

## **AUDITORIA**

### **UNIDAD I**

#### **PUNTO 1**

##### **Conceptos generales**

###### **Concepto sobre sistema**

Un sistema es un conjunto de elementos interrelacionados, de cualquier clase, por ejemplo, conceptos, objetos o personas. El conjunto de elementos tiene las tres propiedades siguientes:

- Las propiedades o comportamiento de cada parte del conjunto tiene un efecto sobre las propiedades o el comportamiento del conjunto como un todo.
- Las propiedades o el comportamiento de cada parte y el modo en que afectan en todo dependen de las propiedades y el comportamiento de por lo menos alguna otra parte del conjunto.
- Todo posible grupo de elementos del conjunto tiene las dos primeras propiedades. Cada uno tiene un efecto y ninguno puede tener un efecto independiente sobre el todo.

El sistema es algo mas que la suma de sus partes, es un todo indivisible. Pierde sus propiedades esenciales cuando se lo descomponen en sus partes. Los elementos de un sistema pueden a su vez ser sistemas y todo sistema puede ser parte de un sistema mayor.

El pensamiento analítico es pensamiento desde afuera hacia dentro, el pensamiento sintético es desde adentro hacia fuera.

Se entiende que el sistema es abstracto cuando sus elementos son conceptos; es concreto cuando al menos dos de sus elementos son objetos.

Los sistemas pueden clasificarse también en naturales o artificiales (ideados por el hombre).

###### **Sistemas de administración. El proceso administrativo. La función de control**

El concepto de sistema aplicado a las organizaciones consiste esencialmente en una manera de pensar con relación al trabajo de la administración. Ofrece una estructura para la visión de factores ambientales, tanto externos como internos integrados en un todo.

La organización de negocios es un sistema creado por el hombre que tiene una interacción dinámica con su medio ambiente – cliente, competidores, organizaciones obreras, proveedores, gobierno y muchas otras entidades.

Además, la organización, del negocio es un sistema de partes interrelacionados que trabajan en una forma asociada con objeto de lograr un numero de metas tanto de la organización como la de los participantes individuales.

El propósito de aplicar la teoría de los sistemas a las organizaciones (especialmente de negocios) es desarrollar un objetivo y un ambiente comprensible para tomar decisiones.

El concepto de sistema enfoca la organización como un todo integrado, en que cada sistema y subsistema

están asociados con la operación total. Su estructura, entonces, esta creada por numerosos sistemas ordenados jerárquicamente.

La organización también puede ser vista como un subsistema, dentro de un sistema ambiental que incluye a otras organizaciones competitivas como subsistemas interrelacionados. O también como un sistema compuesto de subsistemas funcionales interrelacionados que podrían llamarse compras, producción, comercialización, finanzas, etc.

La teoría general de la administración enfoca la atención hacia los procesos administrativos fundamentales que son esenciales, si es que una organización quiere llevar a cabo sus metas y objetivos principales. Cuatro funciones básicas han recibido una aceptación general: planear, organizar, controlar y comunicar.

El control consiste esencialmente en la medida y corrección de las actividades de los sistemas para asegurar que las variaciones no se apartaran de los objetivos de un plan total. El control entonces sería lo que regula la conducta de las organizaciones.

### Elementos del control de un sistema

Existen cuatro elementos básicos en todo control de un sistema operante.

- Sistema operante: una característica o condición del sistema operante que deberá ser medida.
- Sensor: un artefacto o método sensor para medir las características o condiciones controladas o sea la medida del rendimiento.
- Grupo de control: un grupo o unidad o equipo de control que compara los datos medidos con el rendimiento planeado determina la necesidad de corrección y pone en acción la información que permitirá corregir la producción del sistema.
- Grupo activante: un grupo o mecanismo activador que es capaz de producir un cambio en el sistema operante, o sea realizar la acción correctiva.

### Tipos de sistemas de control

- En función de su integración con el sistema

Hay dos tipos de sistemas de control: de secuencia abierta (ej. El control presupuestario de una empresa de negocios) y el de secuencia cerrada (ej. Termostato de un sistema de calefacción). En el primero la unidad de control no es parte integrante del sistema que regula, en el segundo sí.

- En función de los objetivos de la conducción

La conducción de una organización puede hacerse en forma directa o indirecta. Se conduce en forma directa cuando se actúa personalmente en las decisiones operativas; se actúa indirectamente cuando se delegan las decisiones operativas.

