
Contrato de Auditoría

Concepto: es el vínculo del cual una de las partes se obliga a examinar los estados contables con el propósito de emitir una opinión técnica, obligándose la otra a pagar una retribución por el trabajo.

Objeto del Contrato: el hecho de cumplir con este aspecto formal es para obtener una mejor interpretación del trabajo que desarrolla y una clara delimitación de su responsabilidad.

Enquadramiento dentro del Derecho Positivo

La relación cliente – auditor es aquella en la cual:

- Una de las partes (Auditor) se obliga a emitir una opinión o abstenerse de opinar sobre los EECC luego de desarrollar su trabajo aplicando distintos procedimientos
- La otra parte (Cliente) se compromete a abonar un precio

Esto configura un contrato:

- Bilateral (intervienen dos partes)
- A título oneroso (fin de lucro)
- Consensual (con consentimiento de las partes)
- Conmutativo (obligatoria para las partes)

El contrato de Auditoría:

NO Constituye

- **Contrato Comercial:** el trabajo profesional NO es de ninguna manera un acto de comercio, es un acto civil
- **Mandato:** el mandato es el poder que le dá una persona a otra para que ésta la represente; es decir actúa en su nombre y por su cuenta. El trabajo profesional NO es un mandato ya que el auditor no representa a su cliente y el trabajo que efectúa lo realiza en su nombre y por su cuenta
- **Locación de Servicios:** tienen el carácter de contrato consensual, es aquel en el que una de las partes se obliga a prestar un servicio de la forma en que hubiese sido acordado por las partes en un tiempo propicio y la otra a pagarle por dicho servicio una suma de dinero. El trabajo de auditoría NO se encuadra dentro de este tipo, ya que no podría estar limitado a un resultado predeterminado, por que el auditor no puede aceptar un modo de hacer su trabajo predeterminado.

SI Constituye

- **Locación de Obras:** es aquel en el cual una de las partes se somete a realizar una obra (material o inmaterial) y la otra a pagar por ella una suma de dinero. Como no existe un final predeterminado es la principal diferencia con la locación de servicios.

Existen tres aspectos a considerar para llegar a la conclusión de que el contrato de auditoría no configura una locación de servicios:

	Locación de Obras	Locación de Servicios
Forma de Pago	Se paga en función del trabajo realizado o cumplido y este precio puede ser ajustado en función de otros factores	Pago preestablecido
Independencia de Criterio	El auditor elige libremente el procedimiento, alcance y oportunidad. Trabaja sin relación de dependencia. Solo debe ajustarse a las N.A.G.A. (RT 7)	El locador presta el servicio sujeto a un resultado
Producto final	Informe del Auditor	Trabajo Prestado

Contexto

El profesional puede desarrollar sus actividades en:

- Una gran empresa, en donde la relación cliente – profesional por lo general es “formal”, entendiéndose por ello, que para la contratación de servicios se intercambian notas o se firman contratos
- Una pequeña o mediana empresa, en estos casos el contador cumple, además de su función de auditor, otras como asesor legal, impositivo, contable, etc.

En la Argentina, para estos casos no existe el aspecto formal de la firma de un contrato o intercambio de notas.

En consecuencia tampoco en nuestra jurisdicción, lo que nos expone a los contadores públicos a una situación laboral endeble y sujeta a la buena fe del cliente

Elementos Específicos del Contrato de Auditoría

Objetivos del Contrato

El contrato puede involucrar distintos objetivos:

- Examen de EECC, con el propósito de emitir una opinión sobre ellos.
- Examen de determinadas áreas operativas (Ejemplo: sector compras y cuentas a pagar)

Entonces una vez definida la tarea a realizar deberá procederse a la firma del contrato o convenio.

Componentes de un Contrato de Auditoría

1) Destinatario: deberá estar dirigido en forma clara y concisa a quien contrato el servicio del auditor, o a quien éstos designen. Ej: Consejo de Vigilancia, socios, directorio, etc.

