

La Independencia del Auditor de Estados Contables.

Trabajo Avalado por la coordinación de la carrera de Contador Público.

Tutor:

Gustavo Quian.

Integrantes:

Maximiliano Albornoz.

Rodríguez Carlos.

Tesis Presentada para cumplir con los requisitos finales para la obtención del Título de Contador Público.

UNSAM- Escuela de Economía y Negocios.



UNSAM
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE
SAN MARTÍN

Resumen.

El presente trabajo se desarrollará sobre el análisis de material bibliográfico, material normativo y regulatorio así como también noticias referidas al tema en cuestión, motivo nuestro interés de investigar sobre el grado de independencia de un auditor de estados contables en Argentina, interiorizarnos del andamiaje con el que se cuenta para defender dicha independencia y si bien existen muchos tipos de auditorías, el presente trabajo tratara sobre el auditor externo de estados contables ya que la ley requiere de que estos últimos sean acompañados por un informe del auditor, es más, la misma ley solicita que dicho auditor debe ser externo a la empresa o ente auditado; esto se hace en Argentina mediante la contratación directa por parte de la empresa de un estudio o contador independiente que se encargara mediante distintas técnicas a verificar la razonabilidad de la información que exponen el objeto de estudio, luego de realizada la auditoria se emitirá un informe que agrega a los estados contables y servirá, entre otras cosas, para agregar valor a la información expresada y brinda a terceros interesados en saber la situación económica financiera de la empresa, una herramienta que les brinde mayor tranquilidad, además de una visión profesional al respecto sobre los datos que se exponen.

Palabras Claves

Preferimos más que expresar solo palabras claves, exponer los puntos clave sobre los cuales el trabajo refiere a lo largo de sus páginas.

- Auditor
- Independencia
- Estados Contables
- Normas Contables
- Código de Ética profesional

Índice.

Descripción del problema.	6
Problema de análisis.	7
Objetivos.	8
Objetivo general:	8
Objetivos Particulares:	8
Planteamiento.	9
Definición de Auditoría.	12
Características fundamentales del auditor.	14
Principios fundamentales.	17
INTEGRIDAD.	18
OBJETIVIDAD.	18
COMPETENCIA Y DILIGENCIA PROFESIONAL.	18
CONFIDENCIALIDAD.	18
COMPORTAMIENTO PROFESIONAL.	18
El secreto profesional.	20
Elementos de una auditoría.	23
Etapas de la auditoría.	26
Riesgos de auditoría.	29
Finalidad de la auditoría.	32

La independencia del Auditor de Estados Contables.



UNSAM
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE
SAN MARTÍN

Circuito – Relación entre la información y los actores.	35
Partes interesadas.	36
Responsabilidades del auditor.	38
Responsabilidad civil:	41
Responsabilidad penal:	43
Responsabilidad profesional:	46
CPCECABA – Tribunal de ética profesional.	47
Independencia según RT 53.	49
CONDICIÓN BÁSICA PARA EL EJERCICIO PROFESIONAL EN LOS SERVICIOS PREVISTOS EN ESTA RESOLUCIÓN TÉCNICA	49
Independencia.	50
Falta de independencia aparente.	51
Vinculación económica.	53
Alcance de las incompatibilidades.	54
Otras disposiciones aplicables.	54
NORMAS PARA EL DESARROLLO DEL ENCARGO	56
Situación en Argentina.	63
Casos internacionales analizados.	65
- Caso Constructora Odebrecht – Colombia (2015-2016).	65

La independencia del Auditor de Estados Contables.



- Caso Lets Gowex – España (2014).	66
- Caso Grupo SURA – Colombia (2023).	67
Conclusión - Albornoz Maximiliano.	68
Conclusión de Carlos Adrián Rodríguez	71
Conclusión General	74
Notas periodísticas y casos testigos:	82
Responsabilidad del auditor de estados contables (esquema)	83
Resoluciones técnicas 37 y 53.	85
RT 37	85
RT 53	93

Introducción

Descripción del problema.

Para lo que refiere a este trabajo, no podemos dejar de señalar que el auditor es un evaluador profesional de la razonabilidad de los registros contables, registros que pertenecen a un cliente que contrata sus servicios como auditor para que justamente emita un dictamen indicando si dichos estados se ajustan o no a las normas, así como también si reflejan la realidad económica y financiera del ente auditado.

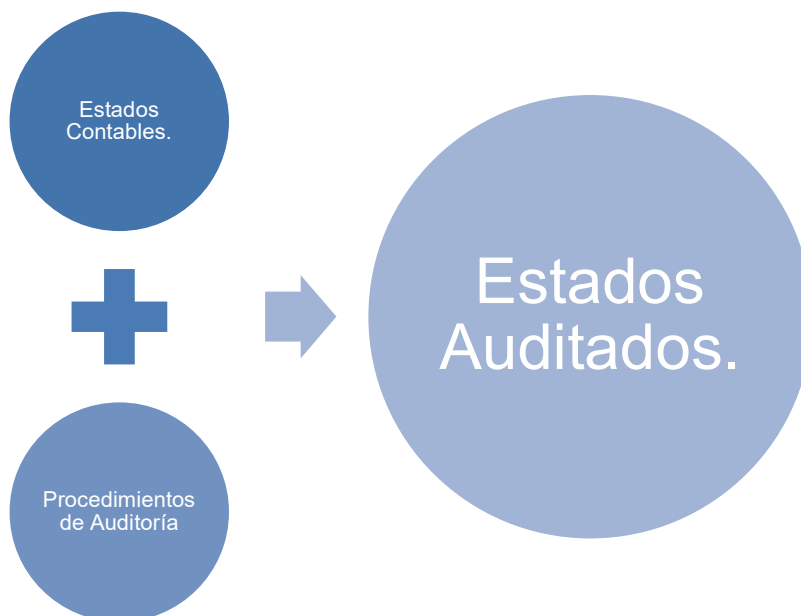
Luego de una serie de pruebas y procedimientos de auditoría, el auditor emite un dictamen o informe del auditor, el cual se presume realizado con independencia y que dicha independencia, es la que le permite manifestar el grado de razonabilidad de la información. La situación que se evaluará en este trabajo será justamente el grado de independencia con el que cuenta un auditor externo en Argentina debido a que no deja de ser un profesional que percibe honorarios, los cuales son abonados por el cliente evaluado.

¿Qué tan independiente puede ser el auditor al redactar un informe sobre los estados contables que son propiedad del mismo cliente que lo ha contratado?

Problema de análisis.

¿El auditor que es contratado por un cliente para evaluar sus estados contables, que tan independiente es?

Los estados contables son propiedad del cliente que contrata al auditor quien realiza procedimientos de auditoría y análisis para establecer la razonabilidad de los mismos, esto brinda un valor mayor a los estados contables que sin dicha auditoría no tendrían, pero en ningún momento esos estados dejan de ser de la empresa.



Fuente: Elaboración Propia.



Objetivos.

Objetivo general:

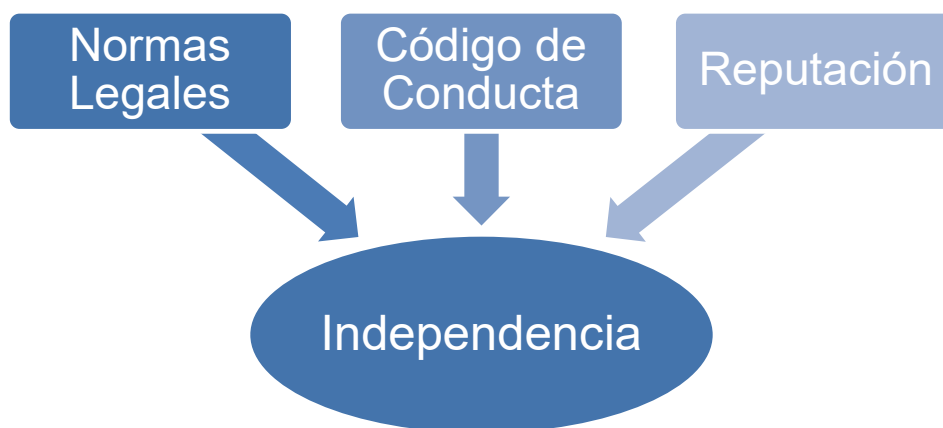
Demostrar el grado de independencia que tiene el auditor respecto a su/s cliente/s.

Objetivos Particulares:

- Conocer la normativa y sustento actual sobre independencia del auditor.
- Conocer las limitantes de dichas normativas.
- Evaluar los lineamientos actuales brindados por las normas y códigos de conducta que actúan como guía para quien se desempeña como auditor externo.
- Valorizar el andamiaje de los consejos profesionales sobre el cual se sustenta la independencia del auditor externo.

Planteamiento.

El auditor para poder emitir un juicio de valor requiere realizar ciertos procedimientos que no son en los que nos centraremos a lo largo del trabajo, más bien analizaremos las normas, requerimientos, códigos y todo lo que regule la actividad del auditor para poder considerar que actúa con independencia. Lo que planteamos mediante el presente trabajo es que la independencia del auditor de estados contables se puede ver vulnerada por ser el mismo cliente auditado quien se encarga de elegir y contratar al evaluador (Auditor). En resumen, abordaremos el tema analizando como las normas legales, los códigos de conducta y mismo la reputación del profesional en cuestión sirven de andamiaje para fortalecer la independencia del profesional a la hora de desarrollar su actividad como Auditor.



Fuente: Elaboración Propia.

Marco teórico.

La independencia del auditor de estados contables es un tema fundamental en el ámbito de la contabilidad y la auditoría, tanto en Argentina como en otros países, la independencia del auditor es crucial a la hora de garantizar la objetividad e imparcialidad de sus opiniones y asegurar la calidad de la información financiera del ente auditado.

En Argentina, la independencia del auditor se encuentra regulada principalmente por la Ley de Sociedades Comerciales (Ley N°19.550) y las normas emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) y también por la Comisión Nacional de Valores (CNV). Estas reglamentaciones establecen los principios y requerimientos que debe cumplir los auditores para mantener su independencia.

Aspectos Claves que se relacionan con la independencia del auditor en Argentina:

- ✓ El auditor debe evitar cualquier situación que pueda comprometer su independencia o dar lugar a un conflicto de interés. Por ej. no puede tener relaciones financieras o de negocios con la entidad auditada o tener intereses directos o indirectos en sus actividades.

La independencia del Auditor de Estados Contables.



- ✓ El auditor debe abstenerse de prestar ciertos servicios adicionales a la entidad auditada, como servicios de asesoramiento en gestión, servicios legales o servicios de valoración de activos. Esto busca evitar que el auditor se involucre en decisiones o situaciones que puedan afectar su independencia.

- ✓ El auditor debe emitir un informe de independencia en el que declare que ha actuado de manera independiente durante el proceso de auditoría y que cumple con los requisitos legales y profesionales aplicables.

Antes de seguir con la de independencia, trataremos de exponer algunos conceptos importantes respecto a que es una auditoría, características del auditor y el marco normativo que regula la actividad para poder luego analizar y en base a la información expuesta arribar a algunas conclusiones.

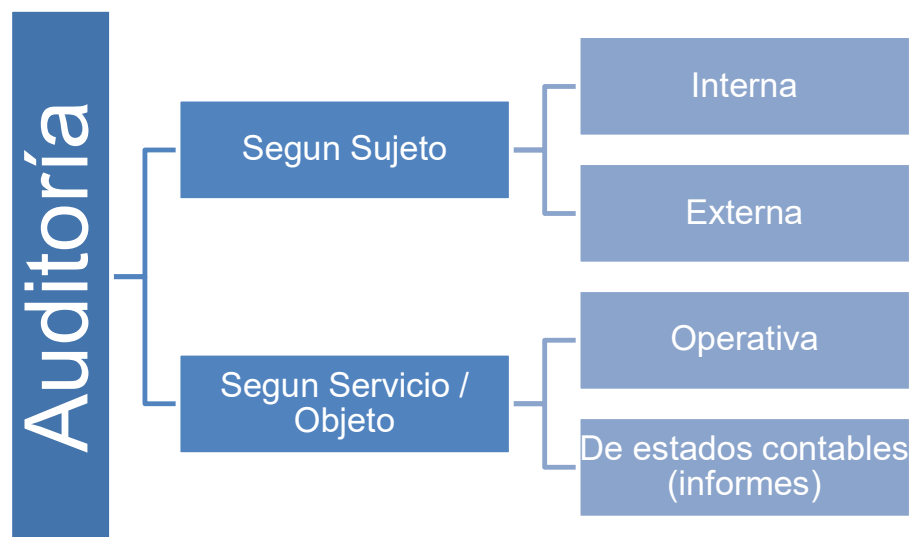
Debemos recordar y hacer énfasis en que el presente trabajo no tratara sobre las técnicas de auditoría, no trataremos procedimientos ni pruebas que pueden realizarse frente a los distintos casos, el área practica de las auditorias es muy amplia y el objetivo del presente trabajo es centrarnos en el auditor, en sus características y condicionantes como individuo a la hora de tener que realizar los encargos que le son requeridos por las mismas entidades que debe evaluar.

Definición de Auditoría.

Iniciando con el concepto de auditoría, podemos decir que es la “Revisión sistemática de una actividad o de una situación para evaluar el cumplimiento de las reglas o criterios objetivos a que aquella debe someterse.” (REA, <https://dle.rae.es/auditor>).

La auditoría es el proceso a través del cual un sujeto idóneo e independiente realiza procedimientos sobre un objeto auditable, con la finalidad de formarse un juicio sobre la razonabilidad del objeto bajo examen.

Existen distintos tipos de auditoría:



Fuente: Elaboración Propia.

La independencia del Auditor de Estados Contables.



Según el **Sujeto** que presta el servicio de auditoría:

Auditoría interna: Es la llevada a cabo por los empleados o funcionarios de la organización con el propósito de efectuar un control.

Auditoría externa: A diferencia de la anterior, pero siendo también un control, es llevada a cabo en forma totalmente independiente a la organización.

