



Trabajo Monográfico presentado ante la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República para la obtención del título de Contador Público Plan 1990

# **PARTICULARIDADES DE LA AUDITORIA DE TRANSACCIONES CON EMPRESAS VINCULADAS, PARTES RELACIONADAS Y SIMILARES**

**Juan Manuel Pastor  
Leonardo Ilha  
Rodrigo Mandía  
Tutor: Jorge Gutfraind**

Montevideo, Febrero 2011



## ABSTRACT

El presente trabajo tiene como objetivo el estudio de las particularidades de la auditoría de transacciones con empresas vinculadas, partes relacionadas y similares.

En primer lugar, se identificarán los principales conceptos sobre partes relacionadas, tanto a nivel nacional e internacional. Las fuentes consultadas fueron principalmente las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFS) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Se pondrá especial atención sobre las particularidades de este tipo de transacciones y las implicancias que éstas tienen sobre el trabajo del auditor y el proceso de planificación de la auditoría. Una vez definido el concepto de partes relacionadas, se expone y analizan las características de las transacciones entre las mismas y sus aspectos relevantes.

Seguidamente se expondrá el marco regulatorio a nivel local e internacional, así como un breve resumen de las normas de auditoría y contabilidad de referencia para la auditoría de empresas vinculadas, partes relacionadas y similares. Se pondrá especial énfasis en la contabilización de las transacciones y en la información a revelar sobre las mismas. Se presentará el tratamiento fiscal de los precios de transferencia, la normativa vigente, aspectos importantes a considerar por el auditor y la elaboración de informes sobre la determinación de estos precios.

Se proporcionará orientación sobre los procedimientos que deben considerarse al realizar una auditoría de estados financieros con partes relacionadas. En particular sobre la determinación de la existencia, identificación y examen de las transacciones entre las mismas.

Como forma de complementar el análisis y de vincularlo al contexto actual y mundial, se expone una breve reseña de los fraudes de mayor trascendencia en el ámbito internacional que involucran partes relacionadas. Cuál es la responsabilidad del auditor y de la administración de la empresa y la normativa que se aprobó para contrarrestar estas situaciones.

A modo de profundizar la investigación, se realizaron entrevistas personales a integrantes de firmas de auditoría, así como también a empresas particulares, de forma de considerar los dos enfoques en el análisis. Por último, se presentarán las conclusiones del trabajo y aportes a la práctica profesional.

## **AGRADECIMIENTOS**

Queremos agradecer a todos aquellos que han colaborado para la realización de nuestro trabajo. Especialmente a nuestras familias y amigos por su paciencia y apoyo a lo largo de nuestras carreras.

También al Cr. Jorge Gutfraind por su colaboración y asesoramiento a lo largo de la elaboración de este trabajo, así como a todos los entrevistados por su disposición al momento de concretar entrevistas.

## INDICE

<b>1</b>	<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>8</b>
<b>2</b>	<b>DEFINICIÓN Y CONSIDERACIONES PRELIMINARES SOBRE PARTES RELACIONADAS</b> .....	<b>9</b>
2.1	Introducción .....	9
2.2	Definición De Partes Relacionadas .....	10
2.3	Consideraciones Preliminares Sobre Partes Relacionadas .....	14
2.3.1	Análisis Funcional .....	14
2.3.2	Consideraciones Contables.....	15
2.3.3	Consideraciones Fiscales .....	15
2.3.3.1	Transacciones Separadas Y Combinadas .....	15
2.3.3.2	Cancelación De Transacciones (Set Off).....	16
2.3.3.3	Leyes De Jurisdiccion Extranjera .....	16
2.3.3.4	Pérdidas .....	16
2.3.3.5	Acuerdos Para Compartir Costos Y Aportacion De Costo.....	17
2.3.3.6	Empresas En Paraísos Fiscales Que Son Partes Relacionadas .....	18
2.3.4	Examen De Las Transacciones Entre Partes Relacionadas Por Auditores Internos o Externos.....	18
2.3.5	Relación Con Fraudes.....	19
2.4	Precios De Tranferencia.....	19
2.4.1	Introducción.....	19
2.4.2	Estructura De Un Estudio De Precios De Tranferencia.....	20
2.4.3	Análisis Funcional Y Económico .....	20

<b>3</b>	<b>NORMATIVA REFERENTE A EMPRESAS VINCULADAS, PARTES RELACIONADAS Y SIMILARES.....</b>	<b>21</b>
<b>3.1</b>	<b>Introducción .....</b>	<b>21</b>
<b>3.2</b>	<b>Normativa En Materia De Auditoría.....</b>	<b>21</b>
3.2.1	Normas Internacionales De Auditoría Y Serivcios Relacionados De Ifac .....	21
3.2.2	Normativa Local – Pronunciamiento Del Colegio De Contadores, Economistas Y Administradores Del Uruguay.....	22
<b>3.3</b>	<b>Organismos Internacionales Emisores De Normas Contables .....</b>	<b>24</b>
<b>3.4</b>	<b>Organismos Reguladores Locales .....</b>	<b>25</b>
3.4.1.1	Auditoría Interna De La Nación .....	25
3.4.2	Dirección General Impositiva.....	25
3.4.3	Banco Central Del Uruguay.....	26
<b>3.5</b>	<b>Normas Internacionales De Contabilidad De Referencia .....</b>	<b>26</b>
3.5.1	Definición Sobre Partes Relacionadas.....	26
3.5.2	Partes Relacionadas Reguladas Por Las Nics .....	27
3.5.2.1	Inversiones En Empresas Asociadas .....	27
3.5.2.2	Negocios Conjuntos.....	28
3.5.2.3	Combinaciones De Negocios.....	28
3.5.2.3.1	Clasificación De Las Combinaciones De Negocios: .....	29
<b>3.6</b>	<b>Contabilización De Transacciones Entre Partes Relacionadas .....</b>	<b>30</b>
3.6.1	Contabilización De Las Inversiones En Empresas Asociadas.....	30
3.6.1.1	De La Participación .....	30
3.6.2	Contabilización De Combinaciones De Negocios.....	31
3.6.2.1	Identificación De La Empresa Adquiriente .....	31
3.6.2.2	Medición Del Costo En La Combinacion De Negocios .....	32
3.6.2.3	Distribución Del Costo De Una Combinación De Negocios Entre Activos Adquiridos, Los Pasivos Y Contingencias .....	33
3.6.3	Contabilización De Participaciones En Negocios Conjuntos .....	34
<b>3.7</b>	<b>Información A Releva r Sobre Partes Relacionadas.....</b>	<b>34</b>

3.7.1	Información General A Revelar.....	35
3.7.2	Casos Particulares De Partes Relacionadas.....	36
3.7.2.1	Inversiones En Empresas Asociadas.....	36
3.7.2.2	Combinaciones De Negocios.....	36
3.7.2.3	Participaciones En Negocios Conjuntos.....	37
<b>3.8</b>	<b>Estados Contables Consolidados.....</b>	<b>37</b>
3.8.1	Alcance De Los Estados Financieros Consolidados.....	38
3.8.2	Operación De Consolidación.....	38
<b>3.9</b>	<b>Normativa Local Sobre Partes Relacionadas.....</b>	<b>40</b>
3.9.1	Definición De Conjuntos Economicos Del Banco Central Del Uruguay.....	40
3.9.2	Tope De Riesgo.....	41
<b>3.10</b>	<b>Precios De Transferencia.....</b>	<b>42</b>
3.10.1	Definición.....	42
3.10.2	Normativa Vigente.....	43
3.10.3	Sujetos Comprendidos En La Norma De Precios De Transferencia.....	44
3.10.4	Precio O Contraprestación En Operaciones Comparables.....	45
3.10.5	Auditoría De Precios De Transferencia.....	45
<b>4</b>	<b>PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA E INDICADORES DE PARTES RELACIONADAS.....</b>	<b>47</b>
<b>4.1</b>	<b>Introducción.....</b>	<b>47</b>
<b>4.2</b>	<b>Planificación Y Supervisión.....</b>	<b>47</b>
4.2.1	Alcance Del Trabajo De Auditoría.....	47
4.2.2	Conocimiento Del Negocio.....	48
4.2.3	Evaluación Del Riesgo.....	49
4.2.4	Otros Aspectos A Considerar.....	49
4.2.5	Supervisión.....	50
<b>4.3</b>	<b>Auditoría De Partes Relacionadas.....</b>	<b>50</b>
4.3.1	Revelación De Partes Relacionadas.....	50

