamente, este ejemplo es provisto con las acciones del socio comprometido y con sus mensajes apropiados al equipo comprometido. Tales acciones y mensajes acentúan:

- a) la importancia de:
 - i) realización del trabajo que se conforma con normas profesionales y requisitos regulatorios y legales.
 - ii) conformación con las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma como aplicables; y
 - iii) emisión del informe del auditor que son apropiados en las circunstancias; y
- b) el hecho que la calidad es esencial en la realización de auditorías comprometidas.

¹ 9. idem ISQC 1

¹ 12. En consecuencia, el socio del compromiso debe:

- a) obtener la información pertinente de la firma y, cuando sea aplicable, empresas de la red, para identificar y evaluar las circunstancias y relaciones que crean amenazas a la independencia;
- b) evaluar la información sobre las brechas identificadas, si cualquiera, de las políticas de independencia y procedimientos de la firma para determinar si ellos crean una amenaza a la independencia para el compromiso de la auditoría;
- c) tomar apropiada acción para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable aplicando resguardos. El socio del compromiso debe informar rápidamente a la empresa de cualquier fracaso para resolver la materia para la acción apropiada; y
- d) documentar conclusiones sobre independencia y cualquier discusión relevante con la firma que apoye esas conclusiones.

13. El socio del compromiso puede identificar una amenaza a la independencia con respecto al compromiso de la auditoría que los resguardos no pueden ser capaces de eliminar o reducir a un nivel aceptable. En ese caso, el socio del compromiso consulta dentro de la firma para determinar una acción apropiada, que puede incluir la eliminación de la actividad o interés que crea la amenaza o el retiro del compromiso de la auditoría. Se documenta tal discusión y las conclusiones.

¹ 14. El socio comprometido debe ser satisfecho por los procedimientos apropiados con respecto a la aceptación y continuación de las relaciones con el cliente y los compromisos de la auditoría específicos, y esas conclusiones alcanzadas se consideran apropiadas y ha sido documentado.

¹ 19. el socio del compromiso debe ser satisfecho de que el equipo de compromiso colectivamente tiene las capacidades apropiadas, competencia y tiempo para realizar el compromiso de la auditoría de acuerdo con las normas profesionales y los requisitos reguladores y legales, y para habilitar un informe del auditor que es apropiado en las circunstancias a ser emitidas.

20. las capacidades y competencia apropiadas esperadas del equipo del compromiso en conjunto incluyen lo siguiente:

- a) una comprensión de, y la experiencia práctica con, los compromisos de auditoría de una naturaleza similar y complejidad a través de un apropiado entrenamiento y participación.
- b) Una comprensión de las normas profesionales y de los requisitos reguladores y legales.
- c) El conocimiento técnico apropiado, incluso el conocimiento de información tecnológica pertinente.
- d) El conocimiento de industrias pertinentes en que el cliente opera.
- e) La habilidad de aplicar el juicio profesional.
- f) Una comprensión de la calidad del control de calidad y procedimientos de la firma.

¹ 21. el socio del compromiso debe tomar responsabilidad en la dirección, supervisión y funcionamiento del compromiso de auditoría en el cumplimiento de normas profesionales y de los requisitos reguladores y legales, y para el informe del auditor que es emitido para ser apropiado en las circunstancias.

22. el socio del compromiso dirige el compromiso de auditoría informando a los miembros del equipo del compromiso:

- a) sus responsabilidades;
- b) la naturaleza del negocio de la entidad;
- c) los problemas de riesgo de la entidad;
- d) los problemas que puedan levantarse; y
- e) el acercamiento detallado del funcionamiento del compromiso.

Las responsabilidades del equipo del compromiso incluyen mantener un estado mental objetivo y un nivel apropiado de escepticismo profesional, y realizar el trabajo delegado a ellos de acuerdo con el principio ético de cuidado debido. Los miembros del equipo del compromiso deben elevar las preguntas a los miembros del equipo más experimentados. La comunicación apropiada ocurre dentro del equipo del compromiso.

26. Antes de que el informe del interventor se emita, el socio del compromiso, a través de la revisión de la documentación de la auditoría y discusión con el equipo del compromiso, debe satisfacerse que la suficiente evidencia pertinente de la auditoría ha sido obtenida para apoyar las conclusiones alcanzadas y para el informe del auditor a ser emitido.