El control se justifica por tres incertidumbres que son propias de la conducción incertidumbre con respecto a la forma en que están trabajando los sistemas operantes, incertidumbre acerca de la productividad de la organización que le está subordinada, incertidumbre acerca de sus objetivos y políticas.

Estas tres incertidumbres dan lugar a los tres tipos de control:

*El control operativo:* que busca mantener un resultado deseado a pesar de las deficiencias en la aplicación del sistema o las variaciones en las condiciones del ambiente.

*El control de gestión:* que intenta mantener y mejorar la productividad del sistema subordinado.

*El control posicional:* que procura mantener un satisfactorio equilibrio entre la organización y su ambiente.

- En función de la temporalidad del control

El control puede comprender:

- *Mecanismos de actuación permanente*
- *actividades periódicas de revisión*

- En función de la naturaleza de los elementos sobre los que actúa el control

- *Control sobre recursos físicos*
- *Control de recursos humanos*
- *Control de recursos informáticos*

### Otros tipos de control

Los controles no correctivos son aquellos que no incluyen en su estructura la medición e información de los desvíos que se puede producir como consecuencia de la actividad del sistema que lo controla.

Los controles correctivos son los que incluyen en su estructura los elementos necesarios para efectuar la medición de los desvíos que se puede producir como consecuencia de la actividad del sistema operante que se controla y para informar de ellos.

Los controles retroalimentados son aquellos en que la medición de la actividad del sistema que se controla se efectúan comparando los resultados producidos por el sistema con los objetivos establecidos para la actividad del sistema. Los desvíos se miden e informan después que ellos han sucedido. El control actúa luego que los hechos se consumaron.

Los controles prealimentados son aquellos en que la medición de la actividad del sistema que se controla se efectúa comparando los resultados que se espera que el sistema produzca con los objetivos establecidos. Los desvíos resultantes son desvíos proyectados, por lo que la acción correctiva se tomará de modo de evitar que tales desvíos sucedan en la práctica o de minimizar su importancia.

### La independencia del control

Se clasifican a los controles en dos categorías:

- Un subsistema de control de secuencia cerrada es aquel en que todos los elementos de este pertenecen al sistema operante. En este caso no existe independencia del control.
- Un subsistema de secuencia abierta es aquel en el que el grupo de control no pertenece al sistema que se regula. En él el grupo de control es independiente del sistema operante.

### La economicidad del control

La necesidad que el costo que implica la existencia de un control sea menor que el beneficio que produce con su acción de regulación de un sistema es la consecuencia lógica de la finalidad del control. Este principio se denomina economicidad del control, y tiene diversas variantes:

- Se controlan las características o condiciones, de un sistema operante, que se consideren de mayor

importancia y que hacen a la esencia de los objetivos establecidos por el sistema operante.

- El grado de precisión del control estás limitado por la importancia de los desvíos que se consideren tales.
- El control puede no abarcar todos los resultados de la actividad del sistema sino los necesarios para conocer los desvíos que se producen y tomar las acciones correctivas necesarias.

## **PUNTO 2**

### **Ubicación de la auditoría como sistema de control**

El control de auditoría de tipo selectivo está basado en la posibilidad de medir únicamente las características que son representativas de las normas o pautas cuyo control se realiza y que son las más económicas de obtener.

La auditoría de sistemas ha sido definida como la revisión sistemática, organizada, de los sistemas en funcionamiento para ver si en ellos se verifican las propiedades de:

- Vigencia de los objetivos
- Concordancia del sistema con los objetivos (efectividad)
- Permanencia del diseño
- Eficiencia del sistema

### **Auditoría de sistemas**

Auditoría es una función de control, porque su acción se dirige a influenciar un sistema en sentido restrictivo directivo. Al constituir un control la auditoría es como cualquier otro, un control de sistemas. Es posible generalizar a la auditoría de sistemas comprendiendo a todas las auditorías ya que todas constituyen un control de sistemas y a todos los auditores como grupos de control integrantes del subsistema de control denominado auditoria.

Por otra parte es un sistema de control correctivo, del tipo retroalimentado. En efecto el auditor es el grupo de control que compara los objetivos definidos para el sistema con los resultados que este produce en relación con la característica controlada, determina los desvíos e informa de ello al grupo activante.

