

Subjetividad del criterio de confidencialidad en el ejercicio profesional del auditor^a

Yosman José Valderrama Blanco^b

Enderson José Leal Gratero^c

Wuilliam Jesús Ruza López^d

Información del artículo

Recibido: 22 de enero de 2019

Aceptado: 22 de marzo de 2019

Clasificación JEL

M490

Este es un artículo Open Access bajo la licencia CC BY NC [<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0>]

Enlace DOI

<https://dx.doi.org/DOI: 10.24142/rvc.n19a5>

Sugerencia de citación

• Valderrama, Blanco, Y.; Leal, Gratero, E.; Ruza, López, W. J. (2019) Subjetividad del criterio de confidencialidad en el ejercicio profesional del auditor. Revista Visión Contable, 19, 124-145. DOI: 10.24142/rvc.n19a5

Subjectivity of the criteria of confidentiality in the professional exercise of the auditor

Resumen

La intencionalidad del estudio fue interpretar la subjetividad del criterio de confidencialidad en el ejercicio profesional del auditor. Metodológicamente adoptó un paradigma cualitativo, con un marco referencial interpretativo basado en la hermenéutica crítica. El fundamento teórico abordó el Proyecto Noclár (IESBA, 2016), Normas Internacionales de Auditoría (2016), Manual del código de ética para profesionales de la contabilidad (2014), Viola (2009) y Altisent (1998). Como conclusión, el criterio de confidencialidad absoluta puede exponer al auditor a hechos que atentan contra su profesionalismo desde el punto de vista jurídico. Se recomienda analizar apropiadamente los hechos y circunstancias que se deben revelar.

Palabras clave

Subjetividad, criterio, confidencialidad, ejercicio profesional, auditor.

Abstract

The intent of the study was to interpret the subjectivity of the confidentiality criterion in the auditor's professional practice. Methodologically, it adopted a qualitative paradigm, with an interpretive referential framework based on critical hermeneutics. The theoretical foundation addressed the Noclár Project (IESBA, 2016), International Auditing Standards (2016), Code of Ethics Manual for Accounting Professionals (2014), Viola (2009) and Altisent (1998). In conclusion, the criterion of absolute confidentiality can expose the auditor to facts that violate his professionalism from the legal point of view. It is recommended to analyze appropriately the facts and circumstances that must be revealed.

Key words

Subjectivity, criterion, confidentiality, professional practice, auditor.

- ^a Artículo de investigación derivado del trabajo especial de grado "Confidencialidad en el ejercicio profesional del auditor", presentado por los entonces estudiantes de Contaduría Pública Wuilliam Ruza y Enderson Leal, bajo la tutoría del profesor Yosman Valderrama, ante la Universidad de los Andes, Núcleo "Rafael Rangel", el 30 de octubre de 2018, y a partir de la cual los investigadores profundizaron en los constructos teóricos examinados para concluir en el contexto de la subjetividad del criterio de confidencialidad en el ejercicio profesional del auditor.
- ^b Candidato a doctor en Ciencias Contables. Magister Scientiarum en Gerencia Empresarial. Licenciado en Contaduría Pública. Profesor Asistente de la Universidad de los Andes, Núcleo Rafael Rangel, Trujillo, Venezuela. Gerente de Servicios Contables y Financieros en Valderrama Barrios & Asociados. Correo electrónico: yosmanjose@ula.ve
- ^c Licenciado en Contaduría Pública. Mención honorífica Cum Laude. Universidad de Los Andes, Núcleo Rafael Rangel, Trujillo, Venezuela. Contador Adjunto en Valderrama Barrios & Asociados. Correo electrónico: endersonjoseleal@gmail.com
- ^d Licenciado en Contaduría Pública. Universidad de los Andes, Núcleo Rafael Rangel, Trujillo, Venezuela. Contador Adjunto en Valderrama Barrios & Asociados. Correo electrónico: wruza0607@gmail.com

A modo introductorio

El auditor durante su actividad profesional tiene acceso a información privilegiada de las entidades, por lo que se espera de este un criterio que incluya la confidencialidad de la información suministrada, a fin de dar cumplimiento a lo establecido por el Manual del código de ética para profesionales de la contabilidad (IAESB, 2014), el cual argumenta que la confidencialidad es un principio que requiere el resguardo de la información obtenida del cliente, en pro de no sacar ventaja de la misma para beneficio propio o de un tercero.

Por tanto, la confidencialidad en el ejercicio profesional del auditor fundamenta un requerimiento ético, que además representa un asunto que ha requerido discusiones profundas en el seno de los órganos reguladores de la profesión contable, tomando en consideración la existencia de profesionales con principios éticos y morales que contextualizan esta como un secreto profesional válidamente resguardado, y otros se amparan en ella para cometer actos de complicidad ante la comisión o ejecución de fraudes.

En el contexto válidamente aceptado se vislumbran diferentes perspectivas sobre qué información resguardar, o hasta qué punto se puede ser confidencial para no afectar el interés público o incluso asumir responsabilidades por la complicidad en diferentes delitos, sean estos de corte económico, financiero, penal, tributario o de otra índole.

Al respecto, la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 200 (IAASB, 2016) establece de manera taxativa que el auditor está en la obligación de guardar el secreto profesional siempre y cuando no haya una obligación legal o reglamentaria que lo obligue a difundir, informar o revelar información puntual obtenida durante el proceso de revisión de los estados financieros.

De esta manera, los requerimientos profesionales enmarcados en la actividad del auditor presentan como exigencia ética y normativa la confidencialidad, para lo cual el auditor considerará el conjunto de hechos y circunstancias que contextualizan la información, así como las responsabilidades, implicaciones y posibles consecuencias que pueda acarrear su resguardo.

Sobre la base de estos razonamientos podría afirmarse que el criterio de confidencialidad constituye una subjetividad profesional afectada por diversos aspectos que el auditor deberá considerar en el ejercicio de su actividad, de tal modo que su análisis le permitirá concluir sobre la responsabilidad que posee al guardar en secreto profesional o al revelar la información obtenida.