4.3.2	Determinación De La Existencia De Partes Relacionadas .....	51
4.3.3	Identificar Las Transacciones Ente Partes Relacionadas.....	52
4.3.4	Examen De Transacciones Con Partes Relacionadas .....	54
4.3.5	Auditoría De Revelación De Información .....	55
4.3.6	Carta De Gerencia .....	56
<b>4.4</b>	<b>Posibles Indicadores De Partes Relacionadas.....</b>	<b>56</b>
<b>5</b>	<b>FRAUDE Y AUDITORÍA .....</b>	<b>60</b>
<b>5.1</b>	<b>Introducción .....</b>	<b>60</b>
<b>5.2</b>	<b>Fraude Y Error .....</b>	<b>61</b>
5.2.1	Definición De Fraude Y Error .....	61
5.2.2	Implicancias En La Auditoría De Partes Relacionadas .....	62
5.2.3	Tipos De Fraude .....	63
<b>5.3</b>	<b>Casos De Estudio.....</b>	<b>63</b>
5.3.1	Parmalat.....	63
5.3.1.1	Introducción.....	63
5.3.1.2	Causas E Ingeniería Del Fraude .....	64
5.3.2	Grupo Playa Del Sol.....	65
5.3.2.1	Introducción.....	65
5.3.2.2	Causas E Ingeniería Del Fraude .....	65
5.3.3	Enron .....	66
5.3.3.1	Introducción.....	66
5.3.3.2	Causas E Ingeniería Del Fraude .....	66
5.3.4	Merck.....	67
5.3.4.1	Introducción.....	67
5.3.4.2	Causas E Ingeniería Del Fraude .....	68
<b>5.4</b>	<b>Responsabilidad En La Auditoría.....</b>	<b>68</b>
5.4.1	Responsabilidad Del Auditor En La Auditoría De Estados Contables.....	69
5.4.2	Responsabilidad De La Administración .....	70

5.4.3	Limitaciones Inherentes A Una Auditoría.....	70
<b>5.5</b>	<b>Ética Profesional.....</b>	<b>71</b>
5.5.1	Introducción.....	71
5.5.2	Definición.....	71
5.5.3	Ética Y El Contador Público En Uruguay.....	72
5.5.4	Etica Y El Contador Público A Nivel Internacional.....	74
<b>6</b>	<b>TRABAJO DE CAMPO.....</b>	<b>76</b>
6.1	Introducción.....	76
6.2	Entrevista Realizadas A Empresas De Auditoría.....	77
6.3	Entrevista Realizadas A Empresas Con Partes Relacionadas.....	83
<b>7</b>	<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>85</b>
<b>8</b>	<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>88</b>
<b>9</b>	<b>ANEXOS.....</b>	<b>91</b>
9.1	Anexo – Cartas De Circularización Partes Relacionadas.....	91
9.2	Anexo – Carta De Gerencia.....	94
9.3	Anexo – Checklist Sobre Procedimientos A Realizar Sobre Partes Relacionadas.....	97



## 1 INTRODUCCIÓN

El contexto económico mundial, donde la creciente globalización determina una nueva realidad económica, está marcado por la necesidad de transparencia informativa. En esta nueva realidad de las empresas, donde cada vez son más globalizadas, la mala práctica de algunos profesionales y ejecutivos ha llevado a la imperiosa necesidad de armonizar la información y las prácticas contables en busca de obtener registros de calidad, transparentes, comparables y fiables. Considerando el papel preponderante que han adquirido tanto las partes relacionadas así como también las transacciones entre las mismas, se buscará analizar en el presente trabajo las particularidades de la auditoría de partes relacionadas. Nuestro país no ha sido ajeno a los grandes escándalos de fraude financiero-contable que han ocurrido en los últimos años, por tal motivo como país miembro de los organismos internacionales emisores de normas contables y de auditoría, Uruguay ha tratado de alinear su normativa nacional a la emitida por estos organismos internacional.

En el presente trabajo se orientará al auditor respecto de los procedimientos y técnicas de auditoría aplicables al examen de las relaciones y operaciones con partes relacionadas. Además incluye procedimientos y técnicas, cuya aplicación se recomienda para evaluar si la evidencia que obtiene el auditor es suficiente y competente para respaldar su opinión cuando se lleva a cabo una auditoría de estados financieros, de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptadas. Se incluye además la normativa tanto internacional como nacional que hace referencia a partes relacionadas, la cual debe ser tomada en cuenta por el auditor a la hora de realizar la auditoría.

Se comienza definiendo conceptos claves del trabajo, tendientes a brindar una mayor comprensión al lector tanto sobre partes relacionadas como de las transacciones entre las mismas. Se establecerán sus principales características y se expondrán además los aspectos más importantes de las normas que rigen actualmente a nivel nacional e internacional sobre las mismas, así como de sus organismos emisores.

Analizaremos las particularidades de la auditoría de partes relacionadas haciendo especial hincapié tanto en la determinación de la existencia como en la identificación y examen de transacciones entre las mismas. Se expondrá una breve reseña de los fraudes más importantes vinculados con partes relacionadas, de la responsabilidad del auditor y de la administración de la empresa en los mismos. Se complementará el análisis mediante la realización del trabajo de campo, el cuestionario utilizado en las entrevistas y un resumen de las respuestas recibidas.

Por último, se incluirán de modo de anexo ejemplos de cartas de confirmación de partes de relacionadas, de saldos entre las mismas y carta de gerencia. Así como también a modo de ejemplo se incluye un checklist a utilizar en la realización de una auditoría.

## **2 DEFINICIÓN Y CONSIDERACIONES PRELIMINARES SOBRE PARTES RELACIONADAS**

### **2.1 INTRODUCCIÓN**

Las partes relacionadas son una característica habitual del comercio y de los negocios. Muchas empresas llevan a cabo su actividad a través de dependientes, negocios conjuntos y asociadas. Por lo tanto, la capacidad de la entidad para influir en las políticas financieras y de explotación de los mismos es muy significativa y debe ser tomada en cuenta por parte del auditor cuando realiza una auditoría de los estados contables.

El vínculo entre partes relacionadas puede tener efectos sobre la posición financiera y los resultados de una entidad. Asimismo estas pueden realizar transacciones, que si no existiera vínculo, no se llevarían a cabo. Cabe destacar, que las transacciones entre las mismas pueden no realizarse en las mismas condiciones e importes que entre aquellas donde no existe vínculo alguno.

El siguiente capítulo tiene como objetivo primordial, definir el concepto de partes relacionadas así como las funciones y los riesgos asumidos en las operaciones entre las mismas. Se desarrollaran los aspectos relevantes a considerar en dichas operaciones, así como también una breve reseña sobre empresas en paraísos fiscales que son partes relacionadas. Un tema relevantes para los auditores, dada la creciente importancia que actualmente tienen en nuestro país actualmente.

Consideramos importante realizar un aporte sobre precios de transferencia debido a la importancia de los mismos a nivel internacional. El mismo brindará un soporte adicional tanto a efectos de observar el estándar de las transacciones entre partes independientes en condiciones comparables, así como de servir de apoyo estadístico para el logro de acuerdos con las autoridades fiscales respecto de los precios de transferencia, derivados de las transacciones realizadas entre partes relacionadas.

Cabe destacar que en el presente capítulo se incluyen algunos criterios que considera la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y el Internal Revenue Service (en adelante IRS) para regular las operaciones entre partes relacionadas.

## 2.2 DEFINICIÓN DE PARTES RELACIONADAS

Las partes relacionadas estarán presentes como aquellos vínculos, relaciones o condiciones, que se pueden ver de forma directa o indirectamente, y en mayor o menor grado, en la operativa de las empresas, actuando en la toma de decisiones, en la administración o en la definición de intereses y objetivos.

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas<sup>1</sup>.