La auditoría es un control de secuencia abierta, es decir que el grupo de control no pertenece al sistema operante sino que es independiente de él. Cuando el control pertenece al sistema simplemente se denomina control pero no auditoria.

## **PUNTO 3**

### **Clases de auditoría. Distinción de otros controles**

El concepto de auditoría de sistemas es extensivo a todos los elementos del control, lo que la hace aplicable a todos los tipos posibles de auditores como grupos de control así como a todos los grupos activantes correspondientes.

Comprende, a todas las auditorías que pueden hacer los graduados en ciencias económicas, tales como auditoría de información contable, interna, etc.

### **Auditoría externa de los Estados Contables**

#### **Necesidad de la información contable**

Es esencial que la información sea confiable para que el decisor pueda basarse en ella.

Para que la información no esté segregada es necesario que sea preparada con el máximo de objetividad posible. Ello puede no haber sucedido así porque el que emite la información tiene un honesto optimismo o pesimismo sobre los eventos futuros o porque incluye en la información énfasis intencional para influenciar en cierto sentido a los usuarios de la información contable.

La información tal como nace no es confiable, porque es compilada por uno de los interesados en ella, la empresa que tiene intereses distintos y muchas veces contrarios a los del resto de los interesados.

Para lograr que toda la comunidad confíe en la información contable y se base en ella para la toma de decisiones vinculadas con el ente al que se refiere aquella, es necesario que exista un control de ello.

La solución más práctica que es que alguien verifique la información y comunique el resultado de su revisión a la comunidad y que merezca su confianza. Esta responsabilidad solo puede caer en quien sepa verificar y que sea confiable.

Este experto confiable es el auditor y no puede ser otro que un contador público independiente.

El auditor, contador público independiente, lleva a cabo una investigación crítica de los estados contables con el objeto de formarse un juicio sobre la razonabilidad de tal información y comunicarlo a la comunidad.

### Concepto de Auditoría externa de Estados Contables

El sistema de control tiene los siguientes elementos que la caracterizan:

El objetivo de la comunidad es que los estados contables reflejen la realidad de la empresa y que sean compilados y presentados de acuerdo con normas contables.

Las características controladas son las transacciones y el patrimonio en cuanto a su existencia, propiedad, integridad, valuación y exposición.

El sensor o sistema de medición es la contabilidad, cuya salida son los estados contables que incluyen las transacciones y el patrimonio del ente, indicando que son los que existen, son propiedad de la empresa, no existen omisiones y están adecuadamente valuados y expuestos.

El grupo de control es el Contador público que debe tener independencia respecto de la empresa. Este compara la existencia, propiedad e integridad de las transacciones y el patrimonio con la realidad y la valuación y la exposición de estos con las normas contables. Determina los desvíos respecto de los estados contables definitivos e informa de ello a la comunidad (a través de sus informes).

El grupo activante es la comunidad.

El sistema de control VER PAGINA ATRAS

### Objetivos de la Auditoría externa de los estados contables

El auditor debe emitir un informe en el que comunica su opinión acerca de si los estados contables reflejan razonablemente la situación de la empresa o se abstiene de hacerlo. Los objetivos del auditor son:

- Comparar las transacciones del período y el patrimonial al final de éste, registradas en la contabilidad e incluidas en los estados contables con las transacciones y el patrimonio reales, en lo que se refiere a la

existencia, propiedad e integridad de estos.

- Comparar la valuación asignada a las transacciones y al patrimonio, así como a su forma de presentación, con las cuales corresponde de acuerdo con normas contables.

### Auditoria Interna

Es una función de evaluación independiente establecida en una organización para la revisión de sus actividades como un servicio a la dirección, agregando luego que es un control que funciona midiendo y evaluando la confiabilidad y eficacia del sistema integral de control interno de la entidad con miras a lograr su mejoramiento.

La auditoria interna puede ser conceptualizada como una clase de auditoria cuando no está incorporada al sistema operante que esta regulando. Debe responder a un macrosistema que esta jerárquicamente por encima del sistema operante.

Las funciones principales son las siguientes:

- Revisión de operaciones para verificar su concordancia con las políticas y procedimientos establecidos por la organización.
- Control de los activos a través de los registros y comprobaciones físicas.
- Revisión de las políticas y procedimientos de la organización con miras a evaluar su efectividad.
- Revisión de la concordancia entre los procedimientos contables y las normas contables vigentes.