En consecuencia, esta investigación se planteó interpretar la subjetividad del criterio de confidencialidad en el ejercicio profesional del auditor. El estudio está estructurado en tres partes fundamentales, a saber: estado del arte o avance del programa de conocimiento, interpretación de los hallazgos de la investigación y presentación de algunas reflexiones finales enmarcadas en la intencionalidad del trabajo.

Metodología

Los materiales y métodos del presente estudio se fundamentaron en desarrollar una investigación enmarcada en un paradigma cualitativo, el cual, de acuerdo con Kuhn (1975), parte de una concepción general del objeto de estudio de una ciencia, de los problemas que deben estudiarse, del método que debe emplearse en la investigación y de las formas de explicar, interpretar o comprender los resultados obtenidos por la investigación.

En este contexto, la investigación adoptó la hermenéutica crítica como marco referencial interpretativo, definido por Ramírez *et al* (2004) como la interpretación basada en la comprensión de textos a través de la aplicación del círculo hermenéutico integrado por la comprensión, explicación e interpretación. Este método fue utilizado por los investigadores para interpretar la subjetividad del criterio de confidencialidad en el ejercicio profesional del auditor.

Como sujetos informantes se agruparon los auditores profesionales en el libre ejercicio de la actividad de revisión de estados financieros, cuyo desarrollo profesional se ubicaba en la geografía del estado Trujillo, Venezuela, tomando en cuenta la intencionalidad de los investigadores de interactuar proactivamente con los informantes en su lugar de trabajo, de tal modo que siendo interrogados en su zona de confort expresaran con claridad y confianza los argumentos sobre los cuales fueron consultados. En el siguiente cuadro se presenta de manera resumida el perfil profesional de los auditores entrevistados, identificando a su lado el código asignado para facilitar el análisis de su discurso y su relato.

CUADRO 1. Sujetos interactuantes	
Código	Perfil profesional
Auditor 1 (A1)	Mujer de 47 años, licenciada en Contaduría Pública (Universidad del Zulia), especialista en Derecho Tributario (Universidad Santa María), especialista en Educación (Universidad Nacional Abierta), magister en Educación Superior (Universidad Rafael María Baralt), magister en Gerencia Financiera (Universidad Rafael María Baralt), magister en Contaduría. Mención Auditoría (Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado), doctor en Educación (Universidad Rafael María Baralt), asesor tributario y auditor desde hace más de 22 años.
Auditor 2 (A2)	Hombre de 60 años, licenciado en Contaduría Pública (Universidad de Oriente), especialista en auditoría (Universidad del Zulia), asesor tributario y auditor desde 1991.
Auditor 3 (A3)	Hombre de 64 años, licenciado en Contaduría Pública (Universidad de los Andes), asesor tributario y auditor desde 1978.
Auditor 4 (A4)	Hombre de 43 años, licenciada en Contaduría Pública (Universidad de los Andes).
Auditor 5 (A5)	Mujer de 44 años, licenciada en Contaduría Pública (Universidad de los Andes).
Auditor 6 (A6)	Hombre de años 42 años, licenciado en Contaduría Pública (Universidad de los Andes).

Fuente: Elaboración propia (2018).

Palella y Martins (2006: 90) sostienen que en investigaciones de corte científico la técnica de investigación “es una forma particular para aplicar un método y está referida a los procedimientos empleados para la recolección y tratamiento de datos. Representa los medios auxiliares con que cuenta un investigador para emprender el estudio con un fin específico”. Con base en ello, el presente estudio aplicó como técnica la entrevista y como instrumento de recolección de datos una guía prediseñada contentiva de tres preguntas formuladas al entrevistado.

Prospectivamente, la investigación recurrió al proceso de revisión del instrumento por medio de la validez de contenido desarrollado por tres expertos: dos del área de conocimiento de auditoría y uno evaluador desde la perspectiva metodológica, quienes analizaron y evaluaron el contenido y la correlación existente entre los ítems formulados y el fundamento teórico abordado en el estado del arte del presente estudio.

Finalmente, la interpretación de los hallazgos se realizó partiendo de la aplicación de una triangulación de datos y una categorización postentrevista, lo cual permitió a los investigadores la extracción de categorías emergentes del relato de los auditores entrevistados, fundamentando así una contrastación a través de la refutación y confrontación de los argumentos profesionales con los fundamentos teóricos analizados.

Estado del arte

La confidencialidad puede definirse como el silencio profesional desarrollado por el auditor, se caracteriza por la reserva de la información suministrada por el cliente del encargo de aseguramiento, la cual fue obtenida sobre la base de la confianza depositada en el profesional. De conformidad con el Manual del código de ética para profesionales de la contabilidad (IAESB, 2014) su revelación amerita autorización previa por parte del cliente, salvo que esta se realice para acatar preceptos legales o reglamentarios de una determinada jurisdicción o país. García y Herrera (2014) expresan que existen diferentes tipos de confidencialidad: la temporal, la parcial y la absoluta.

Confidencialidad temporal

El Diccionario de la Real Academia Española (2014) expresa que la palabra temporal viene del latín *temporalis* y significa “relativo al tiempo”. Sus componentes léxicos son: *tempus* (tiempo), más el sufijo al (relativo a). Por tanto, la confidencialidad temporal es aquella en la que se mantiene en reserva la información hasta un cierto tiempo. García y Herrera (2014) exponen que en este tipo de confidencialidad la información se puede o se debe dar a conocer en un plazo o tiempo específico.

Sobre este aspecto, la IFAC, al considerar el incremento de los fraudes financieros y la crisis de confianza de los usuarios, ha decidido implantar un proyecto aplicado al Código de ética internacional para contadores, denominado proyecto *Non Compliance Law or Regulation* (Noclar, por sus siglas en inglés), en el cual modifica las secciones de confidencialidad (sección 140) determinando en este instrumento normativo las circunstancias en las cuales el auditor puede dejar a un lado el principio de confidencialidad y revelar información a las autoridades reguladoras, de investigación y supervisión.

La sección 225.34 del proyecto Noclar (IESBA, 2016) expresa que el auditor o su equipo de trabajo deberán hacer un análisis particular de la naturaleza y alcance del daño causado por asuntos conocidos durante el examen de los estados financieros, midiendo su impacto sobre los inversionistas, acreedores, empleados o público en general; de tal modo que esta interpretación se haga considerando los hechos y circunstancias sobre los cuales se debe informar; es decir, se basa en un análisis amplio de las posibles consecuencias e implicaciones derivadas del hecho conocido.