Según el **Servicio** que se presta, más adelante lo llamaremos “**Objeto**”:

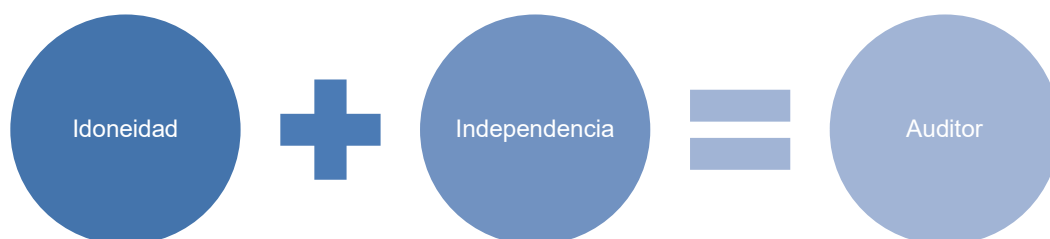
Auditoría operativa: Es el examen de la gestión de un ente con el propósito de evaluar la eficiencia de sus resultados con referencia a las metas fijadas, los recursos humanos, financieros y materiales empleados, la organización, utilización y coordinación de dichos recursos y los controles establecidos sobre dicha gestión. Puede ser realizada tanto por profesionales externos como internos al ente.

Auditoría de estados contables: Es el examen de la información contable hecho por un contador público independiente, aplicando normas de auditoría con el propósito de emitir una opinión o, en su caso abstenerse de hacerlo, sobre la razonabilidad de esa información de acuerdo con las normas contables profesionales. Es importante destacar, que, por el requisito de independencia mencionado, este tipo de auditoría sólo puede ser llevado a cabo por auditores externos.

Características fundamentales del auditor.

El auditor debe cumplir con dos características fundamentales, por un lado, debe contar con **idoneidad** en la materia ya que de lo contrario no podría identificar si algo está valuado y/o expuesto de forma correcta lo cual no le permitiría realizar informe alguno, por ello aclaramos que nuestro auditor para este trabajo es un contador público.

Por otro lado, la segunda característica que debe cumplir el auditor es la **independencia**, en esta segunda característica o cualidad es sobre la que nos centraremos a lo largo del trabajo, dicha independencia es la que permitirá realizar un trabajo sin presiones y poder arribar a un informe objetivo libre de cualquier influencia que pudiera recibir, ya sea en sus tareas o conclusiones.



Fuente: Elaboración Propia.

La independencia del Auditor de Estados Contables.



El auditor es un experto independiente que produce un informe en el que expone su opinión sobre los estados contables preparados por la administración de la empresa o declara que se abstiene de hacerlo. No es un verificador detallista, dado que trabaja en base a muestras, y el informe que emite el auditor externo trasciende a terceros.

El objetivo del auditor no es descubrir fraudes y errores, pero debe contemplar la posibilidad de su ocurrencia, los estados contables son preparados por la empresa y pertenecen a ella.

El hecho de que un estado contable esté acompañado por un informe de auditoría da a entender implícitamente que la empresa será, en los próximos doce meses, una empresa en marcha, pero ello no asegura que el ente emisor no pudiera quebrar en un futuro inmediato. Por ello, salvo lo aclarado anteriormente, el profesional no resulta responsable por la predicción de condiciones o hechos futuros. El auditor ante la realización de actos violatorios de normas legales de orden civil y penal aplicables a su actividad se encuentra sujeto a ciertas responsabilidades.

Asimismo, por pertenecer a una profesión universitaria legalmente organizada debe adherirse a las regulaciones disciplinarias emanadas de la propia profesión.

La independencia del Auditor de Estados Contables.



UNSAM
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE
SAN MARTÍN

Si hablamos sobre la idoneidad podemos hacer énfasis en la educación y capacitación continua, los auditores deben contar con una sólida formación profesional y mantenerse actualizados en cuanto a las normas y prácticas relacionadas con la independencia. Esto se logra a través de la educación y la capacitación continua, incluyendo cursos y programas de desarrollo profesional.

Principios fundamentales.

El **código de ética** de la Federación internacional de contadores - IFAC, considera que la profesión contable tiene los objetivos de:

- Trabajar con los estándares más altos de profesionalismo.
- Alcanzar los más altos niveles de desempeño.
- Cumplir con los requerimientos del interés público.

El mismo código considera que los matriculados en cuestión que prestan cualquier tipo de servicio profesional sólo pueden alcanzar estos objetivos si observan seis principios fundamentales:

- Integridad.
- Objetividad.
- Competencia y diligencia profesional.
- Confidencialidad.
- Comportamiento profesional.

INTEGRIDAD.

Ser honesto y actuar con rectitud, ser franco en todas las relaciones profesionales y empresariales.

OBJETIVIDAD.

Ser imparcial y no permitir que la objetividad del contador se vea sobrepasada por prejuicios, conflictos de intereses o influencias de terceros.

COMPETENCIA Y DILIGENCIA PROFESIONAL.

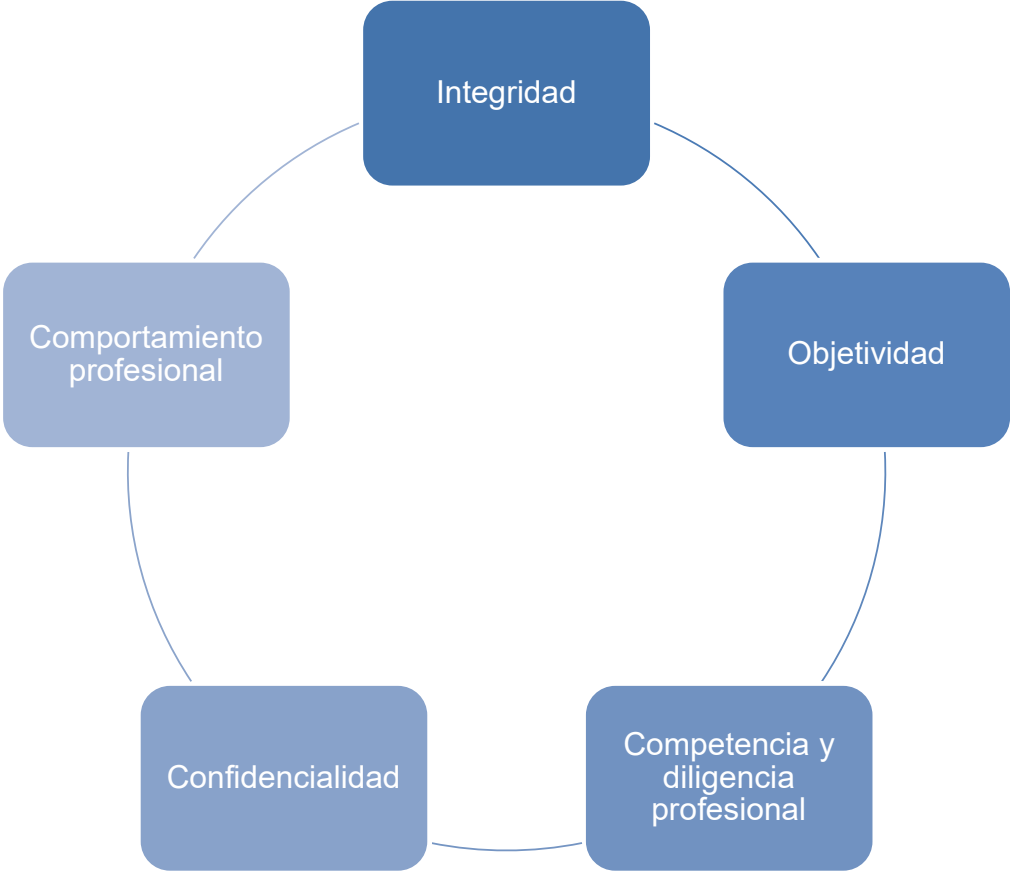
Implica mantener sus conocimientos profesionales al nivel que sea necesario para que el cliente del contador reciba un servicio profesional basados en los últimos avances de la práctica, normas y técnicas actualizadas.

CONFIDENCIALIDAD.

No utilizar ni revelar la información adquirida al prestar servicios a menos que exista una autorización adecuada y específica o la obligación o el derecho de hacerlo.

COMPORTAMIENTO PROFESIONAL.

Actuar de una manera que sea consistente con la buena reputación de la profesión y abstenerse de cualquier conducta que pudiera desacreditarla.



Fuente: Elaboración Propia.

El secreto profesional.

El Código de ética establece que la relación entre profesionales y clientes debe desarrollarse dentro de la más absoluta reserva, respetando la confidencialidad de la información, acerca de los asuntos de los clientes, adquirida en el curso de sus servicios profesionales, teniendo en cuenta que los profesionales deberán guardar secreto aún después de finalizada la relación con su cliente.

El Código de ética también detalla los casos en los cuales el profesional puede revelar el secreto, exclusivamente ante quien tenga que hacerlo y en sus justos y restringidos límites:

- a) Cuando el profesional es relevado por el cliente de guardar el secreto, se debe considerar también los intereses de todas las partes, incluyendo los de terceros que podrían ser afectados. Es recomendable en este caso solicitar su conformidad por escrito.
- b) Cuando tenga la obligación legal de hacerlo, el auditor tiene el deber de informar, las operaciones consideradas sospechosas a los órganos de fiscalización creados para tal fin.
- c) Cuando el profesional se vea perjudicado por causa del mantenimiento del secreto de su cliente y este sea el autor voluntario del daño. El profesional ha de defenderse en

La independencia del Auditor de Estados Contables.



forma adecuada, con máxima discreción y en los límites justos y restringidos, lo cual implica que la divulgación de información debería estar precedida por la consideración de otros medios de defensa que estuviesen disponibles y limitarse solamente a los que resulte imprescindible para alcanzar el fin perseguido. No deberá divulgar entre terceros detalles peyorativos de su cliente para desacreditarle como persona, debiendo compaginar su defensa con el respeto que se debe a sí mismo y a su cliente.

- d) Cuando guardar el secreto pueda conducir a condenar a un inocente.

- e) Cuando el profesional deba responder a un requerimiento o investigación del Tribunal de Ética. En este caso no puede escudarse en el secreto para ocultar información esencial para la resolución del caso. Naturalmente esto incluye a los papeles de trabajo que podrían exhibirse, por ejemplo, a los nuevos auditores de un excliente, al auditor de los estados consolidados de un grupo empresario del cual el cliente forma parte o al auditor de los estados contables de la casa matriz cuando el cliente es una sucursal.

La obligación profesional opera si el auditor informase directamente a la UIF y lo hiciera de buena fe, la misma ley dispone en su artículo 18 que el cumplimiento de buena fe de la obligación de informar no generará responsabilidad civil, comercial, laboral, penal, administrativa ni de ninguna especie.

La independencia del Auditor de Estados Contables.

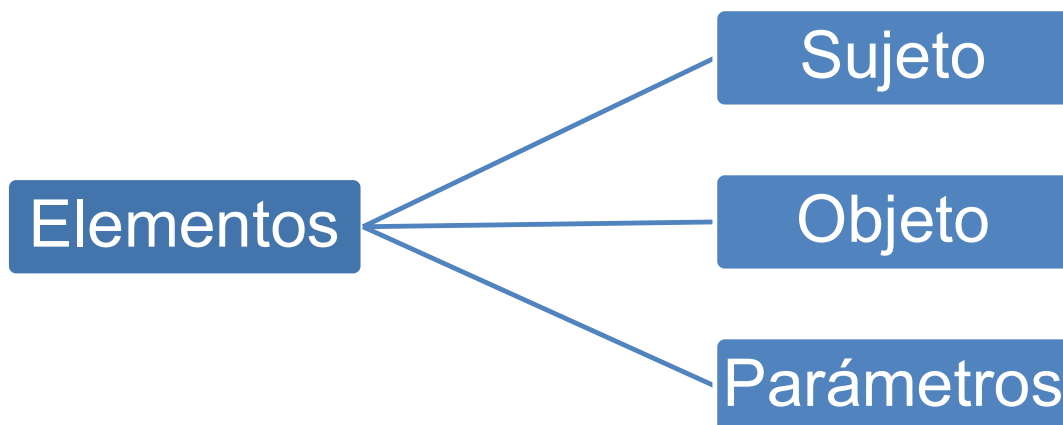


Fuera de los casos indicados, no debería divulgarse ningún secreto del cliente que haya sido obtenido durante su trabajo de auditoría.

Cuando la evidencia de auditoría es mostrada a otro profesional, debería obtenerse una declaración de éste que indique que no tiene intereses significativos en empresas competidoras del cliente; que no divulgará la información obtenida con motivo de la exhibición; y que no utilizará en provecho propio o de otras personas la información así conocida.

Elementos de una auditoria.

A fines prácticos y para el caso en estudio resumiéremos de la siguiente manera, en una auditoria tenemos como elementos a un sujeto, un objeto (Anteriormente lo expresamos como servicio) y parámetros contra las cuales se contrasta el objeto de estudio para poder comparar y emitir un informe al respecto.



Fuente: Elaboración Propia

La independencia del Auditor de Estados Contables.