Los cuatro elementos de control:

- Característica controlada: Operaciones sobre los recursos materiales, humanos, financieros que dispone la organización para el cumplimiento de sus fines
- Sensor: A) Conceptos básicos sobre administración. . B) Normas contables vigentes C) Elementos de soporte de información.
- Grupo de control: Auditor interno: contador publico en relación de dependencia con la organización que debe auditar. El auditor interno usualmente actúa de acuerdo con normas de auditoria interna aprobadas por organismos privados especializados.
- Grupo activante: Dirección de la organización.

### La auditoria operativa

Es el examen de la gestión de un ente con el propósito de evaluar la eficiencia de sus resultados, con referencia a las metas fijadas, los recursos humanos, financieros y materiales empleados; la organización, utilización y coordinación de dichos recursos y los controles establecidos sobre dicha gestión.

Elementos de control para la auditoria operativa:

- Característica o condición controlada: metas, políticas, estructura organizativa, sistemas y procedimientos administrativos, métodos de control, medios de operación, potencial humano y elementos físicos empleados, etc.
- Sensor: conceptos generales de administración en general. Normas contables vigentes, elementos de soporte de información.
- Grupo de control: en un sentido amplio grupo de especialistas en las distintas áreas en que se divide la empresa, coordinada por un experto en administración. El grupo del control puede pertenecer a la organización siempre que tenga independencia y jerarquía respecto de los sistemas controlados, o bien puede ser ajeno a la organización.

- Grupo activante: dirección de la organización.

#### Diferencias entre los tres tipos de auditoría

Auditoría Operativa	Auditoría Externa	Auditoría Interna
Objetivo principal: examen de la gestión de un ente para evaluar la eficiencia de sus resultados.	Emitir opinión sobre la razonabilidad de la información contable.	Medir y evaluar la confiabilidad y eficacia de las actividades de control de los sistemas.

No hay diferencias de procedimientos, solo en la confiabilidad de la información.

Las diferencias pueden originarse tanto en la independencia o no del ente como en el objeto principal.

#### *Clasificación según su dependencia:*

- Auditoría externa: realizada por profesionales que deben tener independencia o con relación al ente objeto de la auditoría.
- Auditoría interna: realizada por funcionarios dependientes del ente aunque jerárquicamente independientes del sector auditado.

#### *Clasificación según su objetivo:*

- Auditoría de información contables: puede ser realizada por auditores externos como internos, aún cuando sólo la realizada por aquéllos resultará útil a la comunidad.
- Auditoría operativa: destinada por lo común para conocimiento del ente que la solicita; pueda ser realizada tanto por auditores externos como internos.

## **UNIDAD II**

### **PUNTO 1**

#### Normas para el desarrollo de la auditoría

Cómo el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan emitir su informe, relativo a los siguientes tipos de trabajos:

- Auditoría realizada para determinar la razonabilidad de la información presentada por los estados contables básicos.
- Revisión limitada de estados contables de períodos intermedios, de alcance inferior al necesario para determinar la razonabilidad de la información presentada por los estados contables básicos.
- Situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico.
- Investigaciones especiales.

Dispone que los programas de trabajo con la indicación de su cumplimiento, las evidencias y las conclusiones reunidas constituirán el conjunto de los papeles de trabajo. Obliga a la conservación por el término que fijan las normas legales o por el término de seis años el que fuera mayor, de los papeles de trabajo, los informes emitidos y los estados contables auditados firmado por el representante legal del ente emisor.

#### Normas sobre los informes

Están dirigidos a quien hubiera contratado el auditor o a quien contratante indicara. Debe indicarse en todas las páginas de los estados contables, la relación que vincula a estos con el contador público.

En general los informes:

- Deben ser escritos
- Debe cumplir con los siguientes requisitos que corresponda a toda información.
- Deben separarse las opiniones del profesional de cualquier otro tipo de información.