Son ejemplos de partes relacionadas las siguientes:

- Una empresa y sus filiales o subsidiarias; asociadas, gerentes accionistas, propietarios principales y miembros familiares inmediatos de accionistas y ejecutivos
- Una empresa que tiene uno o varios accionistas o propietarios principales comunes.
- Empresas que registran su inversión por el método de participación patrimonial, sabiendo que dicho método se refiere a que en su aplicación el valor en libros de la inversión es aumentado o disminuido con la participación en las utilidades o pérdidas netas de la compañía.
- Empresas con ejecutivos o gerencias comunes; aquí tenemos por ejemplo presidente u otros miembros de la Junta Directiva. Este constituye un punto preponderante; puesto que, es importante saber que algunas veces dos o más entidades existen bajo control común, pero no realizan transacciones entre ellas mismas, pero sin embargo la sola presencia de gerencia en las partes implicadas da lugar a que pueda influir en los resultados de sus operaciones o en posiciones financieras significativamente diferentes de aquellas que se hubiesen obtenido, si las entidades fueran autónomas. Por ejemplo, dos o más entidades con la misma línea de negocios pueden ser controladas comúnmente por alguien con poder para incrementar o reducir el volumen de los negocios de cada uno de ellos. Consecuentemente, debe ser revelada la naturaleza del control común.

---

<sup>1</sup> Ley de impuesto sobre la renta de México, Artículo 215, párrafo 5.

Según *la NIC 24*, una parte se considera relacionada con la entidad si dicha parte<sup>2</sup>:

- directa, o indirectamente a través de uno o más intermediarios:
  - ♦ controla a, es controlada por, o está bajo control común con, la entidad (esto incluye controladoras, subsidiarias y otras subsidiarias de la misma controladora);
  - ♦ tiene una participación en la entidad que le otorga influencia significativa sobre la misma; o
  - ♦ tiene control conjunto sobre la entidad;
- es una asociada (según se define en la NIC 28 *Inversiones en Entidades Asociadas*) de la entidad;
- es un negocio conjunto, donde la entidad es uno de los participantes (según se define en la NIC 31 *Intereses en Negocios Conjuntos*);
- es personal clave de la gerencia de la entidad o de su controladora;
- es un familiar cercano del personal clave de la gerencia de la entidad o de su controladora o de intermediarios
- ejerce control, control conjunto o influencia significativa, o bien cuenta, directa o indirectamente, con un importante poder de voto
- es un plan de beneficios post-empleo para los trabajadores, ya sean de la propia entidad o de alguna otra que sea parte relacionada de ésta.

Cuando se hace referencia a *Familiares cercanos a una persona* son aquellos miembros de la familia que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus relaciones con la entidad. Entre ellos se pueden incluir:

- el cónyuge o persona con análoga relación de afectividad y los hijos;
- los hijos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y
- las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.

Asimismo *la NIC 24* define a las *Transacción entre partes relacionadas* como toda transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre partes relacionadas, con independencia de que se cargue o no un precio.

---

<sup>2</sup> Nic 24 – Información a revelar sobre partes relacionadas, párrafo 9, 2004.

La NIC precedente menciona los casos en que no se consideran necesariamente partes relacionadas<sup>3</sup>:

- Dos entidades que tienen en común un miembro del consejo de administración u otra persona clave de la dirección, sólo por el hecho de tenerlos, salvo los casos contemplados en anteriormente en la definición de parte relacionadas.
- Dos partícipes en un negocio conjunto, por el mero hecho de compartir el control sobre el negocio conjunto.
- Las siguientes entidades:
  - ♦ Proveedores de financiación
  - ♦ Sindicatos
  - ♦ Entidades de servicios públicos
  - ♦ Organismos y agencias públicas

Simplemente en virtud de sus relaciones normales con la entidad (aunque puedan condicionar la libertad de acción de la entidad o participar en su proceso de toma de decisiones)

- Cualquier cliente, proveedor, franquiciador, distribuidor o agente en exclusiva con los que la entidad realice un volumen significativo de transacciones, simplemente en virtud de la dependencia económica resultante de las mismas.

Cabe destacar, que el conocimiento por parte del auditor de la existencia de transacciones entre partes relacionadas es muy importante desde el punto de vista fiscal, y a partir de la reforma tributaria se comenzó a reglamentar los llamados Precios de Transferencia. En la Ley 18.083 de reforma tributaria se incluyeron en el Título 4 capítulo VII los artículos del 38 al 46 referidos a dicho tema. Posteriormente en el correr del año 2009 se paso a reglamentar con los decretos 56/009, 392/009 y las resoluciones 2084/009 ,2098/009.

Según *la resolución N° 2.084/009*, se configura la vinculación entre dos partes cuando se realicen operaciones entre si y se verifique alguna de las siguientes situaciones<sup>4</sup>:

- Una entidad posea una participación igual o mayor al 10% (diez por ciento) del capital de otra.
- Una entidad ejerza sus influencias funcionales sobre otra entidad.

Dos o más entidades tengan indistintamente:

- Una entidad en común que posea una participación igual o mayor al 10% (diez por ciento) en sus capitales.

---

<sup>3</sup> Nic 24 – Información a revelar sobre partes relacionadas, párrafo 11, 2004.

<sup>4</sup> Resolución de DGI Numero 2084 /009 del 1 de Diciembre de 2009, párrafo 1.

- Una entidad en común que posea una participación igual o mayor al 10% (diez por ciento) en el capital de una o más entidades, e influencias funcionales en una o más de las otras entidades.
- Una entidad en común que posea influencias funcionales sobre ellas simultáneamente.
- Una entidad posea los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en el órgano social competente de otra.
- Dos o más entidades tengan una entidad en común que posea los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en el órgano social competente de ellas.
- Una entidad goce de exclusividad como agente, distribuidor, concesionario o proveedor, de bienes, servicios o derechos, por parte de otra.
- Una entidad participe en la fijación de políticas empresariales, de aprovisionamiento de materias primas, de producción y/o de comercialización de otra.
- Dos o más entidades tengan una entidad en común que participe en la fijación de políticas empresariales, de aprovisionamiento de materias primas, de producción y/o de comercialización de ellas.
- Una entidad se haga cargo de pérdidas o gastos de otra.

Según las *US GAAP*<sup>5</sup>, se considera parte relacionada a aquella parte que controla o puede influir significativamente en la dirección o en las políticas operativas de la sociedad. Estas partes podrían ser sociedades asociadas, sociedades del grupo, accionistas significativos, directores, administradores y familiares cercanos de los mismos.

Asimismo, establece que no se desglosan las transacciones con partes vinculadas si los estados financieros individuales de la sociedad filial o dominante se presentan conjuntamente con los estados financieros consolidados.

A continuación, expondremos definiciones que consideramos relevantes para el mayor entendimiento de los conceptos precedentes sobre partes relacionadas<sup>6</sup>:

*Control:* Se ejerce el control cuando se posee, directa o indirectamente a través de entes controlados, los votos necesarios para formar la voluntad social en las reuniones sociales o asambleas ordinarias o cuando se haya obtenido -por disposición legal o estatutaria, o por un acuerdo escrito- un interés sustancial en el poder de voto y en el poder para influir en las políticas operativas y financieras del ente.

---

<sup>5</sup> Topic 850 – Related Party Disclosures.

<sup>6</sup> Resolución técnica número 21 – Federación Argentina de consejos profesionales de ciencias económicas – Valor patrimonial proporcional – consolidación de estados contables – Segunda Parte.

*Control conjunto:* Existe cuando la totalidad de los socios o los que posean la mayoría de votos, en virtud de acuerdos escritos, han resuelto compartir el poder de definir y dirigir las políticas operativas y financieras de una sociedad. Se entiende que un socio ejerce el control conjunto en un ente, con otro u otros, cuando las decisiones mencionadas requieran su expreso acuerdo.

*Influencia significativa:* Es el poder de intervenir en las decisiones de políticas operativas y financieras de un ente, sin llegar a controlarlas. La influencia significativa puede obtenerse mediante una participación en el capital del ente, por disposición legal o estatutaria, o por un acuerdo.

## **2.3 CONSIDERACIONES PRELIMINARES SOBRE PARTES RELACIONADAS**

### **2.3.1 ANÁLISIS FUNCIONAL**

Para realizar un correcto análisis, es necesario caracterizar a cada una de las partes involucradas en la transacción, para ello el procedimiento a seguir sería el siguiente:

*Obtener información de trasfondo.* La información de trasfondo se refiere a aspectos tales como:

- Datos financieros sobre la compañía y las subsidiarias.
- Comentarios sobre el desarrollo de la compañía.
- Comentarios sobre la competencia.
- Comentarios sobre la situación económica del mercado.
- Comentarios sobre los factores económicos que impulsan el mercado.