29. cuando más de un socio está envuelto en la conducción de un compromiso e auditoría, es importante que las responsabilidades de los socios respectivos sean definidas claramente y entendidas por el equipo de compromiso.

BIBLIOGRAFIA GENERAL:

Alles, Michael G. y Datar, Srikant M. "How do you stop the books from being cooked?" International Journal of Disclosure and Governance, 2003.

Ander Egg, Ezequiel "Interdisciplinariedad en educación" Editorial Magisterio del Rio de La Plata.

Aristóteles. "Política"

Boron, Atilio A.: "Filosofía política contemporánea. Controversias sobre civilización, imperio y ciudadanía" CLACSO, Buenos Aires, 2003.

Bohn, David: "La totalidad y el orden implicado" Kairós. Barcelona 1988.

Bradley Lewis, V. "Modernidad, moral y ciencias sociales: una mirada a la crítica de McIntyre a la luz de Fides et ratio", Communio, Revista Católica Internacional, año 7 N° 4/2000 Edición Argentina: propiedad de communio Asociación Civil.

Caturelli, Alberto "La Filosofía". Editorial Gredos SA, Madrid, 1966.

Castilla, Antonio: "Ética de la ética" Anales del Seminario regional Interamericano de la AIC en la Universidad Católica de Córdoba, Córdoba 2004.

Casaubon, Juan Alfredo: "Nociones generales de lógica y filosofía". Editorial Estrada, Bs. As. 1984 pag.242

Cullen, C. "Conocimiento. Ministerio de Cultura y Educación. Bs. As. 1993.

Cullen, Carlos A. "Autonomía moral, participación democrática y cuidado del otro". Ministerio de Cultura y Educación, Bs. As. 1993.

Deming, William Eduard "Cómo salir de la crisis y calidad total"

Fowler Newton, Enrique. "Cuestiones Contables Fundamentales" Edición Macchi, Buenos Aires 2001

Fuguet, A. "Transversalidad y transdisciplinariedad" Fundación para la excelencia Educativa. Miranda 1998

García Morente, Manuel. "Lecciones preliminares de filosofía" Editorial Losada SA Bs. As. 1985.

Gusdorf, George. "Pasado, presente y futuro de la investigación interdisciplinaria" Editorial Tecnos SA 1983.

Hauque, Sergio, Di Russo, Leila "Interdisciplinariedad" Premio FACPCE 2001.

IES 1-8 International Education Standards for Professional Accountants.

Langevoort, Donald C. “The SEC as a lawmaker: choices about investor protection in the face of uncertainty” Georgetown Law and Economic Research Paper n° 947510, www.ssm.com

Lértora Mendoza, Celina “Religión, ciencia y filosofía. Sus relaciones en la historia occidental”, Ciencias, Filosofía y tecnología, en la búsqueda de una cosmovisión. Editor: pbro. Dr. Lucio Florio, La Plata, Argentina, 2003.

Livone, Gilad y Mc Nichols, Maureen. “An empirical investigation of the tree and fair override” London Business School. Accounting Subject. Area working paper n°31, 2003.

Moller Claus. “Calidad Personal” Gestión 1999.

Mota, R. “Transdisciplinariedad, Educación y estilos de vida” www.complejidad.org/cet

Ortega y Gasset, J. “La rebelión de las masas” Revista de Occidente. Madrid 1930

Padilla, Juan “El crédito a la microempresa: Desarrollo de unidades económicas y su trascendencia social”

Plastino, Angel: “El falso conflicto religión-ciencia” Ciencias, filosofía y tecnología en la búsqueda de una cosmovisión. Editor pbro. Dr. Lucio Florio, La Plata, Argentina 2003.

Ponferrada, Gustavo Eloy “Introducción al Tomismo” EUDEBA Editorial Universitaria de Bs. As. 1970

Savater, Fernando “Ética para amador” Editorial Ariel SA, Argentina 1996.

Solis Ibarra, Fredy A. “Controles de calidad en firmas de Contadores Públicos independientes” XXIII CIC, pag. 453.

Viegas, Juan Carlos. “Mercado de servicios profesionales actuales y potenciales, sector público y privado” Anales del Seminario Regional Interamericano de la AIC en la Universidad Católica de Córdoba. Córdoba 2004.

Vitta, C. M., Vitta, Jose, Scarpa, Graciela. “La educación continuada Norma profesional obligatoria necesaria para garantizar un servicio de calidad” XXIV CIC.

www.ifac.org