

La importancia del concepto de independencia para la auditoría

Viloria, Norka

Viloria, Norka

Profesora titular de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes.

nviloria@ula.ve

Recibido: 01-07-2008

Revisado: 12-12-2008

Aceptado: 31-01-2009

La independencia es un concepto ampliamente discutido en la normativa del contador público, ya que es la base fundamental de la confianza en el trabajo realizado, en especial, de los trabajos de auditoría. Se discute el concepto de independencia desde la perspectiva de la normativa y las condiciones para que ésta se dé, así como sus amenazas y las posibles acciones a tomar en el campo profesional para mantenerse independiente en el trabajo realizado. Así mismo, se reflexiona desde el ámbito conceptual el problema de la independencia y la necesidad de abordarlo desde otras perspectivas más teóricas y menos normativas.

Palabras clave: Independencia, normativa, conducta profesional.

RESUMEN

Independence is a concept widely discussed in the norm of the public accountant, since it is the fundamental base of the confidence in the made work, in special, in audit labor. The paper discusses the independence concept from the of its norm and the conditions, as well as its threats and the possible actions to take in the professional field to stay independent in the work performance. The paper also reflects about the conceptual scope of the problem of independence and the necessity to approach it from other more theoretical and less normative perspective.

Key words: Independence, norm, professional conduct.

ABSTRACT

1. La independencia del auditor en duda

La auditoría de los estados financieros es una actividad profesional reservada por la ley de ejercicio profesional a los contadores públicos. El contador público en su papel de auditor no sólo debe aplicar una serie de conocimientos técnicos para alcanzar el propósito de la auditoría (emitir una opinión sobre los estados financieros de una organización) sino que también debe respetar un conjunto de normas para la realización del trabajo.

Como parte de las normas de auditoría, destaca el mismo Instituto Mexicano de Contadores Públicos, la independencia es un requisito a cumplir en el marco de las normas de personalidad del auditor y se alcanza “cuando sus juicios se fundan en los elementos objetivos del caso”; por el contrario, no existe independencia “cuando la opinión o juicio es influido por consideraciones de orden subjetivo” (pp. 2010-7).

Este principio, y pilar fundamental de la actuación profesional del contador público, en su papel de auditor, se entiende como una cualidad de la persona de realizar su ejercicio profesional sin dejarse influenciar por hechos externos, o sentir restricciones o limitantes relacionadas con sus sentimientos o relaciones con sus pares. El suponer que una persona, en su papel de contador público, *sea independiente de las cosas o hechos* que revisa permite cumplir con el mandato de ley de *dar fe pública o atestiguar* sobre la situación financiera de una empresa cuando se ha realizado una auditoría.

Por su parte, los usuarios de la información financiera presuponen, comúnmente, que la información financiera avalada por un contador público es adecuada. Este supuesto *a priori* descansa en la objetividad, confianza y credibilidad en primera instancia del contador público que generó la información y, en segunda instancia, en el contador público

independiente que auditó la información. Ahora bien, la objetividad, la confianza y la credibilidad son componentes subjetivos que dependen no sólo de cumplir con ciertos requisitos exigidos por la ley y normas contables sino de *parecer* ante la comunidad como un profesional íntegro y confiable.

La independencia de los auditores puede ser cuestionada por situaciones como las mencionadas por España (2006): afinidad del auditor con la empresa auditada, relaciones de amistad o familiar con socios y gerentes de la empresa auditada, negligencia personal, intereses financieros en la empresa, relación con las cifras auditadas, la vinculación de los honorarios de la auditoría a resultados futuros de transacciones de la empresa, entre otras razones.

Los escándalos contables y la crisis financiera de la última década han revelado otro factor de importancia que afecta la independencia: *la gestión de beneficios o earnings managements*. Grandes firmas de auditores avalaron la gestión del beneficio, es decir, “orientar el resultado contable no tanto a la transmisión de la información veraz sino para dar una impresión positiva de la eficiencia de la gerencia de la empresa” (Jara y López, 2007, p. 4) a cambio de la obtención de nuevos negocios de consultoría y otros beneficios para los socios de las auditoras.