*Desarrollar una guía de entrevista.* En esta guía se deben incluir aspectos que van desde la fabricación del producto o servicios (proceso productivo como lo son diseño de maquinaria, planeación de itinerarios, control de calidad, etc.) hasta actividades generales y administrativas.

*Realizar entrevistas.* En los lugares que participan en la transacción.

*Recolectar datos de apoyo.* Como pueden ser, características de la industria y el mercado, considerando:

- Desarrollo histórico
- Competidores, tendencias, factores regulatorios, etc.
- Condiciones económicas

*Recopilar documentación.* Como resultado del análisis efectuado, tendremos la definición del rol o caracterización de cada parte relacionada, lo que con seguridad facilitará el análisis comparativo. Sobre este punto, debe tenerse siempre presente que al encontrarnos alguna reasignación de funciones y riesgos dentro del análisis, es indicativo de que pueda existir alguna asignación de ingresos entre partes relacionadas.

### **2.3.2 CONSIDERACIONES CONTABLES**

Determinadas transacciones generarían interrogantes con respecto a su esencia y forma legal, las cuales podrían dar lugar a partes relacionadas. Como ejemplos podríamos considerar:

- Préstamos sin intereses o a tasas de interés significativamente altas o bajas con respecto al mercado.
- Venta de propiedades a precios que difieren considerablemente de su valor actual.
- Intercambio de propiedades similares en una transacción no monetaria.
- Préstamos sin establecer condiciones de vencimientos.

En el capítulo particularidades de la auditoría de partes relacionadas se podrán encontrar más ejemplos de transacciones que podrían dar lugar a partes relacionadas.

### **2.3.3 CONSIDERACIONES FISCALES**

#### **2.3.3.1 TRANSACCIONES SEPARADAS Y COMBINADAS**

Las transacciones entre partes relacionadas pueden involucrar la combinación de varias transacciones o simplemente la realización de una sola operación. Como ejemplo de transacciones combinadas podemos mencionar contratos de abastecimiento a largo plazo y derechos de propiedad intangible.

Las disposiciones fiscales vigentes no contemplan ningún tipo de regulación para estos efectos, situación de vital importancia, ya que de ello depende el que se realice un adecuado análisis de las operaciones entre partes relacionadas.

En el caso de la OCDE, esta posibilidad está permitida cuando el vínculo es tan estrecho que imposibilita la consideración por separado. Por lo que se refiere a la normativa en Uruguay, se permite la combinación de transacciones si de esta forma se obtiene el resultado más confiable de que los precios son los que hubieran pactado partes independientes en condiciones comparables. Esto ocurre en el caso de transacciones sobre bienes tangibles o servicios.



### **2.3.3.2 CANCELACIÓN DE TRANSACCIONES (SET OFF)**

Al igual que para el caso de transacciones separadas y combinadas, en las disposiciones fiscales, no existen lineamientos que señalen los aspectos a considerar en una cancelación de una transacción celebrada entre partes relacionadas.

La OCDE, establece que son permitidas las cancelaciones entre transacciones si el mismo tipo de arreglo pudiese ocurrir entre partes independientes. Para estos efectos, los precios tienen que ser similares a los que se pactarían entre partes independientes en circunstancias comparables.

El IRS<sup>7</sup>, señala que las autoridades fiscales tienen que considerar el efecto de cancelación que puede ocurrir entre los ajustes que éstas ordenen en las transacciones que no cumplan con el principio de comparabilidad entre partes independientes.

### **2.3.3.3 LEYES DE JURISDICCION EXTRANJERA**

La OCDE, para estos efectos, insta a las autoridades fiscales a respetar las Leyes de países que causen desvíos del estándar de comparabilidad de precios con o entre partes independientes, pero cuestiona si partes independientes participarían en transacciones con restricciones similares.

El IRS, considera las restricciones legales de otros países, solamente si las restricciones afectan a otras partes independientes en circunstancias comparables durante un período de tiempo comparable.

### **2.3.3.4 PÉRDIDAS**

Es un tema especial lo que sucede cuando en una operación entre partes relacionadas se sufren pérdidas.

En nuestra legislación fiscal, únicamente está previsto el que las autoridades fiscales puedan modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva del precio.

No obstante lo anterior, y dado lo genérica de esta disposición, se deberían considerar para su enriquecimiento y correcta aplicación, aspectos y condiciones similares a los de a OCDE y el IRS.

En efecto, la OCDE acepta por ejemplo, que las estrategias de penetración de mercado pueden provocar pérdidas por un período de tiempo razonable y limitado, sin embargo

---

<sup>7</sup>Internal Revenue Service – [www.irs.gov](http://www.irs.gov)

también reconoce que las operaciones entre partes relacionadas en las que se sufren pérdidas, deben de examinarse con cuidado.

El IRS por su parte, establece que el reconocimiento diferido de ingresos por una parte relacionada no excluye a una transacción de un posible ajuste. También acepta las estrategias de penetración de mercados, si el contribuyente demuestra que son comparables con el comportamiento que le ocurre a una parte independiente por un período de tiempo comparable.

### **2.3.3.5 ACUERDOS PARA COMPARTIR COSTOS Y APORTACIÓN DE COSTO**

Las disposiciones fiscales vigentes, no discuten o mencionan puntos relativos a los acuerdos para compartir costos entre partes relacionadas, esto tal vez se deba a que existen disposiciones que prevén la no deducibilidad de los gastos en el exterior o con partes vinculadas establecidas en paraísos fiscales

La OCDE, señala que:

- Los pagos por aportación de costos se basan en los beneficios que se anticipan recibir. Las partes involucradas deben tener intereses económicos en los resultados.
- Eventos económicos imprevistos no son razones que permitan ajustes por las autoridades fiscales al acuerdo para compartir costos.
- El acuerdo para compartir costos debe quedar escrito antes del inicio del proyecto de investigación y debe estipular la asignación de los costos, el uso de los principios de contabilidad generalmente aceptados y los medios para unirse o separarse del grupo.

El IRS, establece que:

- Los pagos se efectúan con base a la proporción entre el costo y el beneficio anticipado por la parte que paga.
- Los pagos se pueden ajustar si la proporción entre costos reales y beneficios se desvía significativamente de lo que se había anticipado originalmente.
- El acuerdo se debe hacer por escrito antes del inicio de las tareas de investigación y debe indicar el propósito de la investigación, la asignación de los costos y beneficios, los derechos de titularidad, el uso de los principios de contabilidad generalmente aceptados y los medios de unirse o separarse del grupo.
- Tiene que cumplir con los requisitos de documentación.

### **2.3.3.6 EMPRESAS EN PARAÍOS FISCALES QUE SON PARTES RELACIONADAS**

La política fiscal de un país depende de las circunstancias económicas y la capacidad productiva y financiera que en éste existan. Así tenemos que algunos países buscan alentar la inversión por medio de esquemas de tributación que consideran un bajo o nulo pago de impuestos.

A estos países comúnmente se les conoce como paraísos fiscales o jurisdicciones de baja imposición fiscal.

En efecto, en muchos casos las empresas buscan disminuir la carga fiscal que existe en su país de residencia, para lo cual establecen empresas en los citados paraísos fiscales teniendo por objeto operar y concentrar el cúmulo de recursos, ganancias y utilidades con la finalidad de que no sean gravadas en su país de origen.

Las autoridades fiscales de los países donde sí existe gravamen, partiendo de este hecho establecen disposiciones y lineamientos de carácter fiscal cuyo objetivo primordial es el de evitar una merma en la recaudación de impuestos.

Algunas de estas disposiciones están íntimamente relacionadas con el concepto de partes relacionadas. Efectivamente, es común ver que las empresas residentes en paraísos fiscales coloquen sus productos o presten sus servicios a empresas de un mismo grupo de interés económico, residentes en países donde existe imposición fiscal.

Al realizar estas operaciones en jurisdicciones de baja imposición fiscal y entre empresas del mismo grupo, existen ciertas particularidades o concesiones que no se podrían mantener con empresas localizadas en otra clase de jurisdicciones que son independientes. Por tal motivo se hace necesario regularlas.