#### Informe breve del auditor

La conclusión citada podrá concretarse según la resolución técnica N 7

- Una opinión favorable, por cuanto a su juicio los estados contables exponen razonablemente la situación patrimonial y los resultados. En este caso el profesional ha obtenido suficientes elementos de juicio y está de acuerdo con las normas contables utilizadas por el ente.
- Una opinión favorable con salvedades, por cuanto los estados contables si bien en general presentan razonablemente la respectiva información, el auditor discrepa con alguna norma contables aplicada, o no ha podido obtener suficientes evidencias o bien alguna información depende de hechos futuros que no puede estimar.
- Una abstención de opinión, porque el auditor no pudo aplicar una parte importante de las normas de auditoria o bien información de gran importancia depende de hechos futuros y ante esas limitaciones no puede concluir si los estados contables exponen o no la respectiva información en forma razonable, con lo que esta imposibilitado de opinar.
- Una opinión adversa, por cuanto el auditor obtuvo suficientes elementos de juicio como para entender que los estados contables no exponen razonablemente la respectiva información.

Su contenido incluye: a) Título, b) Destinatario, c) Identificación de los estados contables objeto de auditoria, e) Aclaraciones especiales previas al dictamen en su caso, f) Dictamen u opinión sobre los estados contables en su conjunto o la indicación por la cual no se emite opinión, g) Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales o municipales o de organismos públicos de control o de la profesión, h) Lugar y fecha de emisión, i) Informe del auditor.

#### Normas vigentes en la Argentina para el sector privado

1. Sociedades Anónimas en general: la Ley de sociedades se refiere a la auditoria de estados contables en forma indirecta cuando exige a ciertas sociedades la sindicatura societaria o admite su remplazo por un consejo de vigilancia que a su vez puede contratar una auditoria.
2. Sociedades con cotización: las normas de la Comisión Nacional de Valores que exigen estados contables a las sociedades abiertas (que cotizan en bolsas) pueden resumirse así:
  - Todas ellas deben presentar estados contables auditados
  - Las que cotizan en la llamada sección especial de una bolsa u otra entidad autorregulada (son las que tienen autonomía para dictar normas legales) trimestralmente y al cierre anual.
3. Sociedades Fiscalizadas por una Inspección General de Justicia (los entes encargados de regular los entes por acciones) o Resolución 12/86, la IGJ estableció con carácter general que los estados contables de las Sociedades por acciones deben estar dictaminados por Contador publico independiente. Esta norma alcanza a) los estados contables anuales de las sociedades por acciones b) los exigidos por otras normas de la inspección general de justicia en los casos de: \* Aportes de fondos de comercio \* Registros de sociedades en comandita por acciones \* Cambio de domicilio a jurisdicción nacional \* Distribución anticipada de dividendos \* Reducción de capital (con retiro de los socios, las perdidas absorben el 50% del capital) \* Transformación \* Fusión \* Escisión \* Disolución.

4. Beneficios de régimen de promoción forestal: (regulado por el Instituto forestal nacional) por normas del IFONA las sociedades anónimas, en comandita por acciones o SRL interesados en acogerse a los regímenes de promoción deben presentar cierta documentación que incluye el ultimo balance certificado por CR publico independiente.

5. Entidades financieras: (Ley 21526) el Art. 36 de esta Ley requieren que las entidades financieras presenten con no menos de 15 días de anticipación a la realización de la Asamblea convocada para su consideración, el balance general y la cuenta de Resultados con certificación fundada por CR publico matriculado. Las normas CONAU (contables y auditoria) agregan otros estados contables y en las normas mínimas sobre auditorias externas precisan los alcances de los exámenes requeridos:

- Estados contables anuales, auditoria con dos sensores (NCP y NCL)
- Estados contables trimestrales (revisiones limitadas) a ser practicadas siguiendo determinadas normas definidas en la sección indicada
- Otras normas del Banco central fijan lo siguiente: \* Para la aprobación de fusiones de entidades financieras deben presentarse los balances individuales de las sociedades intervinientes y consolidados acompañados de auditoria externa. \* Para la aprobación de la participación de entidades financieras nacionales y locales de capital extranjero en entidades financieras del exterior deben presentarse las memorias, balances generales y estados de resultados de los dos últimos ejercicios certificados.

6. Socios de entidades financieras deben presentar al Banco central las memorias, balances y estados de resultados y demás anexos correspondientes a los dos últimos ejercicios económicos certificados por contador publico las personas jurídicas que:

- Sean promotores y accionistas de una entidad cuya instalación se tramita.
- Sean accionistas de una entidad que pide autorización para transformarse en otra de distinta clase que tenga establecida una mayor exigencia patrimonial mínima (ej. pasar de una Cía financiera a Banco).
- Intervengan en negociaciones de paquetes accionarios de entidades financieras.