Un ejemplo de lo anterior lo constituye el caso ENRON, altamente discutido en la literatura contable y que tuvo como consecuencia inmediata el cierre de la firma número 1 de auditores Arthur Anderson. “ENRON era el segundo cliente más importante para Andersen, en el 2000 su facturación ascendió a 25 millones de dólares por auditoría y 27 millones por el trabajo de consultoría. La auditoría era tanto interna como externa” (Adam, 2002, p. 32). La firma auditora prestaba su servicio como consultora y se

involucró con la toma de decisiones que luego avalaba en sus informes. Olvidó la máxima popular de “no ser juez y parte”. Esto ocasionó conflictos de intereses y, por supuesto, afectó su independencia.

Los hechos relacionados con malas prácticas contables y la posibilidad discrecional de alterar resultados contables utilizando las propias normas contables han traído como consecuencias la afectación de la posición financiera de pequeños y grandes inversionistas, la estabilidad económica de trabajadores y hasta problemas de finanzas internacionales. Además, los auditores, como garantes de la calidad de la información financiera, han sido expuestos como *colaboradores* de la situación anteriormente planteada. Se ha puesto en duda la credibilidad de los auditores y, por tanto, la confianza de emitir *fe pública* que se traduce en la capacidad del contador público de emitir un pronunciamiento que puede ser tomado como *verdad*, ya que se realizó en un marco normativo-legal aceptado por la comunidad y bajo el criterio de objetividad e independencia que se cristaliza en la confianza y credibilidad del trabajo. Para Vico y García (2003), los usuarios de los informes de auditoría dejaron de creer en los auditores y perdieron la confianza.

El presente trabajo tiene por objetivo la reflexión conceptual de la independencia del auditor, su relación con la fe pública y la confianza. Se realizará una revisión documental de la normativa que sustenta el criterio de independencia y de la literatura relacionada con la finalidad de exponer la necesidad de estudiar otros factores teóricos que afectan la independencia del auditor.

2. Una revisión a la normativa contable sobre la independencia del auditor

La Declaración de Normas de Auditoría N° 1 emitida por el Instituto Americano de Contadores Públicos (1971) (SAS, por sus siglas en inglés), en el apartado 220 se pronuncia en los siguientes términos:

La independencia no implica la actitud de un fiscal, sino más bien, una imparcialidad de juicio que reconoce la obligación de ser honesto no sólo para con la gerencia y los propietarios del negocio, sino también para con los acreedores y aquellos que de algún modo confíen, al menos en parte en el informe del auditor (p. 9).

Más adelante, la misma norma establece que “para ser independiente el auditor debe ser intelectualmente honesto, ser reconocido como independiente, debe estar libre de cualquier obligación o tener algún interés para con el cliente, su dirección o sus dueños” (p. 9). Para este organismo, la independencia se relaciona con una cualidad de la personalidad del auditor que se cultiva a lo largo de la vida: la honestidad.

Este criterio subjetivo fue ampliado y es así cómo, en las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs), emitidas por el Comité Internacional de Práctica de Auditoría (2007), incorpora los criterios de “independencia mental” y de “independencia aparente”. La independencia mental la define como “el estado mental que permite proporcionar una opinión sin ser afectado por influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo a una persona actuar con integridad, y ejercer la objetividad y escepticismo profesional”. La independencia aparente es definida en el ámbito de las NIAs “cuando se evitan hechos y circunstancias que sean tan importantes que un tercero juicioso e informado, con conocimiento de toda información relevante, incluyendo cualquier salvaguardas que se apliquen, concluiría de

manera razonable que la integridad, objetividad o escepticismo profesional o de un miembro del equipo para atestiguar hubieran sido comprometidos” (p. 37).