2) Objetivos del trabajo: deberá definirse con la mayor precisión la tarea a desarrollarse, es decir, el sistema de información a auditar. Por ej. revisión de la suficiencia de las actividades de control interno, de la operatoria de compras o examen de los EECC para emitir un informe sobre ellos

3) Alcance del trabajo: si se trata de:

- Examen de EECC: deberá señalarse que éste será realizado conforme a las N.A. (RT 7) dando una breve explicación de las mismas

- Evaluación del control interno: deberá detallarse la metodología del trabajo a realizar:
- Relevamiento: para conocer las actividades y procesos de los distintos sectores del ente. Puede hacerse a través de encuestas verbales, cuestionarios adaptados a las características funcionales del ente y, si se justifica, distribución de formularios especiales
- Análisis crítico: para apreciar el plan de organización y los métodos y procedimientos relacionados con el resguardo del patrimonio y confiabilidad de las registraciones contables. La tarea incluirá la evaluación de:
 - Los sistemas de autorización y aprobación de operaciones
 - La preparación de las tareas de registración y control de la custodia de activos
 - El control físico sobre los activos

Esta evaluación se efectuará teniendo en cuenta la dimensión de cada uno de los sectores que componen la organización del ente, como así también, la magnitud de sus operaciones y su importancia relativa al conjunto

- Elaboración del programa de pruebas y efectivización para que a través del relevamiento y el análisis crítico se preparará un programa de pruebas para arribar a conclusiones acerca de:
 - La razonabilidad de los resultados obtenidos en el relevamiento
 - El grado de cumplimiento de las disposiciones o procedimientos establecidos
 - La corrección con que las distintas operaciones son asentadas en los registros contables
 - La obtención de elementos de juicio para la revisión de cuentas
 - La posibilidad eventual de la detección de irregularidades
- Confección de Informes: deberá señalarse que cantidad y tipo de informes se elevarán al contratante de los servicios. Previamente a las observaciones en el informe se efectuarán comentarios sobre los resultados de la auditoría a los responsables. Las conclusiones y / o observaciones deberán incluir:
 - Normas para mejorar el control interno
 - Observaciones surgidas del examen referida al cumplimiento de los circuitos administrativos
 - Los comentarios sobre la eficiencia de los sistemas de contabilidad, planes de cuenta, flujos de documentación
 - Sugerencia sobre modificaciones de procedimientos, métodos de trabajo y formularios en uso

4) Análisis de cuentas y otros elementos que se compromete a entregar el cliente al auditor: deberá indicarse que análisis de cuentas y otros elementos el cliente deberá hacer entrega al auditor para facilitarle su trabajo

5) Fecha de entrega de los EECC y otros elementos de examen: todo trabajo del auditor y fundamentalmente un examen de estados contables tienen fechas perentorias de terminación

6) Fácil acceso del auditor a toda la documentación importante: es importante mencionar en el contrato que se le deberá facilitar al auditor el acceso a la documentación correspondiente, pero no solo su acceso, sino también al grupo humano que trabaja bajo sus órdenes (asistentes)

7) Fecha de inicio y fin del trabajo: a fin de delimitar temporalmente las tareas. Si no se cumplen generará problemas:

- Si el auditor no cumple en tiempo su trabajo, entonces el auditado puede iniciar acciones por perjuicios

- Si el auditado no brinda información pactada en tiempo, entonces el auditor deberá avalar esto mediante nota de manera de poder solicitar un mayor tiempo, ya que no contó con la información necesaria y puede implicar mayores honorarios al auditado

8) Equipo técnico: deberá ser mencionado para evitar malos entendidos con el cliente y debe dar a conocer la nómina del personal subalterno del auditor con el que trabajará.

9) Otros aspectos: deberá indicarse que el auditor no desarrolla su tarea con el objetivo de garantizar que descubrirá todo tipo de irregularidades en la administración y registro de operaciones, sino que su trabajo está orientado a emitir una opinión (EECC, área examinada, control interno)

10) Forma de pago:

- En caso de auditoría de EECC deberá incluirse la cláusula de que el cliente conforme por escrito aseveraciones que pudiese hacer en forma verbal. En Argentina no se practica usualmente la confirmación por escrito de las afirmaciones orales recabadas por el auditor, por lo que es necesario incluir ésta cláusula en el contrato
- Debe evitarse el empleo de cláusulas negativas, puede considerarse negligencia.