7. Casas y agencias de cambio: el Banco central exige también la certificación del balance general y el estado de resultados de las casas y agencias de cambio por un profesional inscripto en la matricula de CR publico de la jurisdicción respectiva visada por el Consejo Profesional.

8. Socios de casas y agencia de cambio: el Banco central establece que para la autorización de las negociaciones de paquetes accionarios parte de capital o cuotas sociales de casas o agencias de cambio las personas jurídicas involucradas deben presentar las memorias, los balances y el estado de resultado de los dos últimos ejercicios certificado por CR publico.

9. Agentes de mercado abierto: las normas del CNV (Comisión nacional de valores) requieren que la inscripción como agentes de mercado abierto de valores mobiliarios: A) la presentación de los balances, estados de resultados y demás anexos correspondientes los tres últimos ejercicios con dictamen de CR publico matriculado y que fuera independiente. B) El compromiso de contar con una organización y medios personales y técnicos adecuados de volumen de su actividad y que posibiliten auditar adecuadamente la misma. También se exige que las personas físicas o jurídicas ya inscriptas presenten ante la CNV balances trimestrales con dictamen de CR publico matriculado e independiente.

10. Fondos comunes de inversión: en su Art. 10 la Ley 24083 establece que el o los síndicos de sociedad gerente de cada fondo uno de los cuales debe ser CR matriculado tiene que certificar la cuenta de resultados y los estados patrimoniales del fondo en las épocas previstas en su reglamento de gestión.

11. Entidades aseguradoras: fiscalizado por la Superintendencia de seguros de la Nación. Anualmente los

aseguradores deben presentar sus estados contables de ejercicios a la SSN acompañando el informe de los síndicos y dictamen de un profesional autorizado en relación de dependencia. Las normas de la Superintendencia aclaran que deben aplicarse las normas de la RT 7 y también exige períodos intermedios de tres meses.

12. Contribuyentes del impuesto a las ganancias: sociedades que realicen balances comerciales en el formularios de declaración jurada del impuesto a las ganancias deben restar el informe del auditor.

13. Cooperativas en general: regidas por la ley 20337, el Art. 81 de la Ley requiere que las cooperativas cuenten con un servicio de auditoria externa a cargo de un CR publico matriculado, o bien otra cooperativa de grado superior o si la cooperativa lo solicita y su condición económica lo justifica el órgano local competente en ese caso el servicio será gratuito, si no fuere prestado el servicio se tiene que eximirla de responsabilidad a la cooperativa. Los informes del auditor deben ponerse a disposición de los asociados junto con los estados contables a que se refieren. La expresión referida en cuanto a la auditoria un órgano local competente no esta admitida y la Ley 20488 posterior a la 20337 que exige que el título de CR publico o equivalente para la emisión de dictámenes que sirven a fines judiciales y administrativos.

14. Asociaciones mutuales: la Ley 20321 de mutualidades no se refiere a la auditoria pero su Art. 17 requiere el funcionamiento de un órgano de fiscalización que debe dictaminar sobre el balance general y la cuenta de recursos y gastos para lo cual debe auditarse por su parte la Resolución 118/88 de INAM (Instituto nacional acción mutual) establece que deben presentar balances debidamente certificados por CR publico inscripto en la matricula. Las mutuales que prestan uno o mas de estos servicios:

- Ayuda económica mutual con participación de ahorro a sus asociados.
- Fondo compensador de jubilaciones y/o pensiones.
- Proveeduria
- Formación
- ahorro mutual con un numero determinado de asociados.
- Cualquier otro que implique el ahorro previo de los asociados.

15. Asociaciones civiles y fundaciones: la legislación de fondos no contiene exigencias en materia de presentación de estados contables por parte de las Asociaciones civiles y fundaciones de modo que la cuestión depende de las normas que sancionen los correspondientes organismos locales de control, en el orden nacional la inspección general de justicia exige que los entes referidos le presenten estados contables pero no requieren su examen independiente.