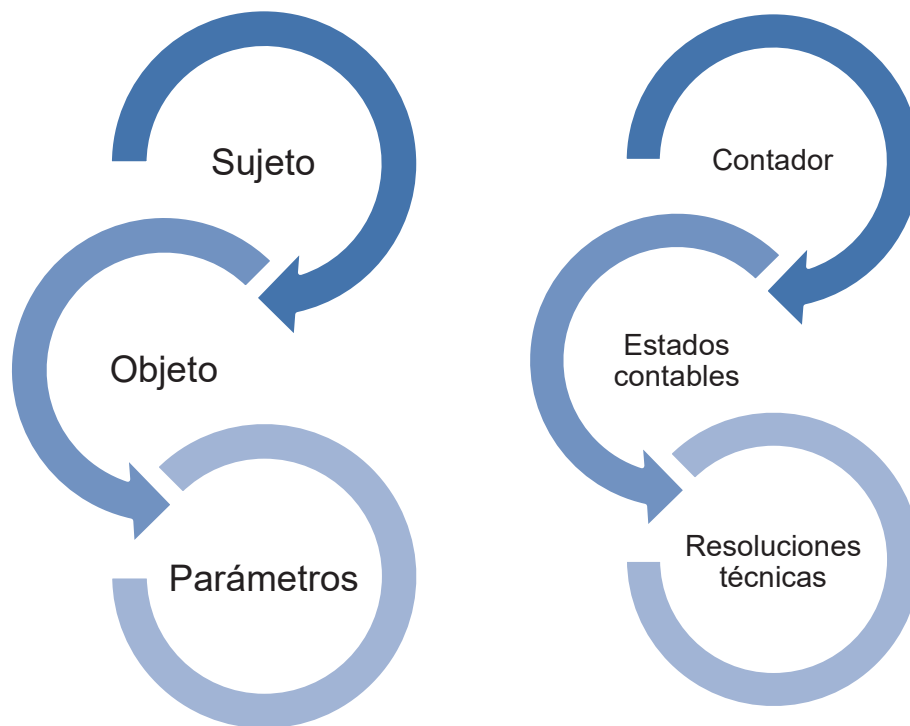
El **Sujeto** lo identificamos como auditor, un auditor puede ser tanto interno como externo del ente auditado, para este trabajo nos referiremos al auditor externo, es decir, que no pertenece al ente, identificando aún más diremos que en lo que a este trabajo respecta el auditor debe ser un profesional matriculado (el contador público).

Tenemos un **objeto** que se refiere a que puede ser muchas cosas, podría ser los estados contables, un proceso, un sistema, un procedimiento interno, entre otros, pero en este trabajo nos centraremos en la auditoria de estados contables, es por ello por lo que nuestro sujeto para esta auditoria es un contador público tal como indicamos en el párrafo anterior, los estados contables brindan información económica de un ente, dicha información debiera reflejar la realidad y para poder tener criterios uniformes es que abordaremos el tercer elemento.

Ya tenemos un sujeto, en este caso el contador público que será el responsable de llevar adelante la tarea de auditar el objeto en cuestión, también identificamos dicho objeto que será sometido a la presente auditoria que son los estados contables, pero al momento de revisar los estados debemos contar con algún **parámetro**, para ello tenemos las normas procesionales / contables, las cuales brindan lineamientos de cómo debe ser un estado contable, indica normas de exposición así como también de valuación y el auditor es el encargado de revisar si dichos estados contables están confeccionados según las normas.

La independencia del Auditor de Estados Contables.

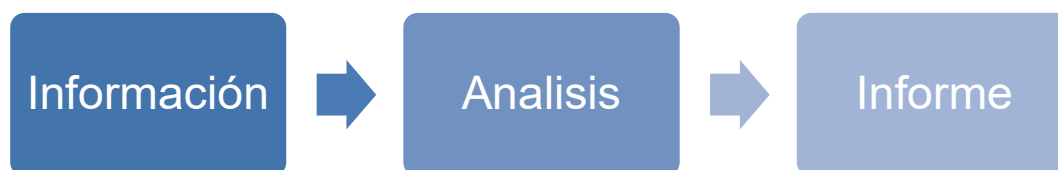
En resumen, un auditor es el sujeto que se ocupa de analizar un objeto de estudio, dicho objeto de estudio puede ser un balance, un sistema, un proceso, etc. Utilizando como parámetros las normas contables.



Fuente: Elaboración Propia

Etapas de la auditoría.

Para comenzar una auditoría, el auditor debe determinar el enfoque a aplicar y la selección de los procedimientos a ejecutar, realizar el análisis del entorno, analizando y relacionando los riesgos y se registra la hoja de ruta del trabajo a realizar (forma, alcance, momento, etc.) se deben plantear los objetivos y se realiza las entrevistas y visitas necesarias, lo cual nos llevara a formular una conclusión, todo esto tiene que ver con la tarea de auditar, (Planificar, Ejecutar, Concluir).



Fuente: Elaboración Propia

Pero no olvidemos que nuestro interés es la independencia a la hora de realizar el informe final, por lo que podemos resumir las etapas en 3 grandes grupos como ciencia de administración y/o control, como en todo sistema existe un input y un output, en una auditoría lo que ingresa es información mediante documentos o distintos tipos de

La independencia del Auditor de Estados Contables.



UNSAM
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE
SAN MARTÍN

informaciones para luego entregar mediante el proceso de análisis un output que para este caso es un informe del auditor que nos dará su visión sobre si los estados contables están realizados o no según las normas, la independencia debe estar presente en estas tres etapas, la información a analizar debe ser la que el Auditor considere necesaria, y para el correcto análisis no deben haber condicionantes y el informe debe ser objetivo y libre de presiones.

Es importante aclarar que al auditor no le es de importancia lo que diga los estados contables sobre si se obtuvo un resultado bueno, malo o regular, lo que importa al auditor es que lo diga según las normas vigentes de la jurisdicción correspondiente, la tarea del auditor es realizar determinados procedimientos de auditoria para evaluar o analizar la información que se encuentra expresada en los estados contables, si bien no puede revisar todos y cada uno de los movimientos registrados, debe aplicar herramientas de análisis para abarcar los más significativos o de mayor **riesgo**, luego de realizado el análisis correspondiente para evaluar la razonabilidad de los estados contables y su ajuste a las normas, el auditor emite un informe el cual debe ser lo más objetivo posible debido a que dicho informe acompañará a los estados contables y servirá para aumentar la credibilidad de la información que se encuentra en los mismos.

La independencia del Auditor de Estados Contables.

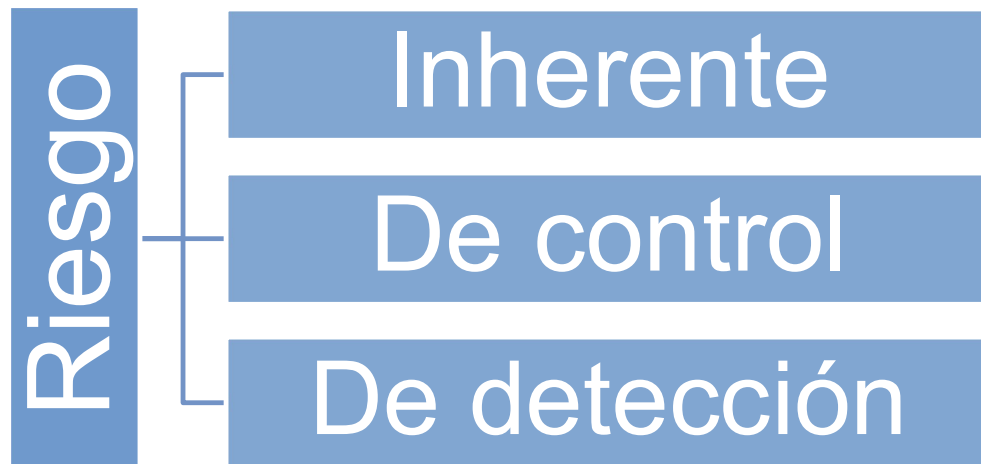


A tener en cuenta dentro del proceso existen varios factores, y uno de los más importantes es el riesgo del cual hablaremos un poco para entender que el auditor puede actuar correctamente y realizar su trabajo de la mejor manera, pero hay factores que no maneja, pero puede mitigar mediante su labor.

Riesgos de auditoría.

Al momento de realizar las auditorías se pueden identificar diferentes riesgos presentes que debe evaluar el auditor y que en consecuencia debe de actuar para mitigar sus consecuencias.

Existen distintos tipos de riesgos:



Fuente: Elaboración Propia

La independencia del Auditor de Estados Contables.



- ✓ **Riesgo Inherente:** No depende de cómo funciona el ente, sino de las características de la cuenta o saldo en cuestión, el solo hecho de existir de la cuenta o saldo incluye este tipo de riesgo.

- ✓ **Riesgo de control:** Tiene que ver con la capacidad del sistema de control para detectar o evitar errores significativos de manera oportuna, los controles son los que la auditoría interna controla y busca mejorar.

- ✓ **Riesgo de detección:** Es el riesgo de que los procedimientos no permitan detectar errores, se puede disminuir este riesgo aumentando las pruebas a realizar, así como también el universo sobre el que se aplica, pero no se puede eliminar. Este último es controlable por la tarea del auditor y cuando él crea necesario aumentara su labor sobre un rubro o sector determinado, depende de la manera en que se lleve a cabo la auditoría.

Como ya planteamos anteriormente este último riesgo es mitigado por el modo de trabajar del auditor, para que el auditor pueda realizar los procedimientos que crea necesario debe ser independiente, debe tener un grado de abstracción de la cadena de mano del ente auditado para poder hacerse las preguntas necesarias, requerir la información que crea oportuna y realizar las pruebas que él considere, sin limitaciones o condicionamientos.

Seguramente y debido al gran volumen de operaciones que puede realizar un ente a lo largo de un ejercicio contable, el auditor evaluara también los riesgos de control y quizás interprete que en aquellos lugares donde el riesgo de control sea bajo debido a que los controles realizados internamente son sólidos, el auditor podría considerar que no es necesario realizar demasiados procedimientos de auditoría en esos rubros saldos o cuentas.

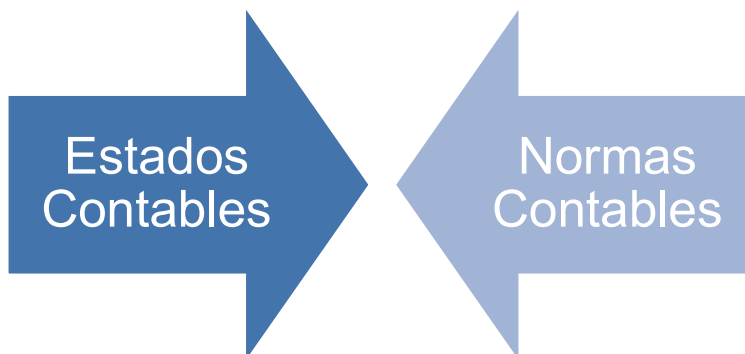
Por otro lado, cuando el auditor considere que el riesgo de control es alto, porque no considera que sean sólidos los controles, puede intensificar las pruebas de auditoría que crea necesarias.

Tengamos en cuenta que no es económicamente viable que el auditor audite el 100% de las operaciones que realizar el ente dentro de un ejercicio contable, es por eso que debe administrar los riesgos y realizar las pruebas que considere oportunas donde sean necesarias y quizás dar por controlados algunos puntos que considera que están bajo un control correcto por parte de la empresa.

En pocas palabras, la evaluación y gestión de riesgos deben realizarla si o si el auditor para identificar cualquier factor que pueda amenazar su independencia o influir en su objetividad. Además, deben implementar procedimientos de gestión de riesgos para minimizar y controlar los riesgos identificados.

Finalidad de la auditoría.

El propósito de la auditoría es determinar si los estados de cuentas o registros de las empresas / entidades cumplen las normas contables vigentes en cada país o región, y por tanto si son fidedignos y no ocultan vicios que pudieran alterar el estado general de la empresa o entidad auditada (quiebras, déficits, falta de solvencia y liquidez, etc.). Generalmente en el caso de las empresas son ellas mismas las que solicitan los servicios de auditoría externa cuando van a realizar una operación que exigen fidelidad en los resultados contables y transparencia (salida a bolsa, fusiones, ampliación de capital, etc.).



Fuente: Elaboración Propia

La independencia del Auditor de Estados Contables.



Las empresas contratan los servicios de auditorías con empresas especializadas a pesar de que muchas, sobre todo las grandes empresas, cuentan con departamentos propios de auditoría interna.

La auditoría es una tarea confrontativa donde el auditor comprara los parámetros preestablecidos con lo propiamente realizado y verificar si se cumplió con los lineamientos.

Otros objetivos de una auditoria podrían identificarse como:

- Proteger activos.
- Lograr la eficiencia administrativa.
- Proveer información útil y fehaciente.

El último de estos objetivos es el que refuerza el informe de un auditor externo, dicho informe le brinda credibilidad a los estados contables, si bien no se audita el 100% de las operaciones, al contar con el informe de un auditor independiente, los lectores entienden que dicho estado fue expuesto a distintos procedimientos de auditoria por un profesional en la materia, el cual luego de realizar su trabajo, elaboro dicho informe expresando la razonabilidad de la información expuesta. Imaginemos que una auditoría de estados contables realizada por un tercero no se realizara, por lo que cada persona que necesitara saber si se puede fiar o no de la información contenida en los mismos debiera de contratar

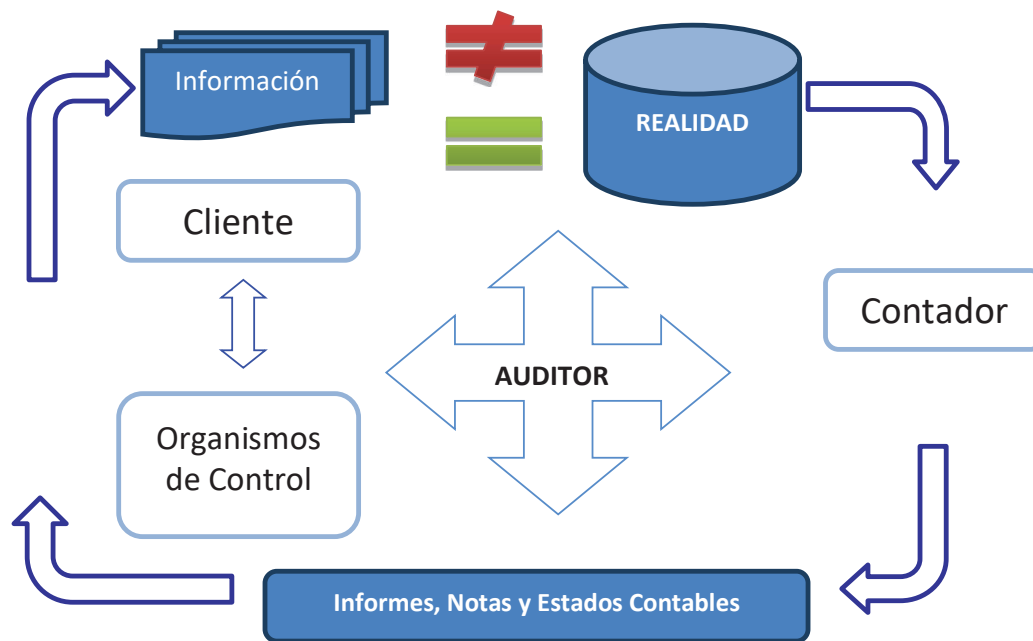
La independencia del Auditor de Estados Contables.



a su propio auditor y este último debería de realizar una auditoría a pedido dicho interesado, esto no sería viable económicamente ya que serían tantas auditorías como interesados existieran, además de que los entes prácticamente se encontraría en un escenario de auditorías externas constantes.