Como se observa, aunque se mantiene la independencia como una cualidad personal que permite al contador público actuar con integridad y ética al emitir su juicio, se incorpora la percepción de los usuarios. Es decir, al profesional, o firma de profesionales, le interesa también “hacer sentir” a sus usuarios que el trabajo es de calidad, íntegro y objetivo. Le interesa, entonces, transmitir credibilidad y confianza del trabajo realizado a todos los potenciales usuarios del mismo.

El Código de Ética de IFAC para contadores profesionales, que entró en vigencia en 2006, extiende todo un apartado a la independencia y hace énfasis en los trabajos de atestiguamiento. La sección 290 del mencionado código establece en 214 párrafos (siendo la materia más desarrollada en el código) la necesidad, las amenazas y las salvaguardas relacionadas con la independencia del contador público.

El párrafo 290-1 declara que los trabajos para atestiguar que realiza el contador son de interés público, por tanto, se requiere que el contador o la firma o la red de firma sean independientes. A partir de esta cualidad correlacionan éste con la confianza de los usuarios (relacionados o no con las cifras) de que se realizó una evaluación de la materia contra criterios para emitir la información (290-3, p. 43).

También reconoce el código que en los trabajos de atestiguamiento¹ se hacen presentes tres entes: el contador público, una parte responsable y los presuntos usuarios

(290-5). La parte responsable es la emisora de la materia a evaluar (informes financieros o de otra índole) y es la que realiza las mediciones y prepara la información sobre la materia para los presuntos usuarios. Por su parte, los usuarios no conocen a ciencia cierta los criterios utilizados para tal medición; sólo conocen la información sobre la materia que proporciona la parte responsable, por lo que el informe de evaluación de los criterios utilizados en la medición elaborado por el contador público es de suma importancia para la toma de decisiones de los usuarios.

Reconoce el Código de Ética que, en el ejercicio independiente del contador público, se requiere de la independencia mental y en apariencia, para evitar que un tercero razonablemente informado pueda colocar en duda la credibilidad del trabajo realizado.

Otro punto de interés se relaciona con el concepto de independencia y sus limitaciones en un mundo globalizado y bajo la concepción de redes de interrelaciones como el actual. En principio, el código en el párrafo 290-9 expresa que “la palabra [independencia] puede llevar a suponer a los observadores que una persona que ejerce el juicio profesional debería estar libre de toda relación económica, financiera y de otro tipo. Esto es imposible, puesto que todos los miembros de la sociedad tienen relaciones con otros” (p. 45).

Aunque la independencia puede conceptualizarse como la cualidad del sujeto de actuar ante cualquier situación bajo su libre albedrío, de forma autónoma, sin dejarse influir por sesgos o presiones externas ni por sus relaciones con el *mundo exterior* es iluso llegar a pensar en un contador público

¹ Trabajos para atestiguar: trabajos en el que un contador público expresa una conclusión elaborada para acrecentar el grado de confianza de los presuntos usuarios que no sean la parte responsable sobre el resultado de la evaluación o medición de un asunto principal contra los criterios. (NIAs, 2007, p.86)

que está totalmente ajeno al entorno de las organizaciones. Para ello, el código prevé que se juzgue la importancia de las relaciones financieras, económicas o de otro tipo que pudieran alterar el criterio de independencia y sugiere una serie de salvaguardas al mismo, aplicables a cada tipo de amenazas, entendidas éstas como el grado de importancia de la relación del contador público con la organización que puede alterar la percepción de independencia de los usuarios.

La auditoría está clasificada como un trabajo de atestiguar y, sobre este particular, el código es estricto al afirmar:

Los trabajos de auditoría de estados financieros son relevantes para una amplia gama de usuarios potenciales; por lo tanto, además de la apariencia mental, es de particular importancia la independencia en apariencia. En consecuencia, para los clientes de auditoría de los estados financieros, se requiere que los miembros del equipo de atestiguamiento, la firma y las firmas de la red sean independientes del cliente de auditoría de los estados financieros. Estos requisitos de independencia incluyen prohibiciones respecto a ciertas relaciones entre miembros del equipo de atestiguamiento y los directores, funcionarios y empleados del cliente en una posición de ejercer influencia directa e importante sobre la información de la materia (los estados financieros). También, deberá considerarse si las amenazas a la independencia son creadas por las relaciones con empleados del cliente en una posición de ejercer influencia directa e importante sobre la materia (la posición financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo). (290-14, p. 46)