16. Partidos políticos: dentro de los 60 días finalizados cada ejercicio los partidos políticos deben presentar al juez federal con competencia electoral el estado anual de su patrimonio y la cuenta de ingresos y egresos del ejercicio, certificados por CR publico independiente o por los órganos de control del partido, si la certificación fuera efectuada por los órganos de control del partido estos deberían estar integrados por contadores públicos para dar cumplimiento a lo dispuesto por la Ley 20488, además estos profesionales deberían ser absolutamente independientes con respecto al órgano de conducción de los partidos.

17. Deudores de entidades financieras: Banco central ha establecido que las entidades financieras calculen la responsabilidad patrimonial computable de la mayoría de los clientes considerando los patrimonios surgidos de los últimos estados contables con dictamen de auditor externo. Salvo en los siguientes casos:

- Asistencia crediticia con destino a la ejecución de proyectos de inversión.
- Créditos hipotecarios para la vivienda propia a usuarios finales bajo ciertas condiciones.
- Prestamos personales y familiares otorgados bajo ciertas condiciones.

La Ley 24156 creó la AGN (Auditoría General de la Nación) y le asignó entre otras tareas la realización de exámenes para emitir dictámenes sobre los estados contables financieros de los organismos de:

- La Administración Nacional conformada por: 1) La Administración central 2) Los organismos descentralizados incluyendo las instituciones de Seguridad social.
- Las empresas y sociedades del estado que abarca: 1) Las empresas del estado 2) las sociedades del estado 3) Las sociedades de economía mixta 4) las sociedades donde el estado participe mayoritariamente en el capital o en la formación de las decisiones societarias.
- Los entes reguladores de servicios públicos (la OSNA por ejemplo).
- La municipalidad de la ciudad de Buenos Aires.
- Los entes privados adjudicatarios de procesos de privatización en cuanto a las obligaciones emergentes de los respectivos contratos.
- El BCRA independientemente de cualquier auditoria externa que este pueda contratar.

## **PUNTO 2**

### **Condiciones personales del auditor**

#### **La independencia**

La independencia del auditor, es de la esencia de la auditoria, ya que le otorga al trabajo del auditor y, por ende a su informe, el grado de credibilidad indispensable para que pueda ser utilizado por la comunidad.

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

La independencia aparente esta contenida en las normas de auditoria.

El contador publico debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información contable, es necesario para abonar la confiabilidad de la comunidad.

El auditor no es independiente en los siguientes casos:

- Cuando estuviera en relación de dependencia, con respecto al ente cuya información contable es objeto de auditoria o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél de que es auditor, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de auditoria. No se considera relación de dependencia al registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables están sujetos a auditoria.
- Cuando fuera cónyuge o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores o gerentes generales o administradores cuya información contable es objeto de la auditoria o entes vinculados económicamente a aquél de que es auditor.
- Cuando fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya información contable es objeto de la auditoria o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél de que es auditor, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de la auditoria. No existe falta de independencia cuando el auditor fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro o de sociedades cooperativas de las que sea socio, no debe añadir funciones directivas o similares.

Va de suyo un dictamen firmado por el propio socio o director de la organización, podría ofrecer poca credibilidad al público.

- Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya información contable es objeto de la auditoría en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél del que es auditor, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto de auditoría.
- Cuando su remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea de auditoría.
- Cuando la remuneración fuera pactada en función del resultado del período al que se refieren los estados contables sujetos a auditoría.

Los casos señalados no incluyen los lazos como los de amistad o enemistad, podría existir otras situaciones en las que más allá de la independencia real, los lazos enunciados constituyan una traba para que los terceros la reconozcan.

#### Vinculación económica

Se entiende por entes económicamente vinculados a aquellos que reúnen algunas de las siguientes condiciones:

- Cuando tuviera vinculación significativa de capitales.
- Cuando tuvieran, en general, los mismos directores, socios, accionistas.
- Cuando se tratase de entes que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una organización económica única.

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

- Posee participación por cualquier título, que otorgue los votos necesarios para informarle la voluntad social en las reuniones sociales o asambleas ordinarias.
- Ejerza una influencia dominante como consecuencia de acciones, cuotas o partes de intereses poseídas, o por especiales vínculos existentes entre las sociedades.

Las normas II A22 de la RT5 de la FACPCE que se refiere a los casos de aplicación del método de valuación de inversiones por el valor patrimonial proporcional cuando una sociedad sin tener el control de otra una ejerza influencia significativa de las decisiones.