Circuito – Relación entre la información y los actores.

Con lo expresado hasta el momento sobre el proceso de auditoría, podemos exponer el siguiente flujo:



Fuente: Elaboración Propia

Mediante el presente gráfico, intentamos demostrar, las distintas interacciones concomitantes que tiene el Auditor con los otros actores, y de cómo el flujo de información puede e interviene en el desempeño de este, y nos orienta, de cómo puede establecerse las responsabilidades en cada uno de ellos.

Partes interesadas.

La necesidad de auditar los estados contables, y acompañar los mismos con un informe de un auditor externo, surge de que existen muchas partes interesadas en la información que contienen dichos estados, algunos pueden encontrarse dentro del ente auditado (internos), pero otros pueden encontrarse fuera del mismo (externos) , algunos ejemplos son:

Internos.



Administradores.

Accionista/s.

Empleados.

Externos.



Org. de Control.

Bancos.

Proveedores.

Clientes.

Fuente: Elaboración Propia

Además, según el marco legal de nuestro país, la contabilidad debe ser llevada sobre base uniforme de la que resulte un cuadro verídico de las actividades y de los actos

La independencia del Auditor de Estados Contables.



UNSAM
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE
SAN MARTÍN

que deben registrarse, al cierre del ejercicio, quien lleva la contabilidad obligada o voluntariamente, debe confeccionar sus estados contables, que comprenden como mínimo un estado de situación patrimonial y un estado de resultado. No profundizaremos mucho más en estos temas ya que la idea es centrarnos en la independencia del auditor.

Responsabilidades del auditor.

Sabemos que la información contable para que sea verdaderamente útil debe ser confiable, los usuarios externos de dicha información necesitan obtener cierto grado de confiabilidad ya que no participan en su elaboración.

Resulta imprescindible aplicar un control independiente, que logre aumentar la confiabilidad de la información contenida en los estados contables, ese es el papel que cumple el Auditor independiente, que realiza el trabajo de verificar y corroborar la razonabilidad de la información, y mediante la emisión de su opinión en forma de dictamen, o según las circunstancias, absteniéndose de emitir dicha opinión.

Dicho esto, resulta importante subrayar y hacer énfasis en qué consiste la labor de auditoría y qué responsabilidades implica, ya que la falta de una clara noción por parte de los terceros puede hacerles concluir que el contador público "da fe" de cada una de las operaciones, hechos y actos relacionados con el ente, lo que en sí mismo sería una labor de difícil, por no decir imposible, cumplimiento.

Como sería imposible que todos los interesados ejercieran tal control en forma independiente, adquiere relevancia la figura de la auditoría externa de estados contables, efectuada por un contador público independiente idóneo en la materia, el cual lleva a cabo

La independencia del Auditor de Estados Contables.



un examen técnico de los estados contables, con el objeto de formarse un juicio sobre la razonabilidad de la información contenida en los mismos, de acuerdo con las normas contables profesionales.

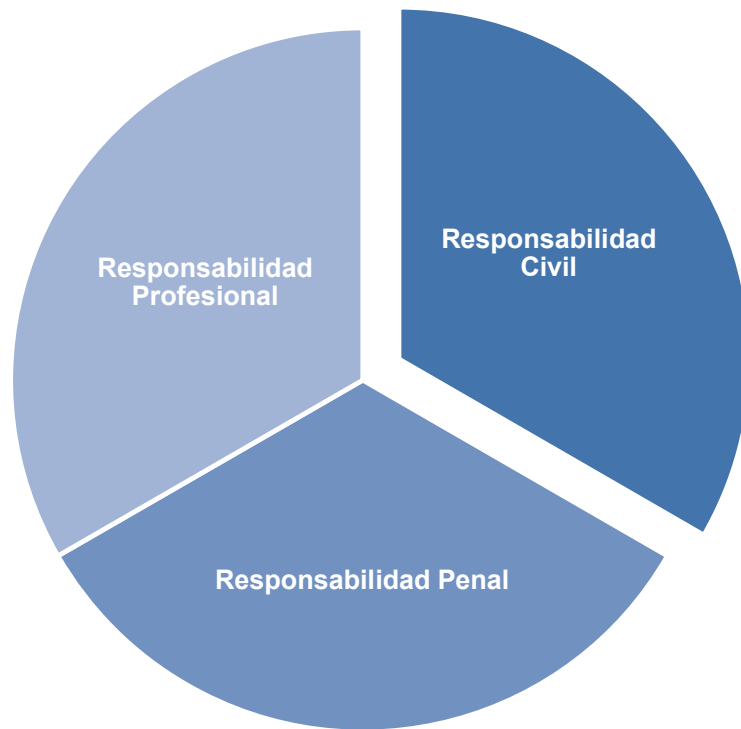
El objetivo del auditor externo es la de emitir una opinión imparcial sobre la razonabilidad de los estados contables del ente a los fines de brindar credibilidad sobre los mismos a los terceros usuarios de dicha información.

Cuando hablamos de la razonabilidad de los estados contables, debemos entender que el auditor no emite una opinión sobre la precisión o exactitud de la información contable en su conjunto, debido a limitaciones que necesariamente tiene la información y como dijimos porque no sería posible revisar la totalidad de las operaciones ya que el tiempo que demandaría nos llevaría, en muchos casos, a que la auditoría se terminaría mucho tiempo después de haber sido preparados los estados contables, cuando ya no tendría suficiente utilidad por la falta de oportunidad, recordemos que una de las características de la información es la **oportunidad**, debe ser oportuna.

Además, resulta materialmente imposible asegurar indubitadamente de que no haya otras operaciones no informadas. Asimismo, hay fraudes que son cuidadosamente preparados y ocultados, lo que dificulta su detección por parte del profesional.

La independencia del Auditor de Estados Contables.

Habiendo expuesto a grandes rasgos la responsabilidad principal del auditor en su tarea de brindar confianza, o no, sobre un determinado estado contable o informe, y debido también a la información que se pone a disposición del auditor para realizar su tarea y la sensibilidad de esta, podemos separar las responsabilidades en tres:



Fuente: Elaboración Propia

Responsabilidad civil:

Emerge del código civil. Derivan del incumplimiento de obligaciones contractuales (responsabilidad contractual) o por actos ilícitos causados por culpa o negligencia (responsabilidad extracontractual), cuyas penas pueden ser la reparación material o la indemnización al perjudicado.

Para que el auditor sea responsable civilmente por los daños que causare, es necesario que el mismo haya incumplido algunas de las obligaciones derivadas de su contrato con la empresa cuyas cuentas audita, o que haya incumplido el deber general de no dañar, afectando antijurídicamente a terceros.

Por la relevancia que esto implica, el contador público que se dedique a la auditoría de estados contables debe considerar los riesgos que esta actividad implica. Estos serán bajos si el auditor es independiente, ajusta su conducta profesional a la ética y respeta las normas establecidas en materia de auditoría por la profesión y la normas.

Por esto, es conveniente que un contador público, además de conducirse de la manera indicada investigue la integridad de los administradores de sus clientes potenciales, ya lo veremos en el capítulo que trata sobre la RT 53, ya que su mala conducta puede aumentar el riesgo de fraude contable, documente por escrito las obligaciones asumidas

La independencia del Auditor de Estados Contables.



con el cliente, mediante contratos o intercambio de correspondencia, contrate (si su costo es razonable) un seguro de responsabilidad por un importe adecuado a su nivel de actividad y a los riesgos asumidos, y conserve la evidencia de las auditorías efectuadas (Papeles de trabajo) mientras su responsabilidad civil no haya prescrito.

Podemos destacar como casos más comunes de incumplimiento del contrato de auditoría a la falta de emisión del informe de auditoría, la presentación tardía de dicho informe o su realización defectuosa.

El auditor que, por comodidad, negligencia o malicia, avala estados contables fraudulentos o irregulares, se hace corresponsable de los datos contenidos en ellos y, por lo tanto, responsable de los daños que su informe pueda provocar.

En resumen, de esto último, la naturaleza de la responsabilidad civil puede manifestarse en un doble ámbito: contractual o extracontractual. La primera se da cuando quien ha sufrido el perjuicio es el cliente, al no haber cumplido el auditor con el contrato, lo que puede darse por no haber emitido el informe dentro del plazo establecido o cuando no se ha realizado de acuerdo con lo que se esperaba contractualmente de él.

Responsabilidad penal:

Se encuentra regulada por el código penal, el cual establece como penas la privación de la libertad personal, penas de carácter pecuniario o inhabilitación para el ejercicio profesional.

Dentro de la responsabilidad penal, analizando el caso del delito de balance falso, podemos concluir que el auditor externo no puede ser imputado como agente directo de dicho delito. Tampoco puede ser incriminado en grado de complicidad, salvo en aquellos casos de pequeñas empresas en las que el profesional realiza tanto la tarea de elaboración de los estados contables como su auditoría, siempre que el juez entienda que ha prestado a los autores del delito un auxilio o cooperación indispensable, pero en este último caso no es imputado en su calidad de auditor sino como tenedor de libros o asesor.

En cuanto al delito de estafa, el auditor puede ser imputado tanto en el delito de defraudación al cliente, como en el de defraudación hacia terceros. En el primer caso puede ser como agente directo o como cómplice secundario, mientras que en el segundo podría ser imputado como cómplice primario o secundario, según el caso.

Por otro lado, en lo que respecta a los delitos fiscales, el auditor puede ser incriminado, conforme al art. 15 de la ley Penal Tributaria, por su vinculación con los sujetos

La independencia del Auditor de Estados Contables.



pasivos de la obligación tributaria que cometieran alguno de los delitos tipificados en la ley, tanto como partícipe de los delitos de evasión simple o agravada o cuando concurriere con dos o más personas para la comisión de dichos delitos. También puede ser imputado cuando formare parte de una organización que habitualmente esté destinada a cometer los delitos tipificados en la ley.

En realidad, los dos últimos casos están destinados a combatir el uso de la factura apócrifa. Por tanto, se refiere especialmente a aquellas situaciones en que el profesional actúa como gestor para conseguir dichos documentos o cuando directamente forma parte de una usina de generación de facturación apócrifa.

Podemos ver que a los fines de salvaguardar la responsabilidad del profesional en cuanto a la responsabilidad penal tributaria resulta indispensable establecer aclaraciones en la carta de contratación, delimitando las tareas a realizar, formulando acusos de recepción y de devolución de la documentación del cliente y realizando procedimientos específicos para la detección de facturas apócrifas.

Por último, en cuanto a la responsabilidad penal, el auditor está obligado, conforme a la normativa que regula el lavado de activos y financiación del terrorismo, en el caso de tratarse de sujetos obligados a informar hechos u operaciones sospechosas, a evaluar el cumplimiento por parte de la entidad auditada de las normas que la U.I.F. hubiera

La independencia del Auditor de Estados Contables.



establecido para dichos sujetos, y emitir informes dirigidos a la dirección del ente, sobre los procedimientos de control interno que los mismos hayan establecido con el propósito indicado.

Luego del análisis de los distintos tipos de responsabilidades en que puede incurrir el auditor de estados contables podemos concluir que a los fines de que el profesional pueda salvaguardar su responsabilidad, revisten suma importancia la correcta confección de papeles de trabajo, de los que surja de que su labor ha sido realizada conforme a las normas que rigen su actuación profesional y que las muestras han sido seleccionadas conforme a técnicas adecuadas. Este tipo de muestreos, para ser eficiente, debe surgir de un plan de auditoría adecuadamente elaborado y ejecutado, no en base a generalidades sino en atención a las particularidades de la empresa auditada, lo que implica determinar con precisión dónde previsiblemente pueden estar los riesgos de distorsión contable, a los fines de extremar allí los controles.

Es importante destacar que la independencia del auditor no solo depende de las regulaciones y normativas, sino también de la ética y la integridad profesional de cada auditor. Los principios éticos y los estándares profesionales son fundamentales para preservar la independencia y asegurar la confianza en la información financiera.

Responsabilidad profesional:

Surge por el incumplimiento de las normas profesionales contenidas en el Código de ética para profesionales en ciencias económicas de la República Argentina. Las sanciones aplicables van desde una advertencia hasta la cancelación de la matrícula.

Un profesional actúa éticamente cuando orienta su actuación hacia el bien, lo que implica buena fe y respeto al prójimo. Se preocupa por satisfacer las expectativas del público al cual sirve, el que espera un trabajo cuidadoso, responsable, eficaz y a su vez discreción en el manejo de la información obtenida durante su ejecución. Este requerimiento es aún más imperativo cuando el profesional emite informes destinados a hacer fe pública, la profesión se ejerce al amparo de protecciones dirigidas a impedir su práctica por personas no habilitadas o cuando la comunidad ha contribuido a costear los estudios del profesional.

Resultan beneficiarios de la actuación ética los clientes del profesional, por la forma en que los servicios prestados satisfacen sus necesidades, la comunidad en su conjunto, la profesión toda, por el impacto que dicha actuación puede tener sobre su imagen y el mismo profesional, por la obtención de una recompensa personal derivada de los servicios prestados.

La independencia del Auditor de Estados Contables.