Además, el referido proyecto Noclar (IESBA, 2016) presenta como condiciones agravantes que ameritan la revelación e información por parte del auditor y su equipo los siguientes hechos evidenciados en la entidad auditada: 1) esté involucrada en sobornos con funcionarios gubernamentales para asegurar su contratación, 2) sus operaciones se encuentren reguladas y que el asunto conocido represente una amenaza para el mantenimiento de su licencia de funcionamiento y 3) se provea un esquema a clientes que promuevan la evasión de impuestos.

El proyecto Noclar (IESBA, 2016) establece que el auditor para hacer una revelación o suministrar información a las autoridades competentes deberá determinar si existe en el contexto de la entidad la autoridad apropiada para realizar la denuncia, y si esta provee al contador de seguridad necesaria para garantizar su integridad física y la protección de su equipo de trabajo, en la cual, de conformidad con la sección 225 de este mismo proyecto normativo, el contador actuará de buena fe y tendrá cuidado al hacer declaraciones y afirmaciones.

Interpretando los lineamientos emanados del proyecto Noclar (IESBA 2016) puede afirmarse que este, de manera tácita, establece que la confidencialidad debe ser considerada en ocasiones como temporal, en concordancia con las aseveraciones realizadas por García y Herrera (2014), quienes manifiestan que el auditor debe considerar el conjunto de circunstancias recurrentes en cada uno de los hechos de donde surja la obligación de revelar la información específica recolectada durante su labor profesional a fin de evaluar si estas ameritan ser informadas a las autoridades competentes de conformidad con el marco regulatorio aplicable en el caso específico.

Confidencialidad parcial

Según el Diccionario de la Real Academia Española (2014), la palabra parcial viene del latín *partialis* y significa “relativo a una parte”. Sus componentes léxicos son *pars*, *partis* (parte), más el sufijo *al* (relativo a). En otras palabras, la confidencialidad parcial es la reserva de una parte de la información, la otra parte está sujeta a revelación.

Altisent (1998: 1) expresa “que a pesar de su relevancia, el derecho a la confidencialidad, como tantos otros, no es absoluto, debemos estar en condiciones de definir sus límites, y argumentar en qué circunstancias estaría éticamente justificado aceptar excepciones a este grave deber”. Siendo así, la confidencialidad parcial es aquella en la cual la información será manteni-

da hasta un cierto punto o límite, si sobrepasa las barreras de esa limitante deberá ser revelada.

Adicionalmente, Calo (2002: 145) agrega “que la obligación de guardar secreto profesional no es ni puede ser considerada absoluta, ya que no constituye en sí misma un principio, sino un medio, un instrumento, para la defensa, sí principalista, de la intimidad”.

El autor antes mencionado define las excepciones del levantamiento del secreto profesional; a saber: 1) evitar un daño serio para la persona asistida o para terceros, 2) por propia defensa del profesional frente a una acusación, 3) con el consentimiento de la persona asistida y 4) cuando mantener el secreto pudiera facilitar la comisión de actos que vulneren los derechos humanos fundamentales.

Finalmente, Viola (2009: 7) señala que “en determinadas circunstancias la información podrá ser revelada, la extensión y los límites de la confidencialidad se regulan por la Ley, los reglamentos institucionales o de las relaciones profesionales de que se trate”. En efecto, la confidencialidad parcial es entonces la existencia de un indicativo, una cláusula, normativa o ley donde se puede revelar parte de la información obtenida durante el proceso de auditoría de los estados financieros.

Confidencialidad absoluta

Según el Diccionario de la Real Academia Española (2014), el término absoluto proviene del latín *absolutus*, que significa “libre e independiente de toda sujeción o limitación”. El término absoluto es aplicado en la confidencialidad de la manera en que la reserva de la información es total, completa y se debe guardar silencio absoluto.

Por lo tanto, el auditor en su actividad profesional no puede revelar nada de lo conocido sin permiso del cliente. Para Altisent (1998: 2) “la confidencialidad podría justificar una interpretación de carácter absoluto, que solo admitiría liberar información con la autorización explícita del dueño de la información”.

Sobre este aspecto es imperioso reflexionar acerca del hecho presentado en la religión cristiana católica donde se devela la existencia de la confidencialidad absoluta a través del secreto de confesión (sigilo sacramental), en el cual surge la obligación del sacerdote de no revelar la información obtenida a través del secreto sacramental, así como el uso de cualquier dato recibido en el desarrollo de la confesión.

De acuerdo con Calo (2002) el secreto sacramental toma en consideración dos aspectos: el primero, “protege la intimidad del penitente, motivo por el cual, la protección de la intimidad supone para la Iglesia un valor trascendente, por encima y por fuera de argumentos que podrían considerarse mundanos” (138); y el segundo, “porque el confesor actúa... en representación de Dios... no puede considerarse propietario de lo que ha escuchado. Por este motivo, el sacerdote no le permite considerar situaciones en las que su criterio subjetivo pudiera conducirlo al levantamiento del secreto” (138).

Interpretando lo expuesto por Calo (2002), en el contexto de la auditoría la confidencialidad absoluta trae consigo ventajas y desventajas. Dentro de las ventajas pueden incluirse: los clientes se sienten libres para hablar con franqueza y revelar hechos relevantes sobre cuestiones de contabilidad, lo que permite al auditor actuar en el mejor interés del cliente. Como parte de las debilidades: reservar información cuando una entidad está involucrada en fraudes financieros contribuye al debilitamiento de la confianza que tienen los *stakeholders* en la conducción de auditoría, ocasionando pérdida de credibilidad en la profesión.

Interpretación de la subjetividad del criterio de confidencialidad

Interpretar la subjetividad del criterio de confidencialidad en el ejercicio profesional del auditor es fundamental para comprender la responsabilidad que asume el profesional ante sus clientes, los usuarios de la información y la profesión contable, considerando que este principio ha sido tergiversado por algunos auditores con el propósito de encubrir actos fraudulentos que han afectado la credibilidad de la auditoría y la confianza de los usuarios.