- La posesión por parte de las empresas tenedoras de una porción tal de capital de la sociedad vinculada que le otorgue los votos necesarios para influir en la aprobación de sus estados contables, y la distribución de ganancias.

El inciso de la NA IIIA3 que se refiere a entes que debieran ser considerados como una organización económica única. Se trata en estos casos de aquella sociedad, que a pesar de no poseer participación en el capital de otra, determina en los hechos la operatoria de esta última.

#### La idoneidad

La idoneidad para efectuar auditorías debe:

- Adquirirse antes de la habilitación profesional

- Mantenerse luego de ella.

### Capacitación previa y habilitación

Hay quienes consideran que debería presumirse que la capacidad para efectuar auditorías de estados contables se alcanza junto con el título universitario.

Para otras personas, el titular del diploma universitario debería también:

- Aprobar un examen de habilitación o
- Adquirir cierta experiencia práctica.

La auditoría de estados contables debe estar a cargo de personas físicas que:

- Posean título de contador público
- Se matriculen en no menos de un CPCE
- No necesita cumplir otro requisito, salvo que el título haya sido expedido en el extranjero, en cuyo caso el titular debe ser argentino o tener residencia continua en el país por no menos de dos años.

Los títulos habilitantes reconocidos por la Ley 20488 son los expedidos por: Las Universidades nacionales, Universidades provinciales y no estatales, Universidades o Instituciones profesionales extranjeras (que acrediten haber cubierto requisitos y conocimientos no inferiores a los impartidos en las Universidades nacionales y revalidación por una Universidad nacional), Escuelas superiores de comercio, antes de la sanción del Decreto ley 5103/45.

La experiencia: hay quienes piensan que para practicar auditorías no basta con el título de contador: debería haberse obtenido experiencia concreta en la materia. Presunciones de que la experiencia se logra:

- Practicando cierto tiempo en un estudio profesional o bajo la dirección de otro colega o
- Acumulando antigüedad en el ejercicio de la profesión.

La experiencia concreta de cada profesional es uno de los elementos que debe autoevaluar antes de: dedicarse a la auditoría de estados contables o aceptar la realización de auditorías completas.

### La capacitación permanente

La capacidad técnica adquirida antes de la habilitación debe ser actualizada continuamente. Las razones que justifican la capacitación permanente de quienes se dedican a la auditoría de estados contables:

- Las NC que actúan como sensor cambian.
- La evolución y abaratamiento de los equipos de procesamiento electrónico de datos y del software utilizables en ellos obligó a quienes examinan estados contables a capacitarse para comprender su impacto sobre los sistemas administrativos y contables y para aprovechar los cambios tecnológicos en sus trabajos de auditoría.
- Continuamente aparecen instrumentos financieros complejos cuyas características hay que estudiar.

Un listado tentativo de temas sobre lo que el auditor debería mantenerse actualizado incluiría:

- NCP y NCL vigentes.
- Jurisprudencia relacionada
- Doctrina contable
- Normas de auditoría

- Informática
- Herramental de auditoría
- Economía mundial, nacional y sectorial, en cuanto a su conocimiento ayude a comprender los hechos a los que se refieren los estados contables de sus clientes.
- Leyes comerciales y otras normas que afecten las operaciones de sus clientes
- Disciplinas del área administrativa cuyo conocimiento sea necesario para la formulación de las recomendaciones sobre controles internos que completan su servicio.

Y quienes se dediquen a la sindicatura societaria o a la cooperativa debería, además, mantenerse especialmente actualizado en derecho societario o cooperativo, lo que corresponda.

### **PUNTO 3**

#### **Disposiciones normativas que obligan auditoría externa**

- Inspección de Personas jurídicas (Provincias y Capital federal)

Sociedades por acciones

- Ley 19550 (Art. 283)

Sociedades por acciones que optan por el Consejo de vigilancia en sustitución de la sindicatura. financieras

- Ley 21526 (Art. 36)

Entidades financieras

- Ley 20091 (Art. 38)

Compañías de Seguros

- Ley 20337 (Art. 81)

Sociedades cooperativas

- Resolución 110/87 Comisión Nacional de Valores

Sociedades que acuden a la oferta pública de sus acciones

- Resolución general 2710/87 – DGI