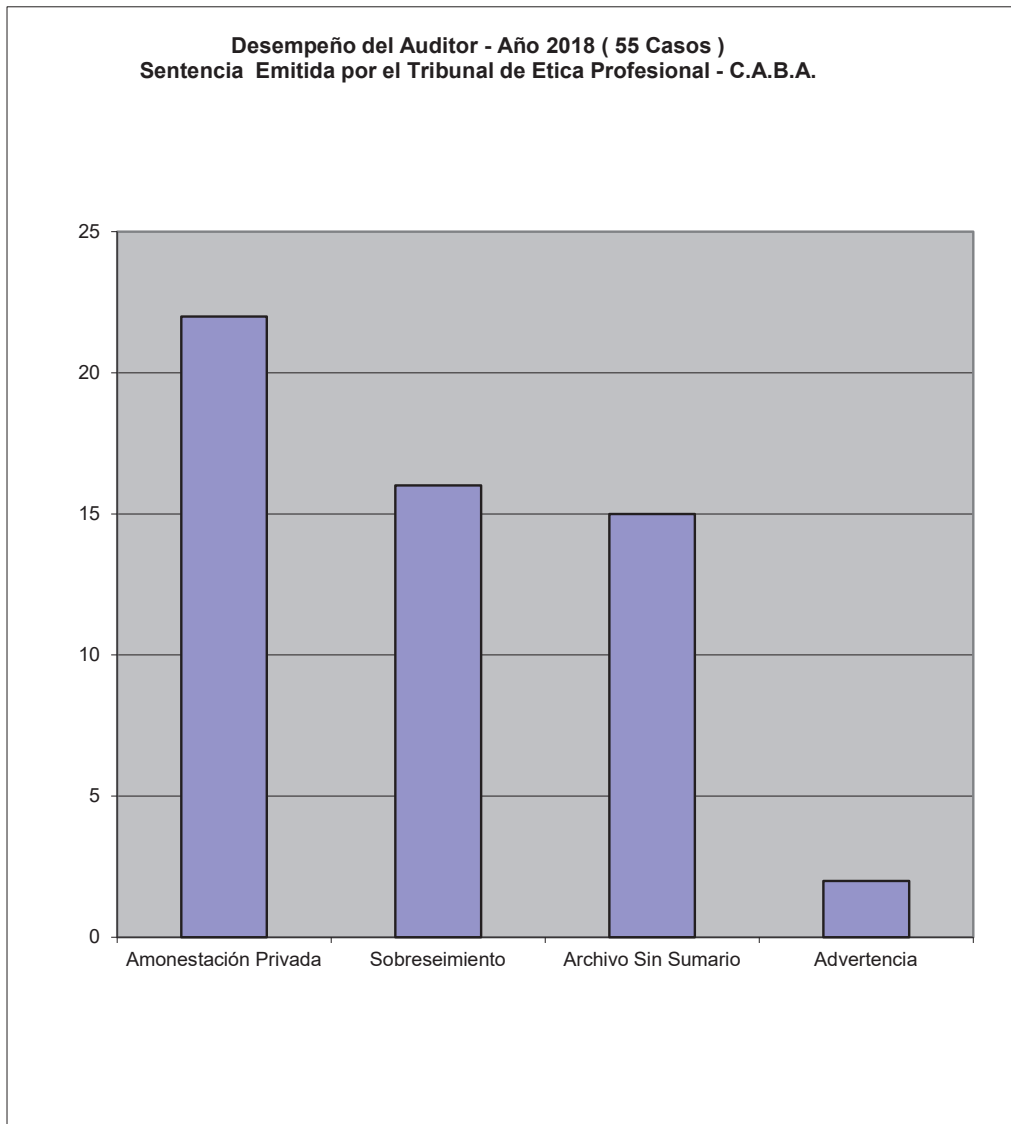
Por el contrario, se considera falta de ética el mal proceder respecto del cliente, la comunidad y la profesión en su conjunto, o respecto de colegas individualmente considerados, no siendo necesario o imprescindible violar alguna ley expresa.

CPCECABA – Tribunal de ética profesional.

Con relación a este punto, podemos mencionar que la información disponible corresponde al periodo comprendido entre (1986 – 2018), por tal motivo, utilizamos solamente el año 2018, año más próximo de datos a los que pudimos acceder.

Debido a que no contamos con la autorización del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de C.A.B.A., para divulgar información sensible, procedimos a elaborar una gráfica donde podamos tomar dimensión de la cantidad de casos, y sus distintas sentencias, permitiéndonos así, comparar entre las mismas.

Si bien, son 55 casos los que han sido expuestos por el Consejo Profesional de C.A.B.A., no tenemos que perder la real dimensión del problema en cuestión, entendiendo que es mayor la cantidad de casos, debido a que estos son solo los denunciados y tratados en un solo Consejo.



Fuente: Elaboración Propia

Independencia según RT 53.

Continuando con el concepto de independencia del auditor, creemos importante, por no decir imprescindible, traer un capítulo dedicado exclusivamente a la RT 53 (Ex RT 37), la cual consideramos la más importante para la elaboración de este trabajo y la piedra fundamental del mismo encontramos en su parte denominada “**NORMAS COMUNES A LOS ENCARGOS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIONES, SERVICIOS RELACIONADOS Y ENCARGOS PARA LA EMISIÓN DE INFORMES DE CUMPLIMIENTO**” indica en su primera parte lo siguiente:

CONDICIÓN BÁSICA PARA EL EJERCICIO PROFESIONAL EN LOS SERVICIOS PREVISTOS EN ESTA RESOLUCIÓN TÉCNICA

La misma establece 5 condiciones básicas, con los siguientes títulos:

- ✓ Independencia.
- ✓ Falta de independencia aparente.
- ✓ Vinculación económica.
- ✓ Alcance de las incompatibilidades.
- ✓ Otras disposiciones aplicables

A continuación analizaremos cada uno de los puntos mencionados partiendo de la RT 53 y de haber diferencia su equivalente en la RT 37 con el fin de notar las diferencias o refuerzos que se hace sobre la independencia como punto importante para realizar un encargo.

Independencia.

Dentro de la RT podemos encontrar uno a uno las condiciones básicas a cumplir o que no deben presentarse, para poder realizar los encargos, iniciamos con la parte de independencia donde tanto la RT 53 como la 37 dice en su inicio:

1. El contador público (en adelante, indistintamente el "contador") debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información objeto del encargo.

Hasta ahí la RT 53 y 37 son idénticas, pero luego la RT 53 agrega otro punto más, que dice lo siguiente:

2. La **actitud mental independiente** y la **independencia aparente** son necesarias para lograr imparcialidad, objetividad y veracidad y ser reconocido como que realiza su tarea sin prejuicios, libre de conflicto de intereses o de influencia indebida de terceros.

Podemos entender que la RT 53 llega para reforzar el concepto de independencia esto da a entender la importancia para la norma de que el auditor sea independiente y que

además lo parezca, agregando tanto la **actitud mental independiente** como la **independencia aparente**, donde para la norma ya se manifiesta que no son lo mismo.

Falta de independencia aparente.

Continuaremos con la RT 53, al igual que su predecesora, nos indica en qué momento no hay independencia, no se detectan grandes cambios en los puntos que siguen, más que el agregado de independencia aparente donde antes solo decía independencia pero se entiende el énfasis realizado sobre que la independencia debe ser visible, no alcanza con decir que se es independiente y probarlo, sino que también ahora se debe aparentar independencia, la RT nos indica situaciones donde no es independiente, a lo que se debe evitar estas situaciones para poder ejercer dicha tarea, la norma dice:

3. El contador no tiene **independencia aparente** en los siguientes casos:

3.1. Cuando estuviera en relación de dependencia con respecto al ente cuya información es objeto del encargo o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

No se considera que existe relación de dependencia cuando el contador tiene a su cargo el 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 o informaciones son objeto del encargo.

3.2. Cuando fuera cónyuge o equivalente, 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, gerentes o administradores del ente cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquel.

3.3. Cuando fuera propietario, director, gerente o administrador del ente cuya información es objeto del encargo, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

No existe falta de independencia cuando el contador fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones, mutuales u otras organizaciones de bien público) o cooperativas, cuya información es objeto del encargo o de los entes económicamente vinculados a aquellas.

3.4. Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya información es objeto del encargo o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

3.5. Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea.



3.6. Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del período u otra variable a que se refieren los estados contables u otra materia objeto del encargo.

No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del ente.

Vinculación económica.

Luego la RT nos habla también sobre la **vinculación económica** del auditor con el ente auditado, diciendo lo siguiente y se entiende que no hay independencia cuando hay vinculación económica, la norma dice lo siguiente:

4. Se entiende por entes (personas, entidades o grupos de entidades) económicamente vinculados a aquellos que, a pesar de ser jurídicamente independientes, reúnen algunas de las siguientes condiciones:

4.1. tuvieran vinculación significativa de capitales;

4.2. tuvieran, en general, los mismos directores, socios o accionistas;

4.3. se trate de entes que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una organización económica única.



Alcance de las incompatibilidades.

Sobre el **alcance de las incompatibilidades** la norma suma lo siguiente:

5. Los requisitos de **independencia** son de aplicación tanto para el contador que emite su informe, como para todos los integrantes del equipo de trabajo que intervienen en ese encargo, ya fueran estos profesionales en ciencias económicas, profesionales en otras disciplinas o no profesionales.
6. En los casos de sociedades de profesionales, las incompatibilidades determinadas en II.A.3 se extienden a todos los socios o asociados del contador.

El punto 6 se refiere a la extensión de la falta de **independencia aparente** a todos los socios o asociados.

Otras disposiciones aplicables.

Luego habla de **Otras disposiciones aplicables** para finalizar con las condiciones básicas donde la RT 37 decía:

6. El análisis de la condición de independiente **debe ser considerado** conjuntamente con las disposiciones que en esta materia prescriben las normas legales y reglamentarias aplicables al tipo de encargo y el código de ética correspondiente, aplicándose en cada caso la disposición más restrictiva.

Y ahora la RT 53 dice:

7. El análisis de la condición de independiente **debe ser realizada** conjuntamente con las disposiciones que en esta materia prescriben las normas legales y reglamentarias aplicables al tipo de encargo y el código de ética correspondiente, aplicándose en cada caso la disposición más restrictiva.

Donde antes decía **considerado** ahora dice **realizada**, interpretamos que intenta poner más fuerza en que se debe dar conjuntamente y no solo ser consideradas, considerar algo o realizarlo entendemos que no es lo mismo.

Como dijimos la RT 37 sufre modificaciones que vienen de la RT 53, es importante remarcar que dicha RT refuerza, pero no modifica el concepto de independencia ahora aparece como **ACTITUD MENTAL INDEPENDIENTE** que no es lo mismo que **INDEPENDENCIA APARENTE**.

Independencia de hecho y de apariencia: Además de ser independiente en la práctica, el auditor también debe mantener la apariencia de independencia. Esto implica evitar situaciones que puedan dar lugar a la percepción de falta de independencia, incluso cuando no exista una influencia real.

En sustancia no cambio pero se hace énfasis en que no solo alcanza con **SER** sino también **PARECER** independiente.

Luego si continuamos con la lectura de la RT53 encontramos el siguiente título que trataremos a continuación..

NORMAS PARA EL DESARROLLO DEL ENCARGO

Dentro de dicho título que ya no pertenece a las condiciones básicas sino que es parte de la norma para poder realizar los encargos, mientras que en la RT 37 se limita a tareas a realizar los papeles de trabajo y su contenido así como también las conclusiones y planificación del trabajo entre otros temas, en la RT 53 pudimos detectar una redacción que hace énfasis en no deja duda sobre puntos que parecen centrales y de hecho desplazan a los existentes en la 37, por ejemplo la RT 37 iniciaba de la siguiente manera:

1. El contador, a través del desarrollo de su tarea, debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos del encargo.

Nos indica solamente la tarea a desarrollar por el auditor, este punto y su texto lo encontramos recién en el punto 3 de la RT 53 tal como lo leemos en la RT 37, es decir que fue desplazado hasta el 3er lugar, habla sobre reunir evidencia para poder emitir un juicio y respaldarlo correctamente, así como su planificación y búsqueda de objetivos deben estar

estrechamente relacionados, vemos que es mucho más corto de lo que encontraremos en

la RT 53. Donde se agrega como punto 1 lo siguiente:

1. El contador únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos en los que:
 - 1.1. tenga competencia y capacidad para hacerlo;
 - 1.2. pueda cumplir los requerimientos de ética aplicables;
 - 1.3. haya considerado la integridad del cliente y no disponga de información que le lleve a concluir que el cliente carece de integridad o que la información objeto del encargo fue preparada con una intención engañosa;
 - 1.4. exista una comprensión común por parte del contador y de la dirección del ente acerca de los términos del encargo y de las responsabilidades de ambas partes; y
 - 1.5. tenga acceso a toda la información conocida por la dirección y otras autoridades del ente que sea relevante para su labor, tal como registros, documentación u otros elementos, información adicional que pueda solicitar y acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el contador considere necesario obtener elementos de juicio.

Ya en el inicio podemos percibir el énfasis “El contador **únicamente** iniciará o continuará relaciones y encargos en los que” y luego enumera distintas situaciones sobre no solo competencia profesional sino que también suma la ética en el punto 1.2 además agrega la **integridad del cliente** como una condición a tener en cuenta para la realización



del encargo punto 1.3, en esto lo pone al auditor en un escenario donde no todos los clientes pueden ser iguales, para la norma existen potenciales clientes que el auditor debe rechazar, ahora la norma le indica al auditor que no todos los clientes son convenientes para él si es que quiere ajustarse a derecho, la norma pone presión sobre la elegibilidad de los clientes en cabeza del auditor, si bien el código de conducta habla sobre ética profesión ahora al estar dentro de un resolución técnica esto adquiere aun mayor relevancia, el auditor no puede saltar este paso o evaluación de la integridad del cliente.

Si todo esto que dice la norma hasta el momento no alcanza, podemos ver el cambio en el punto 2 donde en la RT 37 dice:

2. Documentación del encargo

2.1. El contador debe documentar apropiadamente su trabajo profesional en papeles de trabajo.

2.2. Los programas de trabajo escritos con la indicación de su cumplimiento y los elementos de juicio válidos y suficientes reunidos por el contador en el desarrollo de su tarea constituyen el conjunto de sus papeles de trabajo.