Honorarios y Forma de Pago

Se fijan en función de los elementos de juicio recogidos y la responsabilidad derivada de los servicios a contratar. Es importante aclarar que el presupuesto se prepara considerando un trabajo de auditoría normal previendo que se contará con la colaboración de la empresa en el suministro de toda la información necesaria. La forma de pago debe ser específicamente aclarada

Organización de la Oficina Profesional

Los auditores deben trabajar organizadamente. La fiscalización de una empresa constituye una tarea con problemas por la diversidad de operaciones y departamentos. Es muy difícil practicar una revisión minuciosa de cuentas, sobre todo cuando se trata de la certificación de balances sin auditoría continua

Conocimiento y Condiciones del Auditor

Perfil del Auditor: el auditor debe reunir ciertos atributos personales y técnicos fundamentales para el apropiado ejercicio de la profesión:

Aspectos técnicos:

1. Conocimiento absoluto de la teoría y práctica contable (P.C.G.A.)
2. Tener conocimiento de disciplinas del área administrativa para afrontar una auditoría operativa
3. Tener conocimiento sobre la economía mundial, nacional y regional para estimar su influencia sobre la empresa y los EECC
4. Conocimiento de las N.A.G.A. para poder realizar su trabajo
5. Poseer título habilitante o autorización por expresa disposición legal

Aspectos Personales

- 1) Dominio del lenguaje para poder confeccionar sus informes o dictámenes en forma correcta, clara y precisa
- 2) Tener capacidad contractiva y analítica para planificar su trabajo y elaborar su informe
- 3) Mantener una posición independiente para ser más objetivo en su apreciación
- 4) Condiciones personales
 - a. Análisis lógico

- b. Creatividad
 - c. Observación
 - d. Cultura General
 - e. Sensatez de juicio
- 5) Condiciones morales
- a. Honradez
 - b. Responsabilidad
- 6) Capacidad técnica
- a. Conocimiento teórico
 - b. Experiencia anterior

Servicios que puede prestar un Auditor

Puede prestar servicios de distinta naturaleza:

1. Revisiones contables: comprende todas las verificaciones del auditor, de acuerdo con sus distintas finalidades: Certificaciones de EECC, auditor de caja, o revisiones contables con motivo de venta de una empresa
2. Asesoramiento impositivo: es un servicio muy solicitado por entidades de todo tipo y estas facilitan al auditor la liquidación de los impuestos y les proporcionan importantes elementos de juicio para ofrecer un eficaz asesoramiento
3. Organización de empresas (administración y contable): de firmas nuevas, así como la reorganización de empresas existentes. También este servicio tiene relación con el de la auditoría, ya que al practicar sus revisiones contables el auditor debe sugerir las modificaciones para el sistema de organización y los procedimientos de trabajo para prevenir la comisión de fraudes y errores y lograr la más alta eficiencia funcional
4. Asesoramiento económico – financiero: a través del análisis de los EECC

Organización de trabajo técnico

El trabajo técnico deberá dividirse para cumplir con los siguientes requisitos:

- 1) Planificación: para satisfacer ordenadamente y sin demoras la necesidad de la organización profesional y la de sus clientes
- 2) Instrucción: es preciso impartir instrucciones metódicas en este orden:
 - Instrucciones de carácter general
 - Titulares del estudio
 - Supervisores
 - Contadores en jefe (seniors)
 - Instrucciones más detalladas
 - Contadores recién recibidos (juniors)
- 3) Programa de trabajo: que contengan los detalles de los trabajos a realizar
- 4) Supervisión de colaboradores: de parte de los seniors a juniors para comprobar si se ha cumplido con los programas de trabajo y las instrucciones impartidas. Los supervisores y los propios titulares deben verificar las tareas desarrolladas por el personal técnico encargado de la ejecución material de la auditoría
- 5) Ejecución: conviene encargar las revisiones contables a equipos de dos personas para mayor seguridad y rendimiento por que si trabaja una persona la tarea se vuelve lenta, monótona y tediosa, con lo cual pelagra la calidad de la revisión

Elementos que debe utilizar el profesional para realizar su trabajo en forma ordenada y eficaz

1. **Manual de instrucción al personal:** este manual se entrega al personal técnico. En el se consignan todas las rutinas del estudio que son de acatamiento obligatorio. Por ejemplo:

- Relación entre el personal (respeto, conducta, colaboración)
- Relación cliente – empleados del auditor (trato correcto, amable, sin ser familiar)
- Cuidado de los materiales de trabajo (utilización y conservación adecuadas)
- Conservación de papeles y documentos del cliente (deben ser conservados adecuadamente, devueltos cuando no se utilicen y no se deben retirar de su oficina sin autorización)
- Registro del tiempo empleado por el personal en su tarea para controlar en su eficacia y costos administrativos
- Movimientos del personal (avisos a comunicar cuando finalizan los trabajos, períodos de vacaciones, etc.)
- Gastos de viaje y movilidad que se le reconocen al personal
- Normas varias (por ej. de utilización de horas libres en el estudio, uso de teléfonos y prohibición de divulgar datos o información sobre los trabajos realizados)

2. Elementos de trabajo:

- Programa de trabajo
- Carpetas de archivos para cada uno de los clientes
- Fichas para cada cliente (para individualización de datos, el trabajo a realizar, honorarios)
- Hojas de trabajo: son papeles que utilizan los auditores para tomar apuntes o notas sobre la verificación. Se archivan en la carpeta del cliente
- Planillas para controlar las horas de trabajo del personal y el tiempo invertido en cada asunto (ello permite verificar la dedicación de los auditores y sus ayudantes y calcular los costos de cada trabajo)
- Planillas para el cálculo de los costos que demanda la atención de cada cliente (por lo general solo se computan los costos directos que originan los sueldos y honorarios abonados al personal para simplificar los trabajos administrativos del estudio.

3. **Equipos de oficina:** como por ej. :

- Máquinas de escribir
- Máquinas de calcular
- Escritorios
- Archivos
- Bibliografía
- PC.

Organización Contable del Estudio

1. Libros necesarios: Diario General, Caja, Inventarios y Balances, Mayor General, Auxiliares
2. Plan de cuentas: similar al de otra contabilidad

Honorarios a Cobrar: representa los créditos a favor del estudio por servicios prestados

Se debita: cuando nace el derecho

Se acredita: cuando se cobran

Honorarios a Cobrar
Honorarios Devengados

Caja
Honorarios a Cobrar

Para la contabilización de los honorarios percibidos por adelantado, la cuenta que se utilizará será "**Honorarios percibidos no devengados**"

Caja	}	Cuando se cobra por adelantado Pasivo diferido
Honorarios Percibidos No Devengados		
Honorarios Percibidos. No Devengados	}	Cuando se devenga
Honorarios Devengados		

En la cuenta "Honorarios Devengados" deben abrirse las subcuentas necesarias para conocer el producido de los distintos servicios. Por ej. auditorias, organización de empresas, asesoramiento impositivo, etc.

Caja
Honorarios Devengados por Asesoramiento Impositivo

Los honorarios de los profesionales independientes por su participación en los trabajos del estudio

Honorarios a favor de tercero
Caja / Banco / Honorarios a Pagar

3. Contabilidad: debe proporcionar los resultados generales de la explotación, sin discriminaciones funcionales detalladas por servicios prestados para no entorpecer las registraciones.
4. Comprobantes contables:
 - Facturas por servicios prestados, Recibos y Comprobantes de pago.

Incumplimiento de Contrato

C.C. 1197: "las convenciones hechas en los contratos forman para las partes un regla a la que deben someterse como la ley misma". El contrato obliga no solo a lo que está formalmente expresado en él sino a todas las consecuencias que puedan considerarse que hubiesen sido virtualmente contenidas en ellas

C.C. 1211: "en los contratos bilaterales una de las partes no podrá demandar su incumplimiento sin probar haberlo ella cumplido u ofrecerse a cumplirlo"

Negligencia: el desempeño profesional negligente es aquel ejecutado de una manera contraria a las pautas de eficiencia establecidas por la disciplina a la que se refiere sin causa que justifique apartarse de ella. Son actitudes negligentes:

- Omitir lo necesario
- Con excesiva rapidez
- Actuar con descuido
- Falta de aplicación
- Sin prontitud
- Sin precisión
- Sin esmero
- Falta de previsión
- Vacilaciones en las decisiones tomadas