Como amenazas a la independencia en los trabajos de auditoría el código de ética identifica:

- La relación del contador público con la organización durante el período de la auditoría;
- el interés financiero poseído por parte del contador público y su grado de control sobre la empresa auditada;
- los préstamos y garantías asignados al contador público por parte de la empresa auditada;
- las relaciones cercanas con la empresa auditada lo cual incluye relaciones de negocios distintas a las derivadas del ejercicio de la contaduría pública;
- las relaciones personales y familiares entre el contador público y la empresa auditada;
- las relaciones laborales cercanas entre los empleados de la empresa auditada y los empleados de la firma de auditores;
- los servicios recientes prestados por la firma de auditores en labores relacionadas con la medición y preparación de información financiera;
- la participación en la junta directiva de la empresa auditada;
- la no rotación del personal de la firma de auditoría a una misma empresa auditada;
- la prestación de servicios de valoración, auditoría interna, diseño de sistemas de información, asignación de personal de la firma de auditores a la empresa auditada, y
- los honorarios contingentes, los obsequios y las amenazas de litigios entre la firma de contadores y la empresa auditada.

En muchas de las amenazas anteriormente descritas, la salvaguarda a la independencia que propone el código es la no realización del trabajo de auditoría.

Las Normas y Procedimientos de Auditoría (NPAs) emitidas por el Instituto Mexicano de

Contadores Públicos (2007) establecen, con respecto a la independencia, que, para que la opinión emitida por el contador público, como auditor, sea útil, además de estar elaborada de acuerdo a su capacidad profesional, debe ser emitida con independencia mental. Explica que la independencia mental se logra cuando los juicios emitidos por el contador público se basan en los elementos objetivos del caso, pero, esta condición por sí sola no basta. Se requiere que los usuarios de la información *crean* que la opinión fue realizada bajo el supuesto de independencia mental (pp. 2010-6 y 7). Las NPAs basan el supuesto de independencia mental en la voluntad del contador como sujeto de sobreponerse a las presiones externas en condiciones desfavorables, pero admiten que pueden existir condiciones extremas que pueden quebrar esa voluntad y remiten al código de ética de la IFAC.

La Declaración de Normas de Auditoría (1998) (DNA 0 en Venezuela) sugiere los parámetros sobre los que descansa la independencia del contador público en actuación profesional como auditor, y establece: ser intelectualmente honesto y estar libre de obligaciones e intereses en el cliente, su administración y sus propietarios. La DNA 0 establece condiciones que, al compararlas con las NIAs y el Código de Ética de IFAC, se refieren sólo a la independencia en apariencia, y obvian la independencia mental. Es por eso que expresa que, con el cumplimiento de los requerimientos mínimos, se alcanza la independencia. La independencia se logra al evaluar:

- a. La relación consanguínea y por afinidad del contador público que actuará emitiendo la *fe pública* y los accionistas o administradores de la organización responsables de la información financiera;
- b. la relación financiera entre el contador que emite la *fe pública* y la estructura de

capital de la organización responsable de la información financiera, y

- c. la vinculación del contador que emite la *fe pública* en la construcción de los estados financieros de la organización que emite la información financiera

Por su parte, el Código de Ética Profesional del Contador Público en Venezuela (1997) establece en el artículo 13 los criterios de independencia en la actuación profesional:

A fin de garantizar su criterio independiente e imparcialidad, el Contador Público deberá abstenerse de actuar en los casos siguientes:

- a) Cuando sea pariente hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad del propietario o socio principal de la empresa, o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la dirección y administración de los negocios del cliente.
- b) Tenga o pretenda tener alguna injerencia o vinculación económica o propiedad total o parcial, directa o indirecta en la empresa, en un grado que pueda afectar su libertad de criterio.
- c) Hubiere desempeñado cargos de responsabilidad en aquellas instituciones públicas o privadas, sus filiales y/o subsidiarias que requieran sus servicios profesionales para dictaminar sobre estados financieros de periodos económicos coincidentes con su permanencia en ellas.
- d) Esté afectado por cualquier otra circunstancia que pueda incidir negativamente en su objetividad (p. 13).