2.3. Los papeles de trabajo deben contener:

2.3.1. La descripción de la tarea realizada.

2.3.2. Los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea (en adelante, los elementos de juicio), ya se tratare

de aquellos que el contador hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros.

2.3.3. Las conclusiones particulares y generales.

2.4. El contador debe conservar, en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor, los papeles de trabajo, una copia de los informes emitidos y, en su caso, una copia de los estados contables u otra información objeto del encargo, firmada por el representante legal del ente al que tales estados contables o información correspondan.

Así como paso con el punto 1 de la RT 37 que fue desplazado al punto 3 de la RT 53, el punto 2 de la RT37 se desplazó hasta el 4 en la RT 53, no sufrió modificaciones pero como comentamos antes el punto 1 de la RT 53 da importancia a la integridad del cliente, a la evaluación que el auditor debe hacer del mismo antes de iniciar con el encargo, además de incorporar a la ética profesional y si quedaba lugar a duda en el punto 2 en la RT 53 encontramos lo siguiente:

2. El contador no aceptará un encargo en el que la parte contratante imponga una limitación al alcance de su trabajo de tal forma que este considere que tendrá que abstenerse de emitir una opinión o conclusión. Si la imposición de la limitación se produce luego de comenzado el trabajo, el contador evaluará las alternativas de renunciar o completar el encargo expresando una conclusión que refleje tal circunstancia o absteniéndose de hacerlo.



Como primer observación no queremos dejar de señalar que los puntos 1 y 2 de la RT 37 se desplazan al 3 y 4 de la RT 53, es decir que siguen vigente, pero el título pone como puntos 1 y 2 en la RT 53 conceptos más ligados a evaluaciones a realizar previo a iniciar la tarea y en caso del punto 2 deja en claro lo siguiente **“El contador no aceptará un encargo en el que la parte contratante imponga una limitación al alcance de su trabajo de tal forma que este considere que tendrá que abstenerse de emitir una opinión o conclusión”** por lo cual la norma dentro de su primeros dos puntos del título B ya impone al contador que quiera actuar como auditor que realice la evaluación del cliente y en caso de encontrarse en una situación como la descrita en el punto 2 no puede aceptar el encargo y si lo hace ya que en principio no se habrían manifestado impedimentos, cosa que puede suceder en la realidad **“el contador evaluará las alternativas de renunciar o completar el encargo expresando una conclusión que refleje tal circunstancia o absteniéndose de hacerlo.”**

Todo esto nos indica un giro en las normas que buscan ajustarse a los estándares internacionales y denota la creciente importancia de la independencia del auditor, de la integridad del cliente y la relevancia que tiene poder emitir un juicio o informe libre de condicionamientos, entendamos que tal como dijimos más adelante esos informes son considerados por terceros, interesados en saber el estado de la empresa o ente auditado.

Teniendo en cuenta todo lo expuesto no queríamos dejar de señalar un agregado en la RT 53 que encontramos interesante, mientras que en el punto 9 de la RT 37 dice lo siguiente:

9. Cuando el contador utiliza el trabajo de un experto, evaluará si el experto tiene la competencia, la capacidad, la objetividad y la independencia necesarias para sus fines, dependiendo del riesgo involucrado.

Por el otro lado la 53 en su último punto dice algo similar pero con algunos agregados:

11. Cuando el contador contrate a un experto y utilice su trabajo para obtener elementos de juicio válidos y suficientes, evaluará si el experto tiene la competencia, la capacidad, la objetividad y la independencia necesarias para sus fines, en concordancia con la valoración de los riesgos efectuada. El contador es responsable de su informe, y la utilización del trabajo de un experto por parte del contador no reduce dicha responsabilidad.

Podemos observar que ambos puntos tratan sobre la contratación de un tercero y la evaluación del mismo para saber si es o no apto para ser tomada en cuenta y que valor darle a su evaluación, dicho eso la RT 53 agrega que **“El contador es responsable de su informe, y la utilización del trabajo de un experto por parte del contador no reduce**

La independencia del Auditor de Estados Contables.



UNSAM
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE
SAN MARTÍN

dicha responsabilidad.” realizando un esfuerzo para marcar la responsabilidad del auditor no solo sobre su trabajo, así como la evaluación del cliente, sino también sobre terceros que pudieran intervenir en alguna evaluación para que el auditor pueda emitir su informe.

Situación en Argentina.

Luego de todo lo expuesto, entendiendo cual es la tarea de un auditor y la importancia de esa tarea, podemos distinguir tres grandes pilares que hacen necesario ajustarse a derecho para poder realizar la tare de auditoría.

Supervisión y sanciones: Los auditores de estados contables en Argentina están sujetos a supervisión por parte de los organismos reguladores y los consejos profesionales de ciencias económicas. Estas entidades tienen la facultad de investigar y sancionar cualquier violación de las normas de independencia y ética profesional.

Normas profesionales: La FACPCE emite normas profesionales que regulan la independencia del auditor de estados contables en Argentina. Estas normas se basan en los estándares internacionales de auditoría y proporcionan pautas detalladas sobre las responsabilidades y requisitos éticos de los auditores, para el presente trabajo nos basamos en la RT 53 principalmente.

Organismos reguladores: En Argentina, la Comisión Nacional de Valores (CNV) es el organismo encargado de supervisar y regular la actividad de los auditores externos que trabajan con entidades sujetas a su control. La CNV establece normas y requisitos

específicos para los auditores que realizan auditorías de estados contables de entidades bajo su jurisdicción.

Encontramos que las normas argentinas están alineándose con las internacionales, un claro ejemplo es justamente la RT53 con varios cambios que van más allá de la independencia, tanto la RT 37 como la RT 53 se encuentran disponibles en los anexos del presente trabajo.

Tras la lectura de las respectivas resoluciones técnicas uno puede percibir como se fue perfeccionando la norma y la importancia creciente que se da a la transparencia, la evaluación libre de condicionamientos, el poder contar con toda la información necesaria para hacer una auditoria correcta y emitir el mejor informe posible, todo esto no escapa a la situación económica del país donde quizás los clientes cumplidores no abundan, pero como en toda profesión regulada el contador / auditor, con interés de poder continuar trabajando como tal, debe ajustarse no solo a códigos de ética profesional sino también a normas regulatorias que le indican como hacer su trabajo de la mejor manera, no exponiéndose a sanciones o mismo suspensiones de la matricula habilitante.

Casos internacionales analizados.

Mediante el análisis de algunos casos reales e internacionales, trataremos de dar una mirada práctica, cierta y que sirva de sustento a este trabajo permitiéndonos establecer que no solo es un problema a nivel nacional, y obtener distintas miradas, enfoques y sume a la elaboración de teorías que pretendemos incorporar, en post de arribar a mejores conclusiones.

Dichos casos, evidencian como el correcto o mal desempeño del auditor externo de estados contables, puede dejar una marca más que importante en nuestra profesión, cuyo impacto ha sido de gran magnitud.

Podemos afirmar también, que estos casos, pueden servir de sustento y punto de partida, hacia la elaboración de recomendaciones / conclusiones que, a nuestro entender, si se ponen en práctica, van a ser un nuevo pilar de transparencia en la independencia de los auditores.

- Caso Constructora Odebrecht – Colombia (2015-2016).

KPMG, una de las firmas de auditoría más grande del mundo, fue contratada por Odebrecht, la cual luego de realizar una investigación digámosle independiente sobre los estados contables y papeles relacionados, llego a la conclusión de no observar

irregularidades e informo sobre la transparencia y legalidad de los procesos de licitación pública adelantados por parte de Odebrecht, en Colombia, para ganar la adjudicación de tres proyectos de infraestructura pública, denominados, Ruta de Sol II, Río Magdalena y Transversal de Boyacá”.

En contraposición a esto, y como caso testigo para nuestra tesis, al tiempo los implicados en el tema manifiestan que, **si hubo coimas**, dejando sospechas sobre el proceso de auditoría en cuanto a su independencia dado el resultado obtenido, además de conocerse un hecho trágico como lo fue, el asesinato de uno de los auditores.

- Caso Lets Gowex – España (2014).

Otro de los casos analizados en nuestra tesis, es el caso de Lets Gowex, empresa bursátil que cotizaba en el MAB (Mercado Alternativo Bursátil), este es un mercado específico para pequeñas empresas que esperan un fuerte crecimiento y que no tienen un amplio historial, ya que suelen ser de reciente creación. Dicha empresa, mediante maniobras ilegales y sin escrúpulos, **falseaba su contabilidad**, perjudicando enormemente a propios y terceros.

Esta situación, una vez salida a la luz, trajo aparejadas irresponsabilidades y una falta de moral por parte de los directivos.

La independencia del Auditor de Estados Contables.



Sumado a esto, ha sido que el auditor no había detectado nada raro, acto más que evidente que demuestra la complicidad con la empresa y sus manejos ilegalidades; este caso señalado, resalta más que claro, la falta de independencia de los auditores.

- Caso Grupo SURA – Colombia (2023).

A causa de una denuncia realizada por de uno de sus miembros, sobre un supuesto fraude, la empresa SURA y mediante su Junta Directiva, **ordena una auditoria en busca de fraude contable**. La auditoría forense de Kroll, luego de aplicar una exhaustiva investigación, indicaron que no identificaron evidencias de un supuesto fraude contable, ni del ocultamiento de los contratos con socios estratégicos de Grupo Sura en Sura Asset Management y suramericana, al mercado, la Superintendencia Financiera de Colombia ni a ninguna de las firmas que han ejercido la revisoría fiscal de la compañía en el mencionado período, incluyendo expresamente a la firma Ernst & Young Audit S.A.S

Este caso, a diferencia de los anteriores, si se puede apreciar un desempeño profesional correcto, ético e independiente, cumpliendo así con lo esperado de un auditor por la investigación realizada, dicho trabajo, a su vez, determina también que, tanto la empresa como el auditor contable anterior, han realizado un correcto trabajo.

Conclusiones

Conclusión - Albornoz Maximiliano.

Tras todo lo expuesto, podemos arribar a conclusiones o recomendaciones, sabiendo que el andamiaje normativo de la Argentina es bastante extenso sobre la independencia que debe acompañar a una auditoría externa, viendo que se abarca el tema desde lo normativo creo necesario agregar algunos requerimientos más en lo procedimental.

Cuando hablamos de lo procedimental me refiero a por ejemplo, que existiera una obligatoriedad de rotación de los auditores en las empresas, con la finalidad de evitar que se formen relaciones que podrían afectar la independencia, esto debiera de ser una facultad del consejo profesional quien incluso podría llevar registro, al estilo scoring, de la calidad de cada auditor en función al cumplimiento de las normas y las entregas a tiempo de los trabajos encomendados, así como un historial sobre los clientes evaluados por cada profesional, el consejo profesional podría reglamentar la forma en la que los auditores son asignados para cada empresa en un determinado periodo, similar a como un juez asigna a un perito (sindico) en un concurso y que las empresas no tengan la posibilidad de elegir el

profesional arbitrariamente, a lo sumo podrían tener que elegir entre distintas opciones que el consejo profesional podría brindarles.

Comúnmente nos enteramos de situaciones donde una auditoría entrega información sobre irregularidades en el ámbito público, no es muy común encontrar que alguna empresa sea expuesta por su contador / auditor externo, esto nos da a pensar que cuando no existe otra posibilidad más que ser auditado por un externo que no depende en nada del ente auditado, quien audita actúa con tal libertad y sin limitantes que, en caso de haber alguna irregularidad, no existe posibilidad de negociaciones para mitigar u ocultar alguna situación que pudiera ser motivo de una observación y que por algún arreglo no se incluya en el informe.

El auditor debiera ser realmente independiente, asignado por algún organismo regulador, que las empresas deban cumplir con los requerimientos solicitados por los consejos profesionales que son los mejor preparados para llevar adelante la tarea de administrar a sus matriculados y que junto con la IGJ pueden controlar que los trabajos sean llevados adelante cumpliendo los tiempos y formas, mismo los papeles de trabajo deberían quedar en poder (al menos en copia) del consejo profesional bajo 7 llaves ya que se conocen casos donde el auditor saliente no deja al ingresante todos los papeles necesarios para poder iniciar con una base en caso de ser requerido, algunas

La independencia del Auditor de Estados Contables.



desprolijidades que hoy día puede tener la profesión entre un auditor que se va y otro que llega podrían ser saneadas incluyendo un interventor que cuide no solo que se cumplan las normas sino también que los profesionales tengan por un lado garantizado un ingreso en base a su trabajo continuo como auditor que no se vea supeditado a tener o no una llegada a determinadas empresas. La rotación obligatoria del auditor lo veo como algo sano, que evita el acostumbramiento y la posibilidad de generar vínculos que escapen a lo profesional, si bien el auditor que llega a una empresa pareciera hacerlo desde cero y que cuesta mucho más auditar por primera vez un ente, quizás con mantener un registro de los papeles de trabajo y mejorar y estandarizar un poco más los procedimientos podríamos esperar que a futuro algo así pueda ser posible, esto ayudaría y obligaría a la transparencia a todos ya que lo que unos realicen como trabajo luego podría ser evaluado nuevamente mediante sus papeles de trabajo por otro profesional que sea asignado en el próximo ejercicio contable, esto además obligaría a las empresas a tener en cuenta que no serán ellos quienes elijan al evaluador y deberán poner todos sus esfuerzos en evitar errores (que siempre pueden haber) y buscaran ajustarse a derecho.

El auditor debe no solo ser independiente sino también sentirse independiente y creo que no va a sentirse independiente siempre que el cliente sea quien lo elige.

Conclusión de Carlos Adrián Rodríguez

Para poder expresar una conclusión, encuentro necesario y pertinente establecer una diferenciación clara y muy marcada, entre el **profesional**: Contador Público Nacional que desempeña la función de Auditor Externo de Estados Contables, y el **humano** que ejerce la función de Auditor Externo de Estados Contables. Si bien ambos dos, el profesional y el humano, son una misma persona que desempeña una función por la cual es contratado y cobra a su vez honorarios, pueden tener motivaciones distintas y muy marcadas.