La interpretación de tal subjetividad es abordada en el presente estudio considerando la perspectiva de García y Herrera (2014), quienes expresan que existen tres criterios que definen la confidencialidad y tres tipologías distintas: temporal, parcial y absoluta. Los hallazgos de la investigación enmarcados en estas se presentan a continuación.

Confidencialidad temporal

La confidencialidad temporal es el resguardo de la información por un tiempo o plazo. Los constructos teóricos que brindaron apoyo para esta subcategoría se extrajeron del Manual del código de ética para profesiona-

les de la contabilidad (IESBA, 2014), Normas Internacionales de Auditoría (IAASB, 2016), García y Herrera (2014) y el Diccionario de la Real Academia Española (2014).

En este contexto, la confidencialidad temporal puede verse como la garantía de salvaguardar la información del proceso de auditoría durante un periodo de tiempo, considerando particularidades que obligan a su revelación. El desarrollo de la investigación abordó a los entrevistados con la interrogante ¿cuáles son los aspectos que motivan una confidencialidad temporal?

En la matriz que precede se explana el extracto de las respuestas obtenidas de los sujetos identificados con los códigos A1, A2, A3, A4 y A6, el entrevistado A5, no aportó detalles relevantes para esta investigación, considerando que la respuesta ofrecida se distanció de la pregunta formulada, razón por la cual sus argumentos no se presentan como hallazgos.

MATRIZ DE HALLAZGOS 1. Aspectos que motivan una confidencialidad temporal en el ejercicio profesional del auditor

Código	Extracto de los hallazgos
A1	Bueno siempre he pensado que la confidencialidad temporal va estar basada en los aspectos que podamos tener dentro de la misma entidad , o sea como decimos por ahí puedo decir el pecado más no el pecador, yo puedo consultar con otro colega cualquier problema que pueda conseguir en cualquier trabajo , pero no le puedo decir el nombre.
A2	La confidencialidad puede cambiar en el tiempo, dependiendo para que se vaya usar también el resultado de la información. Por ejemplo cuando está sujeta a un procedimiento legal entonces allí hay que establecer ciertos elementos que pueden o no ser necesarios de revelar. La temporalidad la va a dar el uso de la información , basado en un elemento técnico y en un aspecto legal .
A3	La confidencialidad temporal no existe, es única, permanente .
A4	Nosotros no tenemos confidencial temporal sino permanente , es decir, para nosotros no existe, es peor que los sacerdotes, no es que se trate de un secreto de confesión sino que a ti te contrataron para que verificaras si la información es verdaderamente aceptable y es a él que le debes la información, a más nadie .
A6	Yo creo que el aspecto más relevante que puedo ver que me motiva a la confidencialidad temporal es el aspecto ético . Yo puedo ser éticamente como dice la norma o la moral que debo ser confidencial, siempre que eso no me involucre a mí en una situación distinta en lo que está basado en la norma. La confidencialidad se puede divulgar en el tiempo o no, o sea eso de que yo puedo guardar información solo por un tiempo y luego la divulgo eso no debería pasar, como he dicho, yo puedo reservar información siempre que eso no me convierta a mí en un cómplice de la información .

Fuente: Instrumento aplicado por los investigadores (2018).

Con base en los hallazgos expuestos en la matriz 1, los auditores A3 y A4 aseguran en su discurso que la confidencialidad temporal no existe, por el contrario, opinan que el profesional debe mantener una confidencialidad permanente o absoluta, particularmente, el auditor A4 afirma que “nosotros no tenemos confidencial temporal sino permanente, es decir, para nosotros no existe tal confidencialidad”.

Contradictoriamente a lo expuesto por los auditores A3 y A4, el apartado A19 de la Norma Internacional de Auditoría 240 (IAASB, 2016) establece que “en algunas jurisdicciones, el auditor de una entidad financiera tiene la obligación legal de informar a las autoridades supervisoras de los casos o indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias”¹. Aunado a ello, la NIA 200 (IAASB, 2016), en concordancia con la NIA 250 (IAASB, 2016), señala que los auditores se ajusten a las disposiciones legales que establecen la obligatoriedad de velar por la seguridad financiera del país.

Específicamente en el caso venezolano la Ley Orgánica contra la Delincuencia Organizada y Financiamiento al Terrorismo (2012) estipula que los contadores, en el libre ejercicio de su profesión, son garantes de prevenir e informar a la Unidad Nacional de Inteligencia Financiera sobre cualquier situación sospechosa de delitos contemplados por la ley como la legitimación de capitales. Lo que evidencia que los argumentos expuestos por los auditores A3 y A4 carecen del cumplimiento de los preceptos legales y normativos, colocándolos al margen de la legalidad en su actividad profesional y en un plazo perentorio puede exponerlos a sanciones de acuerdo con la normativa.

Sin embargo, los argumentos de los auditores A3 y A4 no son extensivos al resto de los informantes, considerando que los sujetos A2 y A6 expresaron que la confidencialidad temporal se da cuando la información está sujeta a un procedimiento legal, es decir, cuando la entidad auditada se encuentra inmersa en una situación judicial u objeto a investigaciones legales.

El auditor A6 aseguró que se puede reservar la información hasta el punto de no convertirse en cómplice de la misma. Ajustándose a lo establecido en la sección 100.5 literal (d) del Manual del código de ética para profesionales de la contabilidad (IESBA, 2014), cuyos estatutos establecen que se debe respetar el principio de la confidencialidad de la información obtenida, salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla.

¹ **Traducción propia de:** “In some jurisdictions, the auditor of a financial institution has a statutory duty to report the occurrence, or suspected occurrence, of non-compliance with laws and regulations to supervisory authorities”.

Así mismo, el auditor A1 consideró que la temporalidad de la confidencialidad sí existe, añadiendo que el profesional contable puede optar por realizar consultas a expertos del área sin tener que revelar la identidad del cliente, en concordancia con lo expuesto en el apartado A8 de la NIA 450 (IAASB, 2016), la cual tipifica que en caso de presentarse conflictos potenciales entre el deber de la confidencialidad y el deber de comunicar, el auditor puede considerar la posibilidad de acudir a recabar asesoramiento jurídico o de otro experto sobre el área determinada.