Resalta en la norma venezolana que se omitan los criterios relativos al contador público como sujeto inmerso en una red de relaciones. Esto se debe, quizás, a la lentitud

del cambio normativo en el país. Mientras en otros países los ajustes y actualizaciones son anuales, en nuestro país estos cambios son lentos y, en muchas ocasiones, los organismos reguladores son seguidores de la tendencia mundial.

Indudablemente, la importancia del aspecto subjetivo de la independencia del contador público, al atribuirle al concepto de independencia cualidades intrínsecas a la personalidad y a la ética, es crucial. Se debe resaltar que la mayoría de los aspectos relacionados con el sujeto-contador permanecen ocultos o, en último caso, resultan difíciles de controlar a través de una norma. Paradójicamente, son estas cualidades del contador como persona, las que inciden en la *credibilidad* de su opinión y colocan en tela de juicio el papel de los contadores públicos como auditores.

3. La independencia desde el ámbito conceptual

La independencia es un concepto crucial en el ejercicio de la contaduría pública. Si para un contador es importante la independencia, para un auditor resulta crucial. La auditoría agrega un grado de confianza mayor a la información contable. La independencia del auditor se relaciona con la emisión de juicios objetivos e íntegros de la información mostrada por la contabilidad.

Se supone que no existe independencia cuando el juicio del auditor es influido por consideraciones o aspectos tales como la administración o asesoramiento de la empresa a la cual se le hace la auditoría, la posesión de forma directa o indirecta de importantes cantidades de acciones de la sociedad auditada, los vínculos de consanguinidad o afinidad con la gerencia de la empresa auditada y la subordinación de los criterios profesionales a las opiniones o intereses de los clientes auditados, entre otros.

La independencia es conceptualizada por distintos autores tanto desde la concepción como percepción de los terceros como desde la postura del contador como persona vinculada a la integridad, la objetividad y su comportamiento ético. Es así como Larriba (1999) expone que, al tener algún interés particular en los negocios del cliente, el auditor no expresará libremente su opinión. Pereda y Alvarado (2001) conciben la independencia como una combinación entre la cualidad individual del contador de actuar sin prejuicios o sesgos y la percepción de la sociedad de que se actúa bajo ese contexto. Ríos (2003) visualiza la independencia como el término que permite que el auditor responda a un nivel jerárquico tal que pueda emitir opiniones imparciales y equilibradas y, así mismo, le permita estar libre de presiones para determinar el alcance, los procedimientos y la opinión de los asuntos que juzga. Dos Santos (2003) indica que al firmar un contador en calidad de auditor los informes estampan un “símbolo de credibilidad, confianza y seguridad” (p. 14).

Ahora bien, un punto crucial del ejercicio profesional es determinar en qué momento está en riesgo la cualidad de independencia y, por tanto, la credibilidad del auditor. Estudios del tema, como consecuencia de la ola de escándalos financieros, han detectado una serie de factores que atentan contra la independencia del auditor.

Alvarado (2002) expresa que aunque no hay coincidencias en las explicaciones de lo sucedido con los llamados escándalos contables, un fenómeno económico que debe estudiarse es el denominado “gap de expectativas”, ya que pareciera que aún no está claro cuál es el papel de la auditoría y hasta dónde comunica las situaciones de la empresa auditada. Por su parte, López (2003) expone que la razón precisa de los escándalos financieros se debe, normalmente, a una

combinación de factores donde la integridad profesional cuestiona la independencia del auditor.