La diferencia establecida, es esencial y ayuda a entender del porqué de un o algún comportamiento, y donde podría haberse generado la causa que motivo el mismo.

A continuación, tratare de establecer de forma clara y concisa, las principales características que predominan en cada una de ellas.

El **Profesional**: Al referirnos al profesional, podemos mencionar de forma cierta que ha tenido una educación universitaria acorde y suficiente, la cual puede ir actualizando mediante cursos y capacitaciones que ofrecen los Consejos Profesionales, además del apoyo que reciben por estar matriculados; esto los convierte en idóneos en la materia y están facultados para poder desempeñar de forma correcta su trabajo.

Cuentan con Leyes, Códigos de Ética y Conducta, Normas específicas, y Manual de Procedimientos, que enmarcan su accionar y cumplimiento del buen deber como profesional y del correcto trabajo a realizar. Esto nos ayuda a entender, y establecer que el profesional como tal, no puede presentar inconsistencias en su accionar y mucho menos en su independencia.

El Humano: En cambio, el humano tiene motivaciones distintas al profesional, y está marcado por su idiosincrasia (pensamientos, ideas, comportamientos, actitudes, vivencias, etc.). Esto puede ser una fortaleza que acompañe al profesional como una persona de bien y es lo que pasa en casi la totalidad de los casos; o bien, una debilidad latente que pueda surgir, ante la tentación recibida por parte de algún cliente, para que no plasme cierta información en su informe de auditoría que pueda perjudicarlo, afectando así su desempeño e independencia como profesional.

Conclusión: Destaco la excelencia en lo profesional, y no encuentro observaciones al respecto; pero lamentablemente si en lo humano, ya que, si bien es muy poco probable, puede existir alguna posibilidad de que algún auditor externo, se sienta tentado de aceptar alguna compensación de cualquier índole, por no incluir información relevante en su informe que pueda perjudicar al cliente, o por no emitir un informe adverso.

La independencia del Auditor de Estados Contables.



Por suerte, si tomamos como parámetro al total de contadores matriculados, podemos observar de forma positiva que, los casos son muy pocos y han tenido una sanción acorde, desmotivando así, a que otro (humano) auditor externo de estados contables, piense más de dos veces el incumplir con su buen deber.

Conclusión General

Para una mejor comprensión del tema, debemos tener presente como es la interrelación del auditor externo y sus clientes. Como ya es sabido, el Auditor vive y depende de sus honorarios, que a su vez son abonados por sus clientes, quienes, a su vez son evaluados por el auditor, manifestándose una interacción y necesidad mutua.

Esto, nos hace pensar en una frase muy conocida y siempre enunciada por los publicistas. “El cliente siempre tiene la razón” encontrándonos a veces, frente a un posible dilema ético y moral, donde la elaboración de un trabajo la lleva a cabo justamente el prestador del servicio quien debe evaluar la razonabilidad de lo que el cliente expreso en sus estados contables.

Uno de los aspectos importantes para que un auditor, pueda desempeñar ética y correctamente su profesión, es el de evitar todo elemento o circunstancia que pueda en un momento dado, parcializar o sesgar la actuación como auditor.

Estas condiciones se deben cumplir, con mayor cuidado cuando se trata de un auditor externo, puesto que su naturaleza exige completa objetividad de quien realiza las funciones que le fueron encomendadas.

La independencia del Auditor de Estados Contables.



A tal efecto, y teniendo en cuenta todo lo tratado en nuestro trabajo, nos tomamos el atrevimiento de sugerir algunas recomendaciones que pueden ayudar a mantener la independencia del auditor externo:

* Los auditores externos, deben tener una clasificación que le asigne el Consejo Profesional que los agrupe, donde figuren por ejemplo en clases y subclases, y para poder ascender en estas, se hará mediante evaluaciones cruzadas y de desempeño, siendo este un fuerte motivo dado que según la clase a la cual pertenece, van a ser sus honorarios. Ej.: Clase "A" sería la más elevada y la mejor, cobrando el máximo 100% de los honorarios fijados por el Consejo Profesional, mientras que las siguientes cobrarán un proporcional a estas, por ejemplo: Clase "B" 80%, Clase "C" 70%, Clase "D" 60%, Clase "E" 50%, etc.

* Los auditores externos no pueden ser vinculados mediante contrato laboral, puesto que ello supondría una subordinación, lo que le haría perder independencia al auditor.

(Los honorarios de los auditores, debieran ser abonados por los Concejos Profesionales, quienes ofician de intermediarios entre los clientes y ellos)

* Los auditores externos pueden llegar a perder su independencia, cuando se llegado a una empresa por recomendaciones, por ser amigo o familiar de alguien de la junta directiva o de un socio.

La independencia del Auditor de Estados Contables.



(Los auditores, debieran ser asignados por sorteo como se realizan cuando un profesional contable oficia como auxiliar de la justicia)

* Una razón muy frecuente y poco considerada por la que el auditor externo pierden independencia, es por el factor económico, ya que un cobro superior puede ser un aspecto condicionante en su función.

(Los honorarios de los auditores, debieran ser similares entre sus pares, por igualdad o similitud de su categoría asignada por su Consejo Profesional, de su trabajo, y por tiempo dedicado)

* La auditoría debería ser realizada por alguien asignado desde fuera de la empresa, así como se hace en un juicio donde el juez asigna un interventor en el caso de la presentación de los estados contables, debería existir un canon pagado por todos los entes que presentan balances y que ese dinero vaya a una entidad que se encargue de asignar auditores, que no sea la empresa directamente la que elija el auditor y decida / negocie sus honorarios

(Haciendo un paralelismo, cuando hacemos la VTV del auto, vamos a un lugar designado donde evalúan nuestro auto y nos guste o no elaboran un informe. En concursos y quiebras es el juez el que asigna un auditor / interventor)

La independencia del Auditor de Estados Contables.



* Algunas empresas, si el auditor no accede a sus pretensiones simplemente contratan otro, entonces nuestro auditor por temor a quedar sin empleo, y sabiendo que lo que él no hace seguramente otro lo hará, puede llegar a decidir acceder a las exigencias de la empresa,

(Los auditores, no pueden ser removidos de sus funciones a menos que el Consejo Profesional que lo asigno mediante sorteo, valide su reemplazo bajo petición más que fundada del cliente y revisada por ellos)

* Un auditor externo, no puede prestar sus servicios por más de 2 años seguidos a una misma empresa, debe haber alternancia de profesionales, y ser asignados por el Consejo Profesional.

(La alternancia promueve el buen trabajo del auditor, dado que el colega que lo suceda vera aspectos importantes de la labor de su antecesor, y puede aplicar un criterio distinto, marcando así una especie de control cruzado entre profesionales)

Mantener la independencia es una cuestión fundamental para el desempeño de la función de un auditor, y por el futuro de nuestra profesión debemos hacer todo lo posible por cumplir con las obligaciones y deberes, además de colaborar con los Consejos

La independencia del Auditor de Estados Contables.



Profesionales desde la función que cada uno tenga, para conservar el prestigio de nuestra profesión.

Bibliografía.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS. INFORME N° 22 CENCyA – MODELOS DE INFORMES – Preparados de acuerdo con la RT 37 modificada por la RT 53 - Noviembre 2022.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS. INFORME N° 23 CENCyA – TEMAS RELEVANTES PARA CONTADORES CONTENIDOS EN LA RT 53 – Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados e informes de cumplimiento – Año 2022

CPCECABA – TRIBUNAL DE ETICA PROFESIONAL – Consulta de Fallos. Consulta de Fallos Período 1986-2018 // actuación: Actuación profesional del Contador Público. Como auditor, revisor o certificante. (Debido a que no podemos divulgar información sin autorización del CPCECABA, procedemos a enunciarlos de forma anónima/genérica ya a modo estadístico)

CODIGO INTERNACIONAL DE ETICA PARA PROFESIONALES DE LA CONTABILIDAD
- IFAC - abril 2018

LEY DE SOCIEDADES COMERCIALES NRO. 19550 -

<https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/25000-29999/25553/texact.htm>

ARGENTINA, CPCECABA, **Temas Especiales nº 115** Cuadernos Profesionales – La Responsabilidad Social del Matriculado en el CPCECABA.

ARGENTINA, FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Código de Ética Unificado.**

ARGENTINA, FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Informe técnico sobre Ley de Blanqueo y Ley de Lavado de Dinero y sus implicancias en la labor del auditor y síndico societario**

ARGENTINA, FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución nº 311/2005, Normas sobre la actuación del contador público como auditor externo y síndico societario en relación con el lavado de activos de origen delictivo.** (Ciudad Autónoma de Buenos Aires, FACPCE, 2005).

ARGENTINA, FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución nº 325/2005** (Buenos Aires, FACPCE, 2005).

ARGENTINA, FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica 15** (Buenos Aires, Macchi, 1999).

La independencia del Auditor de Estados Contables.



ARGENTINA, FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, **Resolución Técnica 7/85**

ARGENTINA, **Ley nº 25.246. Encubrimiento y lavado de activos de origen delictivo.**

ARGENTINA, **Ley Penal Tributaria nº 24.769.**

CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE MENDOZA, **Resolución 1350/01.**

SLOSSE, Carlos A. y [otros], **Auditoría 4. A edición** (Buenos Aires, La Ley, 2020).

ARGENTINA, **Código Civil.**

ARGENTINA, **Decreto P.E.N. nº 290/2007.**

ARGENTINA, **Código Penal.**

Sitios Web Consultados:

www.cpcecba.org.ar

www.consejo.org.ar

www.facpce.org.ar

<https://www.gerencie.com/la-independencia-del-auditor.html>

Anexos.

Notas periodísticas y casos testigos:

TELAM DIGITAL - CASO ODEBRECHT – Auditor revela caso de corrupción y soborno.

FORBES AR - Que Industrias son las más tentadoras para el fraude interno.

Grupo Sura: Posible ocultamiento de Información relevante.

<https://www.guiadelcontador.com/detalle.php?a=la-amenaza-a-la-independencia-del-auditor-de-eeff.&t=55&d=1146>

<https://www.compliance.com.co/auditoria-de-kpmg-no-hallo-en-su-momento-corrupcion-de-odebrecht-en-colombia/>

<https://www.telam.com.ar/notas/201811/305916-petro-denuncia-que-el-auditor-muerto-en-el-caso-odebrecht-estaba-amenazado.html>

<https://www.escueladenegociosydireccion.com/revista/business/finanzas/el-caso-gowex/>

<https://www.infobae.com/colombia/2023/02/19/auditoria-forense-determino-que-no-hubo-fraude-fiscal-en-el-grupo-sura/>

Responsabilidad del auditor de estados contables (esquema)

Responsabilidad Profesional	Cuando el Auditor tiene un mal proceder respecto de su cliente, la comunidad y la Profesión
-----------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------

Responsabilidad Civil	Contractual	Cuando quien sufrió el perjuicio es el cliente, al no haber cumplido el auditor el contrato
	Extracontractual	Cuando terceros sufren un perjuicio al tomar sus decisiones de acuerdo con lo expresado en su informe de auditoría mal realizado

Responsabilidad Penal	Delito de Balance Falso	No puede ser imputado (salvo excepcionalmente en grado de complicidad)
	Defraudación al Cliente	Puede ser imputado como agente directo o como cómplice secundario



	Defraudación a Terceros	Puede ser imputado como cómplice primario o secundario
	Delitos Fiscales	Por su vinculación con los sujetos pasivos de la obligación tributaria que cometieran delitos fiscales
		Por su participación en organizaciones habitualmente destinadas a cometer los delitos fiscales
	Lavado de Activos	Puede ser imputado por el incumplimiento del deber de informar

Resoluciones técnicas 37 y 53.

RT 37

II. NORMAS COMUNES A LOS SERVICIOS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIÓN Y SERVICIOS RELACIONADOS

A. Condición básica para su ejercicio profesional en los servicios previstos en esta Resolución

Técnica

Independencia

1. El contador público (en adelante, indistintamente el "contador") debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información objeto del encargo. Falta de independencia

2. El contador no es independiente en los siguientes casos:

2.1. Cuando estuviera en relación de dependencia con respecto al ente cuya información es objeto del encargo o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo. No se considera que existe relación de dependencia cuando el contador tiene a su cargo el 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 o informaciones son objeto del encargo.

La independencia del Auditor de Estados Contables.



2.2. Cuando fuera cónyuge o equivalente, 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, gerentes generales o administradores del ente cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquél.

2.3. Cuando fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya información es objeto del encargo, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

No existe falta de independencia cuando el contador fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones mutuales u otras organizaciones de bien público) o de sociedades cooperativas, cuya información es objeto del encargo o de los entes económicamente vinculados a aquéllas.

2.4. Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya información es objeto del encargo o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

2.5. Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea.

La independencia del Auditor de Estados Contables.



2.6. Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del período u otra variable a que se refieren los estados contables u otra materia objeto del encargo.

No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del ente.

Vinculación económica

3. Se entiende por entes (personas, entidades o grupos de entidades) económicamente vinculados a aquellos que, a pesar de ser jurídicamente independientes, reúnen algunas de las siguientes condiciones:

3.1. Cuando tuvieran vinculación significativa de capitales.

3.2. Cuando tuvieran, en general, los mismos directores, socios o accionistas.

3.3. Cuando se trate de entes que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una organización económica única.

Alcance de las incompatibilidades

4. Los requisitos de independencia son de aplicación tanto para el contador que emite su informe, como para todos los integrantes del equipo de trabajo que intervienen en ese encargo, ya fueran éstos profesionales en ciencias económicas, profesionales en otras disciplinas o no profesionales.

5. En los casos de sociedades de profesionales, las incompatibilidades determinadas en II.A.2 se extienden a todos los socios o asociados del contador público.

Otras disposiciones aplicables

6. El análisis de la condición de independiente debe ser considerado conjuntamente con las disposiciones que en esta materia prescriben las normas legales y reglamentarias aplicables al tipo de encargo y el código de ética correspondiente, aplicándose en cada caso la disposición más restrictiva.