Dadas las circunstancias que anteceden se puede interpretar que los argumentos de los auditores entrevistados discrepan unos de otros a razón del alcance o las limitaciones de la confidencialidad temporal. Por un lado, surgen opiniones en las que el concepto de confidencialidad temporal no existe en la auditoría, refutando que la única confidencialidad que prevalece es la absoluta. Y por el otro, existen auditores que fundamentan la presencia de criterios que les indican que se debe revelar la información recabada en caso de actividades ilícitas por sus clientes, considerando su resguardo personal amparado en un comportamiento apegado a leyes, normativas y elevados valores éticos.

En cuanto a las opiniones que adversan la confidencialidad temporal, los auditores A3 y A4 expusieron que el profesional contable debe tener una confidencialidad “peor que la de los sacerdotes, no es que se trate de un secreto de confesión sino que a ti te contrataron para verificar si la información es verdadera y es a él que le debes informar, a más nadie”, opinión que los aleja de los preceptos legales y normativos, cuya función no solo es velar por el bienestar del cliente, sino en mayor medida por el interés público y la credibilidad de la profesión.

Al respecto, la sección 225.34 del Proyecto de Ley o Regulación de Incumplimiento (NOCLAR, por sus siglas en inglés), emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, señala que la divulgación de la información por parte de los auditores dependerá del grado del daño causado a los inversionistas, acreedores, empleados o al público en general. La referida norma señala que el auditor debe considerar apropiado el rompimiento de la confidencialidad si la entidad está incurso en actividades fraudulentas.

En síntesis, la confidencialidad temporal debe ser considerada por los auditores, en el libre ejercicio de su profesión, como una teoría estructurada sobre lineamientos y parámetros dictados por diferentes órganos, cuyo fin general es proteger la integridad de los usuarios de la información y aumentar la credibilidad de la profesión contable en la actividad de auditoría.

Confidencialidad parcial

La confidencialidad parcial representa la revelación de una parte de la información obtenida durante el proceso de la auditoría, tomando en consideración diversos vacíos normativos. Las bases teóricas que brindaron apoyo a esta subcategoría se extrajeron del Manual del código de ética para profesionales de la contabilidad (IESBA, 2014), Normas Internacionales de Auditoría (IAASB, 2016), Viola (2009), Calo (2002) y Altisent (1998).

La confidencialidad parcial trata del resguardo de una parte de la información, cuando la otra parte está sujeta a revelación. Debido al vacío normativo que rige la profesión, se acudió a preguntarles a los auditores ¿qué aspectos considera usted para distinguir cuál información de su cliente se puede revelar y cuál no?

En la matriz de hallazgos 2 se presenta un extracto del discurso de los auditores identificados con los códigos A1, A3, A4, A5 y A6, el entrevistado A2 manifestó que su respuesta a esta interrogante sería la misma dada en la pregunta anterior, por tanto no aportó detalles significativos que permitieran profundizar en la interpretación de su respuesta, por esta razón no se presenta en esta matriz.

MATRIZ DE HALLAZGOS 2. Aspectos considerados para distinguir la información por revelar	
Código	Extracto de los hallazgos
A1	Va depender de la relevancia de la información, que tan relevante o que tan importante puede ser la información que debo revelar o no, si es algo muy fuerte tengo que ser muy sutil.
A3	Cuando uno genera un informe de auditoría uno tiene que revelar todas las cosas que consiga y emitirá su opinión en función de las debilidades . Pero esa información que se revela es porque es precisamente parte del informe que tú estás levantando.
A4	Yo no puedo revelar ninguno, o sea yo solamente revelo al que me contrató. Ahora el uso que pueda dar el cliente, de hecho el informe cuando usted revisa el dictamen de la NIA 700, los informes son dirigidos a los accionistas, al Registro Mercantil. Entonces no es un tema de revelación sino el cliente te contrata para que reveles a alguien en particular.
A5	Esto uno lo conversa generalmente con los mismos clientes, con los mismos que te contratan, porque depende de la confianza y la ética de uno como auditor.
A6	Lo que pasa es que el primer aspecto que uno debe tomar en consideración para ver qué puedo revelar o no es ¿a quién? Mi principio es entregársela a quien me contrate. Entonces, ¿cuál información del sujeto puede revelar? Si es para el que me contrató debe ser toda la información, porque eso es lo que me va a permitir a mí ser confidencial como tal.

Fuente: Instrumento aplicado por los investigadores (2018).

Con base en los hallazgos presentados en la matriz 2, se considera que las opiniones de los auditores entrevistados coinciden en que la información recopilada inicialmente se debe revelar de manera completa a sus clientes, pues son ellos quienes los contrataron para la respectiva realización de la auditoría. Esto en concordancia con los preceptos dictados por la Norma Internacional de Auditoría 260 (IAASB, 2016), estableciendo la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los miembros de la gerencia de la entidad auditada. Sin embargo, el auditor A4 expresa que no se debe revelar ninguna información a terceros, puesto que la misma fue obtenida durante el proceso de auditoría y está sujeta solo a la persona quien lo contrató.

El argumento del auditor A4 puede interpretarse contrario a los preceptos expuestos por las Normas Internacionales de Auditoría (IAASB, 2016), el Manual del código de ética para profesionales de la contabilidad (IESBA, 2014), así como a la Ley Orgánica contra la Delincuencia Organizada y Financiamiento al Terrorismo (2012), las cuales fundamentan que el auditor tiene la responsabilidad de velar por el interés público y la obligación de revelar información puntual sobre los hallazgos obtenidos durante su labor, cuando se presenten condiciones particulares establecidas por la misma normativa.

Además, Calo (2002: 145) agrega “que la obligación de guardar secreto profesional no es ni puede ser considerada absoluta, ya que no constituye en sí misma un principio, sino un medio, un instrumento, para la defensa, de la intimidad”. En este sentido, lo expuesto por el auditor A4 se contrapone con lo señalado por el referido autor, ajustando sus argumentos en un contexto de incumplimiento normativo y legal de la actividad profesional.