Uruguay no es la excepción y por ello las disposiciones fiscales aun cuando ya regulaban estas operaciones, recientemente sufrieron cambios relevantes que buscan reglamentar esta práctica y que observan en términos generales los lineamientos que en materia internacional se han emitido.

### **2.3.4 EXAMEN DE LAS TRANSACCIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS POR AUDITORES INTERNOS O EXTERNOS**

Posteriormente de haber identificado las transacciones con partes relacionadas, el auditor debe satisfacerse en la obtención de evidencia suficiente y competente a través de los procedimientos que sean necesarios para determinar el efecto de dichas transacciones sobre los Estados Financieros entre los cuales pueden acotarse los siguientes:

- Comprender el propósito de la transacción efectuada.
- Examinar contratos, facturas y otros documentos pertinentes.
- Determinar si la transacción ha sido aprobada por la Dirección o funcionarios pertinentes.
- Auditar los saldos entre las empresas vinculadas, examinando con los contadores públicos de cada una de las partes, las transacciones entre partes relacionadas, con un adecuado intercambio de información relevante.
- Obtener seguridad sobre las garantías colaterales otorgadas; para cerciorarnos de la capacidad financiera de las partes relacionadas a través de Estados Financieros auditados o no, declaraciones de impuestos, reportes emitidos por organismos reguladores, o entidades financieras, entre otros.

Cabe mencionar, que mas adelante en nuestro trabajo se profundizara en los procedimientos de auditoría tanto sobre la existencia de partes relacionadas así como también sobre la identificación y examen de transacciones entre partes relacionadas.

### **2.3.5 RELACIÓN CON FRAUDES**

Para realizar un análisis sobre la existencia de fraudes, debemos poseer conocimiento de lo que es la esencia de las transacciones y poseer los soportes que sustenten las mismas; puesto que, pueden existir transacciones ficticias en las que se cancelan bienes y/o servicios sin que realmente hayan sido prestados. Como pudiese ser que se valoren los bienes o servicios por encima del valor con respecto a un tercero y por ende se traduciría en un aumento de la utilidad para una empresa y para la otra en una pérdida.

## **2.4 PRECIOS DE TRANFERENCIA**

### **2.4.1 INTRODUCCIÓN**

Los efectos de la globalización a nivel mundial han originado que las empresas de grupos multinacionales incrementen sus transacciones, lo cual afecta directamente la base tributaria de los países involucrados. Cuando las bases tributarias se distorsionan por los efectos que origina una manipulación indebida en la determinación del valor de las transacciones entre empresas relacionadas, se originan los problemas de precios de transferencia.

Las administraciones fiscales a nivel mundial, han estado alerta a los cambios en la forma en cómo se pactan transacciones entre empresas relacionadas, no sólo en lo que se refiere a su estructura de grupo, sino también por lo que hace a los cambios recientes en materia de asignación de funciones, riesgos y activos entre dichas empresas. Los cambios anteriores en muchas ocasiones inciden directamente en la determinación de las cargas tributarias a nivel de grupo multinacional.

Tomando en cuenta la importancia tanto en monto como en número de las transacciones entre empresas relacionadas, así como su alta complejidad, el control sobre estas transacciones se ha convertido en una prioridad para las administraciones fiscales a nivel mundial. La necesidad de controlar las transacciones entre empresas relacionadas también ha afectado a Uruguay.

Por lo anterior, durante la década de los 90's se creó una red amplia de tratados para evitar la doble imposición, formalizados tomando en cuenta el modelo convenio de la OCDE.

#### **2.4.2 ESTRUCTURA DE UN ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANFERENCIA**

El fisco podrá cuestionar los criterios utilizados y las empresas deberán aportar evidencia suficiente sobre la determinación de los precios utilizados en las operaciones entre partes relacionadas.

Para ello deberán elaborar un informe, como documentación interna, con la siguiente estructura:

- Resumen ejecutivo
- Análisis funcional de la empresa
- Análisis económico
- Anexos

#### **2.4.3 ANÁLISIS FUNCIONAL Y ECONOMICO**

Al igual que en la determinación de partes relacionadas, se deberá hacer el análisis funcional sobre la determinación de los precios de transferencia.

Este análisis incluye entrevistas a gerentes y personal de la empresa con la finalidad de recabar información que permita analizar las operaciones de la empresa.

El análisis económico de estas operaciones comprende:

- Elegir método a utilizar para comparar los precios utilizados con los precios de mercado ó de referencia para operaciones de igual naturaleza en condiciones normales de mercado.
- Buscar comparables internos y externos, ya sea en bases de datos internacionales, informes públicos, transparentes, etc.
- Filtrar el resultado de la búsqueda.
- Analizar si el resultado está dentro del rango ó si tengo que hacer ajustes.
- Llegar a un precio “justo” que implicará un ajuste fiscal ó no.

### **3 NORMATIVA REFERENTE A EMPRESAS VINCULADAS, PARTES RELACIONADAS Y SIMILARES**

#### **3.1 INTRODUCCIÓN**

En el presente capítulo, el alcance propuesto, comprende la presentación del marco regulatorio a nivel local e internacional, así como un breve resumen de las normas de auditoría y contabilidad de referencia para la auditoría de empresas vinculadas, partes relacionadas y similares.

#### **3.2 NORMATIVA EN MATERIA DE AUDITORÍA**

A continuación exponemos la principal normativa relativa a auditoría:

##### **3.2.1 NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA Y SERVICIOS RELACIONADOS DE IFAC**

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), denominadas en sus inicios Guías Internacionales de Auditoría (GIA) son emitidas por el IFAC para su aplicación en la auditoría de información financiera histórica. Junto a las mismas también se emiten los Estándares Internacionales para trabajos de aseguramiento (ISAE), Control de Calidad (ISQC), y servicios relacionados (ISRS), los cuales tienen menor jerarquía y “se emiten para proporcionar guías de interpretación y ayuda práctica a los contadores profesionales para implementar las NIA y promover la buena práctica”<sup>8</sup>.

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) fue creada en 1977. A través de consejos independientes desarrolla normas internacionales sobre ética, auditoría, aseguramiento y formación; y las normas internacionales de contabilidad del sector público. Actualmente el IFAC a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (IAASB), emite las NIAS que buscan jerarquizar la profesión con normas uniformes y de aplicación mundial. Si bien estas normas no prevalecen sobre las regulaciones de cada país, los países miembros deben redoblar sus esfuerzos para lograr una sintonía con las mismas.

---

<sup>8</sup> IFAC, Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos técnicos, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006, p.22

La estructura de las NIAS se ha sistematizado de la siguiente manera de acuerdo al asunto de que tratan:

- Asuntos introductorios (100- 199)
- Principios generales y responsabilidades (200- 299)
- Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados (300- 499)
- Evidencia de auditoría (500- 599)
- Uso del trabajo de otros (600- 699)
- Conclusiones y dictamen de auditoría (700- 799)
- Áreas especializadas (800- 899)
- Servicios Relacionados (SRs.) (900- 999)
- Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría (1000- 1100)

En Estados Unidos las normas de auditoría “Statement on Audit Standard (SAS)” son emitidas por el Consejo de Normas de Auditoría (ASB), el cual es una división del American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

### **3.2.2 NORMATIVA LOCAL – PRONUNCIAMIENTO DEL COLEGIO DE CONTADORES, ECONOMISTAS Y ADMINISTRADORES DEL URUGUAY**

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA) son las disposiciones habitualmente adoptadas por órganos representativos de la profesión contable, que conforman el marco normativo al que debe ajustar su actuación todo profesional que lleve a cabo una auditoría de estados financieros. Cada país tiene sus propias NAGA.

En nuestro país, las NAGA son establecidas por el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay (CCEAU) a través de sus pronunciamientos técnicos. Estos pronunciamientos son normas profesionales, y no son obligatorias excepto que la ley así lo establezca. Los pronunciamientos N° 1, 2, 3, 8, 9, 13 y 18 del CCEAU han sido los que han contemplado la normativa en materia de auditoría.