Franco Ruiz (2002) también destaca, como consecuencia de los escándalos financieros de los años 2000-2002, cuatro aristas de cómo se pone en juego la independencia y credibilidad del auditor: la desregulación de la economía, la laxitud de las prácticas de auditoría, flexibilidad de la regulación contable y la relativización de la independencia.

Mattessich (2005) resalta que los recientes escándalos han demostrado que por lo menos algunos significados de la contaduría pública no fueron capaces de dominar determinados conceptos éticos básicos a la hora de distinguir las flagrantes desviaciones contables respecto a lo que sería un comportamiento responsable.

Jara y López (2007) plantean la relación entre la calidad de la evaluación a la información financiera de una empresa y la calidad y prestigio de la firma de auditores. Sin embargo, a esta aseveración se contraponen los hechos de la desaparición de la primera firma de auditores Andersen y, más recientemente, la posibilidad de demandas a firmas prestigiosas como Ernest and Young por su responsabilidad en la auditoría de fondos en Luxemburgo relacionados con la llamada estafa Madoff (JZ, 2009).

La Comisión de la Comunidades Europeas, en su pronunciamiento acerca de los escándalos financieros, en 2003, determina como causa de la erosión de la confianza en el trabajo del auditor el hecho de que es una profesión autorregulada y, por tanto, que corre el riesgo de acrecentar los conflictos de intereses al tratar de resolver sus conflictos.

De estas posturas enunciadas, podría decirse que las relacionadas con la integridad y el comportamiento del auditor fueron recogidas y, de alguna manera, solventadas

en el Código de Ética profesional de IFAC (2006). Sin embargo, destacan dos posturas que se relacionan con otros factores que no pueden solucionarse con un listado de acciones permitidas o no: el desequilibrio de las expectativas de la auditoría o *gap de expectativas* y la problemática de la autorregulación de la profesión.

Los problemas de la independencia y la credibilidad del trabajo del auditor son cruciales para la economía. Las decisiones del mercado se basan en información financiera que se presume de calidad, pero pareciera que los usuarios perciben que los auditores están sometidos a presiones y que sus informes se vinculan más a las conveniencias de la gerencia que a los resultados del trabajo realizado.

4. Conclusiones

Es indudable que el cumplimiento ético del contador en su actuación profesional no sólo se logra con la honestidad académica (realizar trabajos para los que está capacitado), sino con un apego estricto a las conductas morales y éticas de la profesión.

La confianza asociada al trabajo del contador se expresa en el hecho de que da *fe pública o atestigua*, entendida ésta, como la cualidad de que los documentos que avala el contador público se consideren como auténticos y lo contenido en ellos sea tenido por verdadero mientras no se haga prueba en contrario, esta *fe pública* resulta afectada en el momento en que el colectivo percibe que el contador público no ha realizado de manera adecuada su trabajo y, la independencia que podemos llamar "legal" no tiene mucho peso en la percepción del colectivo. La confianza y aceptación de la *fe pública* sobre la situación financiera de una organización descansa en los principios éticos de cada sujeto.

El concepto de ética profesional cobra vigor en el ejercicio responsable de la profesión del

contador público, quizás apreciado con mayor fuerza en el campo de la auditoría. Es así que organismos como la Instituto Americano de Contadores Públicos han opinado que “la independencia ha sido siempre un concepto fundamental en la profesión auditora, la piedra angular de su estructura filosófica” (2006).

Por otra parte, los usuarios de la información financiera suponen los informes del auditor como un agregado positivo a la calidad de la información presentada por la gerencia y, en muchos casos, la firma del contador en calidad de auditor como “sello” de garantía de la información presentada.

Es indudable que el valor del trabajo del auditor descansa en la confianza y credibilidad que éste genere, y para ello la independencia es el bastión fundamental de la confianza. El auditor debe parecer y ser independiente y esta cualidad del profesional ha tratado e generarse a través del cumplimiento de estrictas normas profesionales. Sin embargo, la disciplina contable debe estudiar el problema de la independencia desde otras perspectivas, más teóricas y menos retóricas, ya que los códigos de conducta pueden llegar a ser más un listado de buenas prácticas, que la solución real de los problemas y es urgente retomar la confianza en el trabajo de los auditores.