Por otra parte, el auditor A5 expone que la revelación de la información depende de la ética practicada por el auditor, esto en relación con lo tipificado en el apartado A29 de la NIA 260 (IAASB, 2016), que establece que “el auditor está obligado a cumplir los requerimientos éticos aplicables”², manteniendo un comportamiento profesional fundamentado en leyes y normativas que ajusten su conducta a velar por el bienestar común.

Así mismo, el auditor A6 expresó que el factor por considerar para saber cuál información revelarse y cuál no, es conocer a quien se le divulgará, añadiendo que en primera instancia el revelamiento de la información recopilada debe realizarse al cliente, opinión que fundamenta los lineamientos dictados por la NIA 260 (IAASB, 2016), que establece las responsabi-

² Traducción propia de: “the auditor is required to comply with relevant ethical requirements”.

dades que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad.

En el mismo orden de ideas, el auditor A1 opinó que la revelación de la información dependerá de la relevancia que esta tenga en el proceso de la auditoría, considerando que si la misma es de carácter delicado, el profesional debe realizar una revelación de manera muy sutil, asesorado por profesionales expertos que le indiquen las acciones por tomar, en concordancia con el apartado A66 de la NIA 240 (IAASB, 2016) que señala que “el auditor puede considerar apropiado obtener asesoramiento jurídico para determinar las formas de proceder adecuadas según las circunstancias”³.

Significa, entonces, que para los auditores la confidencialidad parcial no es una fundamentación del secreto profesional, tomando en cuenta que, por un lado, expresa que la información recopilada en el proceso de auditoría solo debe entregarse a los responsables del gobierno de la entidad de manera completa y sin reserva alguna, y, por el otro, opinan que todo dependerá de quien sea el solicitante de la información, afirmando que de existir un procedimiento de investigación sobre la entidad, los hallazgos y la evidencia podrían revelarse para facilitar la labor de los órganos competentes, a fin de dar cumplimiento a los marcos normativos y legales referenciales sobre este aspecto.

Confidencialidad absoluta

La confidencialidad absoluta, última en sus tipologías, se caracteriza por no revelar ninguna información obtenida en la relación laboral, y en caso de su revelación deberá ser por autorización previa de su cliente. Los constructos teóricos que aportaron al componente de este apartado se extrajeron del Manual del código de ética para profesionales de la contabilidad (IESBA, 2014), Normas Internacionales de Auditoría (IAASB, 2016), Calo (2002) y Altisent (1998).

Desde la perspectiva de los fundamentos teóricos analizados, la confidencialidad absoluta se cimienta en el resguardo de la información, en la cual, bajo ninguna circunstancia, puede revelarse, salvo que el cliente establezca lo contrario. Sin embargo, existen salvedades expuestas en el Manual

³ **Traducción propia de:** “the auditor may consider it appropriate to obtain legal advice to determine the appropriate course of action in the circumstances”.

del código de ética para profesionales de la contabilidad (IESBA, 2014), que indica el rompimiento del principio. Ante esta disyuntiva se consideró oportuno preguntarles a los auditores ¿de acuerdo a su juicio profesional cuál información de su cliente debería guardarse bajo una confidencialidad absoluta?

En la matriz que precede se muestran las respuestas de los entrevistados señalados en esta investigación con los códigos A2, A3, A4, A5 y A6, el auditor A1 no respondió a la interrogante, por tanto no se presenta en la siguiente matriz.

MATRIZ DE HALLAZGOS 3. Información que requiere confidencialidad absoluta	
Código	Extracto de los hallazgos
A2	Todo, toda la información es necesaria de secreto profesional , usted no puede estar revelando si un cliente es bueno o malo. Cuando usted lo hace ya usted tiene parcialidad, tiene preferencias y en nuestro ejercicio profesional no podemos ser preferentes, así sepamos que el cliente está cumpliendo con todos los elementos.
A3	De parte del auditor la confidencialidad es toda, es absoluta, el cliente es el que debe decidir qué va hacer con la información, uno reporta las debilidades o fortalezas fen el desarrollo de la auditoría y el cliente decide que va hacer con los resultados, él verá que destino le da al informe.
A4	Toda, toda la información del cliente debe ser bajo una confidencial absoluta y no se trata ni siquiera de que usted esté haciendo algún tema de encubrir al cliente, no es encubrir al cliente sino que el cliente te contrató con un propósito y eso es lo que tú vas alcanzar, no te vas extralimitar de esa función.
A5	Eso no existe, yo siempre revelo todo, no tengo nada que ocultar.
A6	Los sacerdotes, creo que son los únicos que deben guardar una confidencial absoluta. Yo no estoy de acuerdo que yo debo guardar una confidencialidad absoluta. ¿Por qué? ¿Porque hasta qué punto me convierto yo en cómplice de algo? Supongamos el hecho de que hay una malversación de fondos, si yo guardo una confidencialidad absoluta, me estoy convirtiendo en un cómplice, es más hay normas que hablan más adelante que te obligan a que tú tienes que denunciar.

Fuente: Instrumento aplicado por los investigadores (2018).

Con base en los hallazgos encontrados en la matriz 3, los auditores entrevistados A2, A3 y A4 consideran que el profesional contable debe mantener una confidencialidad absoluta durante y después del trabajo de auditoría, exponiendo en su discurso que el auditor “no debe extralimitarse en sus funciones”, es decir, realizar un trabajo únicamente con el propósito de emitir una opinión con respecto a la veracidad de la información presentada en los estados financieros.

Los argumentos de los referidos entrevistados se ajustan a lo establecido en el apartado A56 de la Norma Internacional de Control de Calidad ISQC-1 (IAASB, 2016), tipificando que “los requerimientos de ética aplicables obligan al personal de la firma a preservar en todo momento la confidencialidad de la información contenida en la documentación de los encargos”⁴.

En concordancia con lo expuesto en el apartado A65 de la NIA 240 (IAASB, 2016), la cual establece que “el deber del auditor de preservar la información del cliente, puede impedir que se informe del fraude a un tercero ajeno a la entidad cliente”⁵. De acuerdo con la referida normativa “las responsabilidades legales del auditor varían de un país a otro, y en determinadas circunstancias el deber de confidencialidad puede quedar invalidada por la normativa legal o los tribunales de justicia”⁶.