El pronunciamiento N° 1 (Alcance y contenido del dictamen profesional) establecía el contenido mínimo que debían tener los balances y estados periódicos de resultados. El pronunciamiento N° 2 (Normas y procedimientos de auditoría) establecía las NAGA a ser aplicadas en Uruguay, recogiendo las que surgieron de la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad (CIC). El pronunciamiento N° 3 (Alcance y Contenido del Dictamen Profesional) establecía que “mientras no se establezca un texto uniforme de dictamen profesional, se entiende que el Contador que emita una opinión sobre estados contables ha cumplido con las normas de auditoría indicadas en el pronunciamiento N° 2, cualquiera sea la redacción de su dictamen”<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, Pronunciamientos, Numero 3, Párrafo 2.

Los pronunciamientos N° 1, 2 y 3 fueron derogados por el pronunciamiento N° 9, de marzo de 1990.

El pronunciamiento N° 8 (Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en el Uruguay), de marzo de 1990, establece las normas que deben cumplir los profesionales egresados de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración con capacidad y competencia para la realización de trabajos de auditoría de alcance completo, en relación a sus aspectos personales, la realización de su trabajo y la emisión de su dictamen.

El pronunciamiento N° 9 (Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en el Uruguay), de marzo de 1990 declara de aplicación obligatoria en el Uruguay las Guías Internacionales de Auditoría N° 1 al 16.

El pronunciamiento N° 13 (Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en el Uruguay), de julio del 2000, define cuáles son las NAGA en Uruguay. Establece que son todas las NIAS, excepto las referidas a Revisión Limitada, Informe de Compilación y Procedimientos de Auditoría Previamente Acordados, ya que estos temas están regulados respectivamente por los pronunciamientos N° 5, 7 y 17. Asimismo declara de aplicación obligatoria en Uruguay de las Normas Internacionales de Auditoría-Servicios Relacionados y las Declaraciones Internacionales para la Práctica de Auditoría (en adelante DIPA) que se enuncian en ese pronunciamiento. En cuanto a estas últimas, se consideran obligatorias las DIPA N° 1.000 a 1.009. En todos los casos se entiende que el pronunciamiento se refiere a las normas vigentes a la fecha de entrada en vigencia del mismo.

El pronunciamiento N°18 (Normas de Auditoría, Declaraciones y Trabajos para atestiguar y Servicios relacionados), de diciembre del 2009, entre sus puntos más importantes deroga los pronunciamientos 7, 8, 9, 13 y 17.

Asimismo establece adoptar las siguientes normas:

- Normas Internacionales de auditoría (NIAS).
- Normas Internacionales sobre trabajos para atestiguar o asegurar distintos de auditorías (NICS).
- Normas Internacionales sobre Compromisos de Revisión (NICR).
- Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados (NISR).
- Normas Internacionales sobre Control de Calidad (NICC1 o ISQC1).

Cabe destacar que el siguiente pronunciamiento entró en vigencia en setiembre del 2010.



### 3.3 ORGANISMOS INTERNACIONALES EMISORES DE NORMAS CONTABLES

#### IASB

Las normas internacionales de información financiera (NIIFS) así como las normas internacionales de contabilidad (NICS) son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que es el emisor de normas del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). El IASB es seleccionado, supervisado y financiado por la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). Incluso la traducción al español del material procedente del IASB es aprobada por un Comité de Revisión nombrado por la IASCF.

Las NICS y NIIFS de referencia en materia de auditoría de partes relacionadas son las siguientes:

- **NIC 24: Información a revelar sobre Partes Relacionadas** (reordenada en 1994 y revisada en 2003 y vigente para los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de Enero de 2005).
- **NIC 27: Estados Financieros Consolidados y Separados** (emitida en 1989, revisada en 2000 y vigente para los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de Enero de 2005).
- **NIC 28: Contabilización de las Inversiones en Empresas Asociadas** (emitida en 1989, revisada en 2000 y vigente para los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de Enero de 2005).
- **NIC 31: Participaciones en Negocios Conjuntos** (emitida en 1990, revisada en 2000 y vigente para los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de Enero de 2005).
- **NIIF 3 Combinaciones de Negocios** (deroga NIC 22).

#### US GAAP

Las US GAAP también forman parte del marco normativo de referencia para el auditor para el entendimiento y manejo de transacciones entre empresas vinculadas. Dichos principios son utilizados principalmente por empresas norteamericanas y elaborados por el FASB, AICPA y el SEC. Son una combinación de estándares autorizados por organismos reguladoras y formas autorizadas de llevar la contabilidad.

Las US GAAP de referencia sobre partes relacionadas son las siguientes:

- TOPIC 323-30: Investments in Partnerships and Joint Ventures
- TOPIC 805: Business Combinations
- TOPIC 808: Collaborative Arrangements
- TOPIC 810: Consolidation
- TOPIC 850: Related Party Disclosures

### **3.4 ORGANISMOS REGULADORES LOCALES**

#### **3.4.1.1 AUDITORÍA INTERNA DE LA NACION**

La A.I.N es un organismo que depende del Ministerio de Economía y Finanzas cuya misión es generar un entorno económico transparente y confiable<sup>10</sup>, a su vez dentro de sus cometidos se destaca presidir (de acuerdo a las resoluciones del Poder Ejecutivo N° 89/991 y 90/991) la Comisión de Normas Contables Adecuadas, cuya finalidad es el estudio de la incorporación de NIIFS y NICS a la normativa de nuestro país. Dentro de este marco la A.I.N a través del Decreto 266/07 de julio del 2007 estableció las Normas Contables Adecuadas en el Uruguay, y en particular la NIIF 3, las NICS 24, 27, 28, 31 y la SIC 12, que hacen referencia a partes relacionadas.

Cabe destacar, que la Ley 17.243 publicada en el Diario Oficial del 6 de julio de 2000 (Ley de Urgencia I) incorporó a la Ley de Sociedades Comerciales 16.060 (LSC) el artículo 97bis, haciendo obligatorio el registro de los estados contables de las sociedades comerciales ante este órgano estatal de control.

#### **3.4.2 DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA**

La Dirección General Impositiva (D.G.I) es una unidad dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas. En ella recae la administración de los impuestos internos y la recaudación de ellos mediante la emisión de normas tributarias que aseguren dichos objetivos<sup>11</sup>. Por lo tanto, a los efectos de regular las transacciones entre partes relacionadas y sus aspectos tributarios, emitió en el marco de la reforma tributaria el Capítulo VII (Precios de Transferencia) de la ley N° 18.083 y sus posteriores decretos reglamentarios: 56/009, 392/009, 2084/009 y 2098/009.

---

<sup>10</sup> [www.ain.gub.uy](http://www.ain.gub.uy) –Misión ,Visión , párrafo 1

<sup>11</sup> [www.dgi.gub.uy](http://www.dgi.gub.uy)

### 3.4.3 BANCO CENTRAL DEL URUGUAY

Creado por el artículo 196 de la constitución de 1967, constituye un ente autónomo y entre uno de sus cometidos se destaca “regular normativamente y supervisar la ejecución de aquellas reglas por parte de entidades públicas y privadas que integran el sistema financiero”<sup>12</sup>. Por lo tanto en lo que respecta a partes relacionadas, el BCU mantiene un listado de los denominados conjuntos económicos, que son modificados de acuerdo a información enviada por las instituciones financieras, las cuales mensualmente deben informar las altas, bajas y modificaciones de los mismos.

Cabe destacar, que cada conjunto económico debe estar perfectamente identificado a los efectos de ser considerado como una unidad y no en forma individual. De esta forma se determinará el tope de crédito del grupo.

A su vez para las personas físicas o jurídicas que formen parte de un conjunto económico, su deuda o garantía otorgada deberá ser individualizada en la central de riesgos sin importar que el saldo de la misma no supere el importe mínimo para informar establecido por el BCU (0.02% de la responsabilidad patrimonial básica para bancos).

## 3.5 NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DE REFERENCIA

A continuación se presenta una breve reseña de las normas que el auditor deberá considerar y aplicar en la auditoría de partes relacionadas, las diferentes tipos que estas pueden presentar así como también sobre su exposición y contabilización.

### 3.5.1 DEFINICIÓN SOBRE PARTES RELACIONADAS

La NIC 24 fue realizada con el objeto de incluir en la información financiera de una entidad la existencia de transacciones con partes relacionadas que influyan en los resultados de dicha entidad así como también en la posición financiera de la misma.