B. Normas para el desarrollo del encargo

1. El contador, a través del desarrollo de su tarea, debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos del encargo.

2. Documentación del encargo

2.1. El contador debe documentar apropiadamente su trabajo profesional en papeles de trabajo.

2.2. Los programas de trabajo escritos con la indicación de su cumplimiento y los elementos de juicio válidos y suficientes reunidos por el contador en el desarrollo de su tarea constituyen el conjunto de sus papeles de trabajo.

La independencia del Auditor de Estados Contables.



2.3. Los papeles de trabajo deben contener:

2.3.1. La descripción de la tarea realizada.

2.3.2. Los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea (en adelante, los elementos de juicio), ya se trate de aquellos que el contador hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros.

2.3.3. Las conclusiones particulares y generales.

2.4. El contador debe conservar, en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor, los papeles de trabajo, una copia de los informes emitidos y, en su caso, una copia de los estados contables u otra información objeto del encargo, firmada por el representante legal del ente al que tales estados contables o información correspondan.

3. El contador debe realizar su tarea dentro del principio de economía aplicable a todo control. O sea, para que su labor sea económicamente útil, debe culminarla en un lapso y a un costo razonable. Esas limitaciones de tiempo y de costo deben ser evaluadas por el contador a fin de determinar si no representan un inconveniente para la realización adecuada del encargo.

4. Cuando planifica y ejecuta un encargo, dependiendo de su naturaleza, el contador debe considerar la significación y los riesgos.

La independencia del Auditor de Estados Contables.



UNSAM
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE
SAN MARTÍN

5. En la aplicación de los procedimientos seleccionados para los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados, el contador debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas exclusivamente según su criterio (excepto en los encargos para realizar procedimientos acordados, donde la utilización de bases selectivas también debe ser de común acuerdo) o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.

6. Como parte de los procedimientos correspondientes a los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicio de compilación, el contador debe obtener manifestaciones escritas, suscriptas por la dirección con el propósito de confirmar determinadas materias o sustentar otros elementos de juicio de auditoría.

7. Los procedimientos usuales que se enuncian en los capítulos específicos a cada encargo pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. En estos casos, el contador debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que, a pesar de la modificación, reemplazo o supresión, pudo reunir elementos de juicio válidos y suficientes.

8. Los procedimientos usuales, en cuanto fueran de aplicación, deben ser utilizados además en la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha del cierre de los estados contables u otra

información objeto del encargo y hasta la fecha de emisión del informe del contador, cuando correspondiera, para verificar en qué medida pudieron haberlos afectado.

9. Cuando el contador utiliza el trabajo de un experto, evaluará si el experto tiene la competencia, la capacidad, la objetividad y la independencia necesarias para sus fines, dependiendo del riesgo involucrado.

C. Normas sobre informes

4 1. Los informes deben cumplir con los requisitos o características de la información. En especial, se deben evitar los vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error a los interesados en el informe.

2. Los informes deben ser escritos.

3. En todos los casos en que el nombre de un contador se encuentre vinculado con los estados contables u otra información destinada a ser presentada a terceros, debe quedar en evidencia en todas las páginas que componen dicha información, la relación que con ellos tiene el citado contador. En ningún caso, el contador debe incorporar únicamente su firma y sello a los estados contables ni a otra información.

4. Además de lo requerido para cada tipo de encargo y lo necesario en las circunstancias en particular, los informes escritos deben contener:

La independencia del Auditor de Estados Contables.



- 4.1. Título.
 - 4.2. Destinatario.
 - 4.3. Apartado introductorio con la identificación de la información objeto del trabajo profesional y, cuando correspondiera aclararlo, el motivo del encargo.
 - 4.4. Descripción breve de las responsabilidades que les caben al emisor de la información objeto del trabajo profesional y al contador.
 - 4.5. Indicación de la tarea realizada.
 - 4.6. Opinión que ha podido formarse, conclusión a la que ha llegado, manifestación o aseveración o hallazgos obtenidos por el contador a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información.
 - 4.7. Elementos adicionales necesarios para una mejor comprensión.
 - 4.8. Lugar y fecha de emisión.
 - 4.9. Identificación y firma del profesional.
5. El contenido de cada sección del informe debe ser encabezado con un título adecuado.

6. Los informes podrán tener cláusulas de restricciones a su distribución, en el caso en que el contador juzgue que usuarios que no estén adecuadamente informados de las circunstancias específicas del encargo podrían llegar a malinterpretarlo.

RT 53

II. NORMAS COMUNES A LOS ENCARGOS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO, CERTIFICACIONES, SERVICIOS RELACIONADOS Y ENCARGOS PARA LA EMISIÓN DE INFORMES DE CUMPLIMIENTO

A. CONDICIÓN BÁSICA PARA EL EJERCICIO PROFESIONAL EN LOS SERVICIOS PREVISTOS EN ESTA RESOLUCIÓN TÉCNICA

Independencia

1. El contador público (en adelante, indistintamente el “contador”) debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información objeto del encargo.
2. La actitud mental independiente y la independencia aparente son necesarias para lograr imparcialidad, objetividad y veracidad y ser reconocido como que realiza su tarea sin prejuicios, libre de conflicto de intereses o de influencia indebida de terceros.

Falta de independencia aparente

3. El contador no tiene **independencia aparente** en los siguientes casos:

La independencia del Auditor de Estados Contables.



3.1. Cuando estuviera en relación de dependencia con respecto al ente cuya información es objeto del encargo o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

No se considera que existe relación de dependencia cuando el contador tiene a su cargo el 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 o informaciones son objeto del encargo.

3.2. Cuando fuera cónyuge o equivalente, 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, gerentes o administradores del ente cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquel.

3.3. Cuando fuera propietario, director, gerente o administrador del ente cuya información es objeto del encargo, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

No existe falta de independencia cuando el contador fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones, mutuales u otras organizaciones de bien público) o cooperativas, cuya información es objeto del encargo o de los entes económicamente vinculados a aquellas.

La independencia del Auditor de Estados Contables.



UNSAM
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE
SAN MARTÍN

3.4. Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya información es objeto del encargo o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

3.5. Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea.

3.6. Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del período u otra variable a que se refieren los estados contables u otra materia objeto del encargo.

No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del ente.

Vinculación económica

4. Se entiende por entes (personas, entidades o grupos de entidades) económicamente vinculados a aquellos que, a pesar de ser jurídicamente independientes, reúnen algunas de las siguientes condiciones:

4.1. tuvieran vinculación significativa de capitales;

4.2. tuvieran, en general, los mismos directores, socios o accionistas;

4.3. se trate de entes que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una organización económica única.

Alcance de las incompatibilidades

5. Los requisitos de independencia son de aplicación tanto para el contador que emite su informe, como para todos los integrantes del equipo de trabajo que intervienen en ese encargo, ya fueran estos profesionales en ciencias económicas, profesionales en otras disciplinas o no profesionales.

6. En los casos de sociedades de profesionales, las incompatibilidades determinadas en II.A.3 se extienden a todos los socios o asociados del contador.

Otras disposiciones aplicables

7. El análisis de la condición de independiente debe ser realizada conjuntamente con las disposiciones que en esta materia prescriben las normas legales y reglamentarias aplicables al tipo de encargo y el código de ética correspondiente, aplicándose en cada caso la disposición más restrictiva.

B. NORMAS PARA EL DESARROLLO DEL ENCARGO

1. El contador únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos en los que:

1.1. tenga competencia y capacidad para hacerlo;

La independencia del Auditor de Estados Contables.



- 1.2. pueda cumplir los requerimientos de ética aplicables;
 - 1.3. haya considerado la integridad del cliente y no disponga de información que le lleve a concluir que el cliente carece de integridad o que la información objeto del encargo fue preparada con una intención engañosa;
 - 1.4. exista una comprensión común por parte del contador y de la dirección del ente acerca de los términos del encargo y de las responsabilidades de ambas partes; y
 - 1.5. tenga acceso a toda la información conocida por la dirección y otras autoridades del ente que sea relevante para su labor, tal como registros, documentación u otros elementos, información adicional que pueda solicitar y acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el contador considere necesario obtener elementos de juicio.
2. El contador no aceptará un encargo en el que la parte contratante imponga una limitación al alcance de su trabajo de tal forma que este considere que tendrá que abstenerse de emitir una opinión o conclusión. Si la imposición de la limitación se produce luego de comenzado el trabajo, el contador evaluará las alternativas de renunciar o completar el encargo expresando una conclusión que refleje tal circunstancia o absteniéndose de hacerlo.

3. El contador, a través del desarrollo de su tarea, debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos del encargo.

4. Documentación del encargo

4.1. El contador documentará su trabajo de modo tal que proporcione un registro suficiente y adecuado de las bases que fundamentan su informe y evidencia de que su tarea se planificó y ejecutó de conformidad con las normas y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. La cantidad y calidad de los elementos de juicio obtenidos deberán ser suficientes como para permitir que otro contador, a partir de la documentación, pueda comprender el trabajo realizado.

4.2. La documentación contendrá como mínimo:

4.2.1. la descripción de la tarea realizada;

4.2.2. los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se tratara de aquellos que el contador hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros; y

4.2.3. las conclusiones particulares y generales.

4.3. El contador conservará, en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor, la documentación de su trabajo, una copia de los informes emitidos y, en su caso, una copia de los estados contables o de la información objeto

del encargo, firmada por el representante legal del ente al que tales estados contables o información correspondan.

5. El contador realizará su tarea dentro del principio de economía aplicable a todo control. Para que su labor sea económicamente útil, deberá culminarla en un lapso y a un costo razonable. Esas limitaciones de tiempo y de costo serán evaluadas por el contador a fin de determinar si no representan un inconveniente para la realización adecuada del encargo.

6. Cuando planifica y ejecuta un encargo, dependiendo de su naturaleza, el contador considerará la significación y los riesgos valorados de incorrecciones.

7. En la aplicación de los procedimientos seleccionados para los encargos previstos en esta resolución técnica, el contador podrá actuar sobre bases selectivas, determinadas exclusivamente según su criterio o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos, excepto:

7.1. en los encargos para realizar procedimientos acordados, donde la utilización de bases selectivas también debe ser convenida con el comitente; y

7.2. en las certificaciones, en las que el contador debe examinar el total de la población.

8. Como parte de los procedimientos correspondientes a los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, encargos de compilación y encargos para la emisión de informes de cumplimiento, el contador obtendrá manifestaciones escritas, suscriptas por la dirección con el

propósito de confirmar determinadas materias o para reunir elementos de juicio que no es posible obtener mediante la aplicación de los procedimientos usuales.

9. Los procedimientos usuales que se enuncian en los capítulos específicos a cada encargo pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias.

En estos casos, el contador debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que, a pesar de la modificación, remplazo o supresión, pudo reunir elementos de juicio válidos y suficientes.

10. Los procedimientos usuales, en cuanto fueran de aplicación, serán ejecutados asimismo en la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha a que se refieran los estados contables o la información objeto del encargo y hasta la fecha de emisión del informe del contador, cuando correspondiera, para verificar en qué medida pudieron haberlos afectado.

11. Cuando el contador contrate a un experto y utilice su trabajo para obtener elementos de juicio válidos y suficientes, evaluará si el experto tiene la competencia, la capacidad, la objetividad y la independencia necesarias para sus fines, en concordancia con la valoración de los riesgos efectuada.

El contador es responsable de su informe, y la utilización del trabajo de un experto por parte del contador no reduce dicha responsabilidad.

C. NORMAS SOBRE INFORMES

La independencia del Auditor de Estados Contables.



1. Los informes deben cumplir con los requisitos o características de la información. En especial, se deben evitar los vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error.
2. Los informes deben ser escritos.
3. En todos los casos en que el nombre de un contador se encuentre vinculado con la información objeto del encargo, debe quedar en evidencia, en todas sus páginas, la relación que con ellos tiene el citado contador. Para ello, el contador alternativamente realizará una o más de las siguientes acciones: (i) firmar o inicialar todas las hojas de la información objeto del encargo; (ii) identificar la información objeto del encargo de manera electrónica de probada seguridad. En ningún caso, el contador debe incorporar únicamente su firma y sello a la información objeto de su trabajo.
4. Además de lo requerido para cada tipo de encargo y lo necesario en las circunstancias en particular, los informes escritos deben contener:
 - 4.1. Título.
 - 4.2. Destinatario. El informe debe estar dirigido a quien hubiera contratado los servicios del contador o a quien el contratante indicara. En el caso de que el destinatario fuera un ente, el informe se debe dirigir a sus propietarios o a las máximas autoridades.
 - 4.3. Apartado introductorio con la identificación de la información objeto del trabajo profesional y, cuando correspondiera aclararlo, el motivo del encargo.

4.4. Descripción de las responsabilidades que les caben al emisor de la información objeto del trabajo profesional y al contador.

4.5. Descripción de la tarea realizada.

4.6. Opinión que ha podido formarse, conclusión a la que ha llegado, manifestación o aseveración o hallazgos obtenidos por el contador a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información.

4.7. Elementos adicionales necesarios para una mejor comprensión.

4.8. Lugar y fecha de emisión.

4.9. Identificación y firma del contador. La enumeración precedente no implica un ordenamiento preestablecido.

5. El contenido de cada sección del informe debe ser encabezado con un título adecuado.

6. Otra información. En los encargos de aseguramiento, cuando el documento al que se refiere el informe del contador fuese presentado conjuntamente con otros documentos o con otra información, contable o no contable, el contador leerá los otros documentos o la otra información a efectos de considerar si existe una incongruencia significativa entre ellos y la información que ha considerado en el encargo o entre ellos y el conocimiento que ha obtenido en el transcurso de su tarea. En caso afirmativo discutirá la cuestión con la dirección, aplicará otros procedimientos si lo

La independencia del Auditor de Estados Contables.



considera necesario y considerará las implicaciones en el informe que emite por el encargo realizado.

7. Los informes podrán tener cláusulas de restricciones a su distribución, en el caso en que el contador juzgue que usuarios que no estén adecuadamente informados de las circunstancias específicas del encargo pudieran llegar a malinterpretarlo.