Al respecto, los auditores A2, A3 y A4 expusieron que su función se limita a revisar la información presentada en los estados financieros, siendo este el motivo por el que se solicitó sus servicios profesionales. En otras palabras, de acuerdo con argumento de los entrevistados, el objetivo de la auditoría no es encontrar e informar fraudes, sino se ajusta a lo establecido por la NIA 200 (IAASB, 2016), la cual señala que el propósito de la auditoría es aumentar el grado de confianza de los estados financieros mediante una opinión emitida respecto a si los mismos fueron preparados en todos los aspectos materiales.

Sin embargo, es fundamental señalar que la referida normativa tipifica que dentro de las responsabilidades que debe cumplir el auditor se encuentra la obligación de velar por el interés público. De acuerdo con el apartado A18 de la NIA 200 (IAASB, 2016), la auditoría “es de interés público, y constituye por tanto, una exigencia del Código de Ética de IESBA, que el auditor sea independiente de la entidad sometida a la auditoría”⁷.

4 **Traducción propia de:** “Relevant ethical requirements establish an obligation for the firm’s personnel to observe at all-time confidentiality of information contained in engagement documentation”.

5 **Traducción propia de:** “the auditor’s professional duty to maintain the confidentiality of client information may preclude reporting fraud to a party outside the client entity”.

6 **Traducción propia de:** “the auditor’s legal responsibilities vary by country and, in certain circumstances, the duty of confidentiality may be overridden by statute, the law or courts of law”.

7 **Traducción propia de:** “in the case of an audit engagement it is in the public interest and, therefore, required by the IESBA Code, that the auditor be independent of the entity subject to the audit”.

No obstante, las opiniones de los auditores A2, A3 y A4 se contraponen con las de sus colegas identificados con los códigos A5 y A6, puesto que estos últimos argumentan que el auditor no debe guardar una confidencialidad absoluta, considerando que al tomarse estas acciones el profesional contable podría convertirse en cómplice de sus clientes. Puntualmente, el auditor A6 ejemplifica un caso: “supongamos el hecho de que hay una malversación de fondos, si yo guardo una confidencialidad absoluta, me estoy convirtiendo en un cómplice, es más hay normas que hablan más adelante que te obligan a que tú tienes que denunciar”.

Así lo expone la Ley Orgánica contra la Delincuencia Organizada y Financiamiento al Terrorismo (2012), en su artículo 13, que obliga al contador en el libre ejercicio de su profesión a informar de manera expedita a la Unidad Nacional de Inteligencia Financiera de situaciones sospechosas perpetradas por sus clientes.

Así mismo, la sección 100.23 del Manual del código de ética para profesionales de la contabilidad (IESBA, 2014) establece que en caso de conflictos significativos el auditor puede evaluar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico o profesional por parte de expertos en el área solicitada, manteniendo el anonimato de su cliente para respetar el principio de la confidencialidad, lo que le permitirá concluir sobre el caso y determinar si debe informar a las autoridades correspondientes sobre diversos hechos particulares.

En efecto, el discurso profesional de los auditores entrevistados presenta disparidades en su esencia, considerando que los sujetos A2, A3 y A4 desarrollan su labor bajo una confidencialidad absoluta, la cual a su juicio es la única condición del secreto profesional, ya que los auditores no deben extralimitar sus funciones, es decir, su labor se contextualiza en la realización de una revisión de la información para la emisión de un dictamen. Argumentos que los alejan de los cumplimientos de leyes y normativas establecidas para velar por el interés público, que adicionalmente buscan evitar el encubrimiento de actos ilícitos que afectan la situación financiera del mercado global y la credibilidad de la profesión.

Por otra parte, los auditores A5 y A6 piensan que se debe mantener una actitud confidencial, sin sobrepasar el delgado hilo que los convertiría en cómplices de actividades fraudulentas, por lo que la confidencialidad absoluta no es considerada por dichos auditores.

Así lo expresa el sujeto A6, quien indica que “los sacerdotes son los únicos que deben guardar una confidencial absoluta”, manifestándose en concor-

dancia con los argumentos de Calo (2002: 138), quien resalta que la religión cristiana católica es la única donde prevalece la confidencialidad absoluta a través del secreto de confesión (sigilo sacramental), en la cual la obligación frente al mismo es tan fuerte que le está prohibido al sacerdote no solo la revelación, sino cualquier uso de lo que ha recibido bajo confesión.

Conclusiones

La intencionalidad del presente estudio, fundamentada en interpretar la subjetividad del criterio de confidencialidad en el ejercicio profesional del auditor, evidenció que esta comprende la responsabilidad que tienen los auditores ante sus clientes, los usuarios de la información y la profesión. Esta categoría estuvo conformada por la confidencialidad temporal, parcial y absoluta.

Con base en los hallazgos encontrados en el análisis de los resultados se concluye que la confidencialidad temporal representa el resguardo de la información por un periodo determinado de tiempo, definido por ciertos factores, dentro de los cuales se destacan: lineamientos éticos establecidos sobre la profesión contable, así como el cumplimiento de leyes y normativas que le indican características que regulan su comportamiento personal y profesional.

Además, los auditores fundamentan que los factores determinantes para considerar que la confidencialidad sea temporal está sujeta a conceptos legales, es decir, a investigaciones judiciales por sospechas de actividades fraudulentas cometidas por sus clientes que los obliguen a cooperar con la justicia, evitando así su complicidad en estos escenarios.

Por su parte, la confidencialidad temporal es una rama del secreto profesional cuestionada por algunos auditores, tomando en cuenta las opiniones de profesionales que manifestaron que estos guardan la información de su cliente en cualquier circunstancia, argumento que los aleja de los preceptos éticos, legales y normativos emanados por los diferentes órganos internacionales que estipulan que el auditor debe velar por el bienestar social, financiero y económico del mercado global, además de atender el interés público y la seguridad de la profesión.

Así mismo, la confidencialidad parcial representa la revelación de solo una parte de la información obtenida, la misma no es aplicada por los auditores entrevistados, considerando que su discurso develó que los resultados

derivados del trabajo de auditoría solo deben ser entregados de manera totalitaria a los clientes, puesto que ellos son los solicitantes del servicio. Sin embargo, estos argumentaron que la revelación de la información dependerá de a quien se le suministrara la misma, puesto que si son organismos competentes los que la solicitan debe entregarse todo lo requerido.