La misma define como parte relacionada las siguientes situaciones<sup>13</sup>:

- Controla, es controlada o está bajo control común, de la entidad.
- Tiene una participación en la entidad que le otorga una influencia significativa.
- Tiene control conjunto sobre la entidad (Definición NIC 31<sup>14</sup> : es el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica que se da

---

<sup>12</sup> www.bcu.gub.uy – carta orgánica

<sup>13</sup> Nic 24 Información a relevar sobre partes relacionadas – Párrafo N°9 ,2004.

únicamente cuando las decisiones estratégicas, tanto financieras como operativas, de las actividades requieren el consentimiento unánime de las partes que están compartiendo el control).

- Es una entidad asociada.
- Es un negocio conjunto.
- Es personal clave de la gerencia de la entidad o de su controladora.
- Es un familiar cercano (persona que puede influir en las relaciones con la entidad, por ejemplo: cónyuge o persona con relación análoga, hijos o persona con relación similar, hijos del cónyuge, personas a cargo o similares) de una persona que se encuentre en los supuestos anteriores.
- Es una entidad en la cual el personal clave de la entidad (también aplica para su controladora) o un familiar cercano, ejercen influencia significativa en las decisiones o un importante poder de voto.

La aplicación de la referida NIC corresponde a la identificación de relaciones entre partes relacionadas así como también las transacciones realizadas entre las mismas, a su vez se encarga de determinar si corresponde revelar las condiciones existentes en la realización de transacciones.

### **3.5.2 PARTES RELACIONADAS REGULADAS POR LA NICS**

El auditor deberá poseer conocimientos de la normativa que regula partes relacionadas a la hora de realizar una auditoría, de forma de emitir un juicio de valor sobre las mismas en los estados financieros. Por tal motivo se exponen los puntos más importantes sobre partes relacionadas reguladas por las normas internacionales de contabilidad. Se hará referencia a la NIC 28 Inversiones en asociadas, NIC 31 Negocios conjuntos y NIIF 3 Combinación de negocios.

#### **3.5.2.1 INVERSIONES EN EMPRESAS ASOCIADAS**

Se establece por parte de la NIC 28 que una empresa asociada es una empresa sobre la cual se ejerce influencia significativa<sup>15</sup> (se presume que existe, si se posee directa o indirectamente a través de una subsidiaria el 20% o más de los derechos de voto de la empresa participada). Cabe destacar, que la empresa asociada donde el inversor posee influencia significativa no es una subsidiaria ni constituye una participación en un negocio conjunto. La asociada puede adoptar diversas modalidades, entre las que se

---

<sup>14</sup> Nic 31 Participaciones en negocios conjuntos – Párrafo N°3, 2004.

<sup>15</sup> Nic 28 Inversiones en asociadas – Párrafo N°6, 2004.

incluyen las entidades sin forma jurídica definida, tales como las fórmulas asociativas con fines empresariales.

### 3.5.2.2 NEGOCIOS CONJUNTOS

Según la NIC 31, un negocio conjunto “es un acuerdo contractual en virtud del cual dos o más participantes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto”<sup>16</sup>.

El acuerdo contractual distingue a este tipo de negocios de las inversiones en empresas asociadas, donde el inversor tiene influencia significativa. Dicho acuerdo puede tomar varias formas, como puede ser un contrato, actas de reuniones entre las partes, o incluso la inclusión del acuerdo en el estatuto o reglamento del negocio conjunto. Independientemente de su forma el mismo se realiza por escrito y detalla situaciones como la actividad a realizar, duración, obligaciones de información financiera, nombramiento del consejo de administración, aportaciones de capital realizadas, reparto de ingresos, gastos y resultados.

El referido acuerdo establece un control conjunto lo cual asegura que ninguna de las partes estará en posición de controlar el negocio en forma unilateral.

Un ejemplo de un negocio conjunto, es la fabricación de un producto que implique varias etapas de fabricación como es el caso de un avión o un barco, donde cada empresa participa en alguna fase del proceso productivo, soporta sus propios costos, para luego obtener una parte del ingreso total de la venta según lo establecido contractualmente.

### 3.5.2.3 COMBINACIONES DE NEGOCIOS

Estamos ante una combinación de negocios según la NIIF 3, cuando se unifican entidades o negocios separados y el producto final es una entidad que obtiene el control de las demás. Se necesita por lo menos dos entidades jurídicamente independientes o negocios.

Se consideran combinaciones de negocios<sup>17</sup>:

- La adquisición de los activos, pasivos y derechos sobre las actividades de una empresa.
- La adquisición de parte de los activos, pasivos y derechos sobre las actividades de una empresa que en conjunto satisfacen la definición de negocio.

---

<sup>16</sup>Nic 31 Participaciones en negocios conjuntos – Párrafo N°3 ,2004.

<sup>17</sup>Niif 3 Combinaciones de Negocios– Párrafo N°4 ,2003.

- El establecimiento de una nueva empresa en la que concurren los activos, pasivos y actividades de los negocios combinados.

No son considerados como combinaciones de negocios<sup>18</sup>:

- La formación de un “Negocio Conjunto”, a partir de dos empresas o negocios existentes.
- Aquellas en que, mediante un contrato, se combinan únicamente para constituir una entidad que presenta información contable, sin obtener ninguna participación en la propiedad del otro sujeto.

### **3.5.2.3.1 CLASIFICACIÓN DE LAS COMBINACIONES DE NEGOCIOS:**

Las combinaciones de negocios se clasifican de acuerdo a como se realiza la transacción:

#### **1. Incorporación a los estados financieros de la empresa compradora de :**

- Patrimonio Neto
- Activos Netos
- Parte de Activos Neto.

#### **2. Contrapartida entregada por la adquirente:**

- Emisión de instrumentos de capital
- Transferencia de efectivo
- Combinación de las anteriores.

#### **3. Del resultado del proceso:**

- Una nueva entidad que controle las entidades combinadas o los activos netos cedidos.
- La reestructuración de una o más de las entidades que se combinan.
- Una relación de dominio o dependencia, en la que el adquirente es la dominante y la adquirida es una dependiente de aquella. En estas circunstancias tendrá lugar una combinación de negocios a los efectos de la presentación, por parte de la dominante, de los estados financieros consolidados.

---

<sup>18</sup>Niif 3 Combinaciones de Negocios – Párrafo N°5 ,2003.

#### **4. Según el proceso:**

- Combinaciones de negocios en una sola transacción.
- Combinaciones de negocios por etapas.

### **3.6 CONTABILIZACIÓN DE TRANSACCIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS**

El examen sobre las transacciones es una de las etapas más relevantes en la auditoría de partes relacionadas. Para la realización de la misma, el auditor deberá poseer conocimiento a cerca de la correcta contabilización de las transacciones.

A continuación se exponen los distintos métodos de contabilización regulados por las normas internacionales de contabilidad:

#### **3.6.1 CONTABILIZACIÓN DE LAS INVERSIONES EN EMPRESAS ASOCIADAS**

Según la NIC 28 existe el siguiente método de registración:

##### **3.6.1.1 DE LA PARTICIPACIÓN**

Este método es el que toma como valido a los efectos de registrar inversiones en asociadas, en las cuales se tenga influencia significativa y en el momento que la misma cese se registrará la inversión de acuerdo con la Nic 39.

Se registra inicialmente el costo de lo invertido<sup>19</sup>.

Se incrementa o disminuye lo registrado en función de la participación en las pérdidas o ganancias obtenidas por la empresa asociada. Las distribuciones de ganancias retenidas reducen el importe en libros de la inversión.

Existen también algunos ajustes que deben realizarse al importe registrado como por ejemplo las revaluaciones de bienes de uso, que alteran el patrimonio de la empresa asociada.

---

<sup>19</sup>Nic 28 Inversiones en asociadas – Párrafo N°11 ,2004

Casos especiales:

Perdidas por deterioro: Si existiera algún indicador que estableciera que la inversión en una asociada puede haberse deteriorado, la empresa deberá reflejar esto y deberá estimar:

- Su parte en el valor presente de los flujos de caja futuros que va a generar la asociada.
- El valor presente de los flujos de efectivo futuros que se espera recibir de la asociada (por dividendos o desappropriación final).