5. Referencias

Adam, A. (2002). “Enron-Andersen: Un caso para la reflexión.” *Revista Contaduría y Administración* N° 207 (Octubre-diciembre 2002). Disponible en www.ejournal.unam.mx.

Alvarado R, M (2002). “*La independencia del auditor en la Unión Europea*”. España: Editorial Dyckinson

AICPA) American Institute of Certified Public Accountants (1975) (2006). “*Declaraciones sobre normas de auditoría*”. México: Instituto Mexicano de

Contadores Públicos. Traducción Oficial Comisión de las Comunidades Europeas (2003). “*Comunicación de la comisión al consejo y parlamento europeo. Refuerzo de la auditoría legal en la UE*”. Bruselas: Comunidad Europea.

Dos Santos A (2003). “*La contabilidad creativa y responsabilidad de los auditores.*” *Revista Internacional Legis de contabilidad y auditoría*, N° 16. Octubre-diciembre 2003. p. 12-37. Colombia: Legis

Franco Ruíz (2002). “*Réquiem por la Confianza. Crisis en la contaduría.*” *Revista Deslinde* N° 31. Junio – Agosto 2002. Colombia: Centro de Estudio del Trabajo

Federación Venezolana de Colegio de Contadores Públicos (1997). “*Código de Ética Profesional del Contador Público*”. Caracas: Fondo Editorial.

Federación Venezolana de Colegio de Contadores Públicos (1998). *Declaración de Auditoría N° 0*. Caracas: Fondo Editorial

IFAC (2007). “*Código de Ética de IFAC para contadores profesionales*”. Traducción oficial. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos

IFAC (2007). “*Normas internacionales de auditoría. Pronunciamientos técnicos*”. Traducción oficial. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2008). “*Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar*”. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Jara M y López F. (2007). “*Auditoría y calidad contable: Las cuentas del Gran Capitán*”. *Revista Fiscalización*. Mayo 2007. España: Tribunal de Cuentas. [Disponible en www.fiscalización.es]

- JZ (2009). “*Las auditorías de Madoff reciben las primeras denuncias*”. Periódico *Expansión* Madrid. Publicado el 11/02/09 en la página 20. España: Expansión. [Disponible en www.expansion.com]
- Larriba Díaz-Zorita, A.; Serrano Moracho, F. (1999). “*La Ley de Auditoría española, su significación y bases para una posible reforma*”. *Revista de Contabilidad*, 2(4), pp. 49-107.
- “*Ley del Ejercicio Profesional de la Contaduría Pública*” (1973). Gaceta oficial (Caracas), Número 30.273 (5 de diciembre de 1973).
- López A, (2003). “*La independencia del auditor*”. Artículo de periódico publicado en el Diario Español *El Mundo* el 20 de abril de 2003. Año XV. N° 4.883. [Disponible en www.elmundo.es] fecha de la búsqueda enero 2007.
- Pereda, J.M. y Alvarado, M. (2001). “*La independencia del auditor: Propuestas de reforma en los ámbitos español y europeo*.” *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas*, n° 18.
- Mattessich R (2005). “*Lecciones de Enron y Arthur Andersen Co.*” Ensayo publicado en línea.[Disponible en http://www.mgeu.uma.es/CONFERENCIAS/Enronmalaga_LV.pdf. Fecha de búsqueda noviembre 2006
- Ríos, G. (2003). “*Objetividad e Independencia del auditor*.” *Boletín de la Comisión de Normas y Asuntos Profesionales del Instituto de Auditores Internos de Argentina*, N° 1 - Enero de 2003. Disponible en www.iaia.org.
- Vico A y García M (2003). “*Los escándalos financieros y la auditoría: Pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis*”. *Revista Valenciana de Economía y Hacienda España: Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas*. N° 7 I-2003.