Adicionalmente, expusieron que la relevancia de la información desempeña un rol fundamental al momento de su revelación, pues existen asuntos de carácter delicado que deben tratarse con mucha sutileza y, para ello, se debe buscar el asesoramiento de expertos especializados en el área por consultar para tomar las decisiones correctas.

Sobre este aspecto se puede concluir que la confidencialidad parcial no es considerada por los auditores entrevistados, ya que por un lado argumentan que la información solo debe suministrarse a los clientes solicitantes del servicio y no a terceros; y por el otro consideran que la revelación de la información dependerá de la relevancia de la misma y además de quien solicite la información, ya que si la entidad auditada se ve envuelta en investigaciones judiciales se debe permitir el acceso a la información sin limitaciones, cuyo relato caracteriza el secreto profesional dentro del ámbito de la temporalidad y no de la parcialidad.

En otro contexto, la confidencialidad absoluta representa el último criterio considerado por esta investigación, siendo la encargada de no revelar ninguna información obtenida durante el proceso de auditoría, salvo que lo autorice su cliente. Preceptos que están lejos de los lineamientos dictados por los diferentes organismos de carácter internacional que establecen que el auditor es el responsable de velar por el interés público y el bienestar de la profesión.

Por tanto, se puede concluir que existen diferencias de opiniones por parte de los auditores entrevistados, considerando por un lado que la confidencialidad absoluta debe ser la única de su tipo adoptada por el profesional contable, puesto que el auditor solo debe suministrar la información obtenida al cliente, argumentos que lo separa de un marco legal y normativo, el cual establece que los auditores tienen la obligación de revelar hallazgos de indagaciones precisas, e informar de ellas a los organismos competentes en caso de que sus clientes incurran en actividades ilegales; y por el otro, afirman que la confidencialidad absoluta queda nula dentro del proceso de auditoría puesto que el profesional debe trabajar apegado a estándares éticos establecidos sobre su actividad.

Adicionalmente, el auditor debe cumplir con parámetros y lineamientos que tienen como objetivo desarrollar una auditoría de manera transparente, confiable y completa que busque velar por el interés público y aminorar los escándalos financieros que han afectado la credibilidad y confianza de los usuarios de la información.

Con base en los hallazgos es importante incentivar al auditor a considerar que el mantenimiento de una actitud confidencial absoluta puede incurrir en cualquiera de los siguientes hechos: 1) violentar los códigos de ética establecidos para guiar la conducta profesional del auditor, 2) romper con las normas internacionales establecidas para direccionar el correcto desarrollo de una auditoría de estados financieros, 3) quebrantar las leyes de carácter nacional que designan al auditor como sujeto obligado a informar de cualquier actividad fraudulenta cometida por la entidad auditada y 4) asumir que solo trabaja en pro del bienestar de su cliente y no del interés público y de la profesión.

Referencias

- Altisent, R. (1998). Confidencialidad y Secreto Profesional en la Atención Sanitaria. Análisis ético y justificación de sus límites, *Dimensión Humana*, 2(5), págs. 17-22.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. (2012). Ley Orgánica contra la Delincuencia Organizada y Financiamiento al Terrorismo. Caracas, Venezuela.
- Calo, O. (2002). Fundamento en Humanidades. Confidencias. El Secreto Profesional en la Psicología. Volumen III. Número 5-6, febrero-marzo 2002. Universidad de San Luis Argentina [Revista en línea]. Consultada el 15 de enero de 2018. Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=18400508>
- Diccionario de la Real Academia Española: vigésima tercera edición. (2014). Extraído el 20 de diciembre de 2017 desde: <http://dle.rae.es>
- García, A. y Herrera E. (2014). Convenio de Confidencialidad y Confianza. Extraído el 01 de marzo de 2018 desde: <https://nanopdf.com/download/convenio-de-confidencialidad-y-4pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). (2016). Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1 Control de Calidad en las firmas de auditorías que realizan auditorías y revisiones de estados financieros así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores.
- International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). (2016). Norma Internacional de Auditoría N° 240, Responsabilidades del Auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores.
- International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). (2016). Norma Internacional de Auditoría N° 250, Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores.
- International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). (2016). Norma Internacional de Auditoría N° 450, Evaluación de las Incorrecciones identificadas durante la realización de la Auditoría. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores.
- International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). (2016). Norma Internacional de Auditoría N° 260, Comunicación con los

- responsables del gobierno de la entidad. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores
- International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). (2016). Norma Internacional de Auditoría N° 200, Objetivos y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores.
- International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) (2016). Responding to Non-Compliance with Laws or Regulations. Londres, Inglaterra.
- International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA). (2014). Manual del código de ética para profesionales de la contabilidad. Londres, Inglaterra. Traducción del Instituto Mexicano de Contadores.
- Kuhn, T. (1975). La estructura de las revoluciones científicas. México: Fondo de Cultura Económica. Extraído el 24 de enero de 2018 desde: http://perio.unlp.edu.ar/catedras/system/files/kuhn_thomas_-_la_estructura_de_las_revoluciones_cientificas_0.doc
- Palella, S. y Martins F. (2006). Metodología de la Investigación Científica. (2^{da} Edición). Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador. Caracas, Venezuela.
- Ramírez, L.; Arcila, A.; Buriticá, L. y Castrillón J. (2004). Paradigmas y Modelos de Investigación. Guía didáctica y Módulo. Facultad de Educación 2da Edición. Medellín. Colombia. Extraída el 13 de marzo de 2018 desde: <http://virtual.funlam.edu.co/repositorio/sites/default/files/repositorioarchivos/2011/02/0008paradigmasy-modelos.771.pdf>
- Viola, I. (2009). La confidencialidad en el procedimiento de mediación. *Workshop International* sobre ADR/ODRs. Construyendo puentes: marco jurídico y principios. *Universitat Oberta de Catalunya* (UOC), Internet interdisciplinary Institute (IN3), 15 de septiembre de 2009. Extraído el 29 de diciembre de 2017 desde en: <http://www.uoc.edu/symposia/adr>