Si el resultado da pérdida, se deberá distribuir primero a cualquier plusvalía que pueda existir.

Contingencias:

El inversionista debe revelar la parte de los pasivos contingentes y compromisos que tiene la empresa asociada y que el inversionista estaría obligado a tener que responder en caso de su concreción. A su vez debe revelar aquellos pasivos contingentes existentes, ya que el inversionista tiene responsabilidad solidaria por las deudas de la empresa asociada.

### **3.6.2 CONTABILIZACIÓN DE COMBINACIONES DE NEGOCIOS**

La NIIF 3 establece que todas las combinaciones de negocios deben ser registradas de acuerdo al método de la adquisición. Lo cual implica que la transacción sea registrada desde el punto de vista de la empresa adquirente.

Para llevar a cabo la registración se debe<sup>20</sup>:

- Identificar a la empresa adquirente
- Medir el costo de la combinación de negocios.
- Distribuir en el momento de la adquisición los costos de la combinación de negocios entre los activos y pasivos adquiridos.

#### **3.6.2.1 IDENTIFICACIÓN DE LA EMPRESA ADQUIRIENTE**

En toda combinación de negocios se debe identificar a la empresa adquirente; la NIIF 3 establece como “empresa adquirente a la que obtiene el control de las demás empresas

---

<sup>20</sup>Niif 3 Combinaciones de Negocios – Párrafo N°16 ,2003



o negocios conjuntos”<sup>21</sup>. En los casos que sea complejo la determinación de cuál es la empresa adquiriente se deben seguir los siguientes lineamientos para poder despejar la incógnita:

- La entidad de mayor valor razonable es la adquiriente
- La entidad que entregue el efectivo en la transacción es la adquiriente
- La entidad cuya dirección es capaz de seleccionar a la dirección de la otra entidad es la adquiriente.

### 3.6.2.2 MEDICIÓN DEL COSTO EN LA COMBINACION DE NEGOCIOS

El costo de la combinación de negocios corresponde a la suma de los “valores razonables a la fecha de intercambio de los activos, pasivos incurridos, los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquiriente para el control de la empresa adquirida y cualquier costo atribuible a esta transacción”<sup>22</sup>.

La fecha en la cual la entidad adquiriente controla a la(s) empresa(s) adquiridas es denominada como la fecha de adquisición, por lo que existen dos opciones:

- Coincidencia entre la fecha de adquisición y la fecha de intercambio
- La combinación de negocios requiere más de una fecha de intercambio por lo que el costo de la combinación será la suma de los costos de las transacciones individualizadas.

A los efectos de la determinación del valor razonable se tomará como valor razonable de un instrumento de patrimonio cotizado, el precio publicado a la fecha de intercambio. Si no existiese esta cotización el valor razonable podría estimarse como el VPP del valor razonable de la entidad adquirida.

En el costo de la combinación de negocios se incluirá<sup>23</sup>:

- Pasivos incurridos
- Cualquier costo atribuible a la combinación como por ejemplo honorarios de abogados, tasadores, contadores, consultores a los efectos de la realización de la combinación.

---

<sup>21</sup>Niif 3 Combinaciones de Negocios – Párrafo N°17 ,2003

<sup>22</sup>Niif 3 Combinaciones de Negocios – Párrafo N°24 ,2003

<sup>23</sup>Niif 3 Combinaciones de Negocios – Párrafo N°28 y 29 ,2003

No se incluirán como costos de la combinación de negocios:

- Perdidas futuras o costos que se espera incurrir
- Gastos de administración general ni otros costos directamente atribuibles, todos estos serán reconocidos como gastos del período.
- Costos de emisión de pasivos financieros llevados a cabo para efectuar la combinación de negocios.
- Costos de emisión de instrumentos de patrimonio emitidos para llevar a cabo la combinación de negocios.

### **3.6.2.3 DISTRIBUCIÓN DEL COSTO DE UNA COMBINACIÓN DE NEGOCIOS ENTRE ACTIVOS ADQUIRIDOS, LOS PASIVOS Y CONTINGENCIAS**

En la fecha de adquisición la empresa adquiriente distribuirá el costo de la combinación de negocios, por lo que deberá reconocer por sus valores razonables los activos, pasivos y contingencias adquiridas. Para reconocer a éstos en sus estados contables, los mismos deberán cumplir lo siguientes criterios<sup>24</sup>:

- Activos: Se reconocerán sólo si es probable la entrada de futuros beneficios económicos, y sea fiable la medición del valor razonable a la fecha de adquisición.
- Pasivos: Sólo si es probable la salida de recursos para liquidar la obligación, y sea fiable la medición del valor razonable a la fecha de adquisición.
- Intangibles o pasivos contingentes: solo si puede ser medido de forma fiable el valor razonable de los mismos.

A partir de la fecha de adquisición, se reconocerán los resultados generados por la adquirida durante el período (anterior a la adquisición).

La entidad adquiriente reconocerá una plusvalía (y la registrará como un activo), en el caso de que el costo de la combinación de negocios supere la participación de la adquiriente sobre los activos, pasivos y contingencias netos. La plusvalía adquirida representa un pago anticipado de beneficios futuros que la empresa adquiriente obtendrá en el futuro.

Dicha plusvalía no se amortizara, sino que anualmente se deberá analizar el deterioro de la misma. Los ajustes a la misma serán registrados como reevaluaciones.

---

<sup>24</sup>Niif 3 Combinaciones de Negocios – Párrafo N° 37 y 38 ,2003

### **3.6.3 CONTABILIZACIÓN DE PARTICIPACIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS**

Se reconocerá la participación en los estados contables, según la NIC 31, del participante mediante el método de la consolidación proporcional (proporcional significa que el balance del participante incluirá su parte de los activos controlados conjuntamente, así como su parte de los pasivos de los que es conjuntamente responsable. La cuenta de resultados del participante incluirá su parte de los ingresos y gastos de la entidad controlada de forma conjunta<sup>25</sup>) que puede ser presentado de 2 formas:

Se podrá consolidar las partidas línea a línea con su estados contables individuales

Podrá incluir las partidas conjuntas separadas de las no conjuntas.

Como alternativa se podrá reconocer la participación mediante el método de la participación descrito en la NIC 28.

### **3.7 INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS**

Los resultados de una entidad pueden quedar afectados por la existencia de partes relacionadas, incluso si no han tenido lugar transacciones entre las mismas. La simple existencia de la relación puede ser suficiente para influir en las transacciones de la entidad con otras partes no relacionadas. Alternativamente, las transacciones entre partes relacionadas pueden no realizarse en las mismas condiciones que entre partes sin relación alguna. Por estas razones, el conocimiento de las transacciones entre partes vinculadas, saldos pendientes y relaciones entre las mismas, podrían afectar a la evaluación de las operaciones de una entidad por parte de los usuarios de los estados financieros, incluyendo la evaluación de los riesgos y oportunidades a los que se enfrenta la entidad. A su vez, a los efectos del dictamen de auditoría, el auditor debe tener la evidencia suficiente de que todas las partes relacionadas han sido reveladas y de una correcta forma, por lo cual se exponen a continuación la información que deberá ser especificada con respecto a partes relacionadas.

---

<sup>25</sup>Nic 31 Participación en negocios conjuntos – Párrafo N° 33, 2004

### 3.7.1 INFORMACIÓN GENERAL A REVELAR

En caso de no realizarse transacciones entre partes relacionadas se debería revelar la siguiente información según la NIC 24<sup>26</sup>:

Se debe revelar la existencia de relación entre dependiente y dominante independientemente de la realización de transacciones entre ellas. Asimismo divulgar el nombre de su dominante inmediata y en caso de existir una dominante superior a todo el grupo también deberá revelarse dicho nombre.

Si ninguna de las anteriores (dominante más próxima y superior a la más próxima) elabora estados financieros, la entidad deberá revelar el nombre de la entidad dominante superior más próxima que sí lo haga.

Una entidad deberá informar sobre las remuneraciones recibidas por el personal clave de la dirección en total y para cada categoría de las subsiguientes:

- Retribuciones.
- Prestaciones post- empleo.
- Otras prestaciones a largo plazo.
- Indemnizaciones por cese de contrato.
- Pagos en acciones.

En caso de realizarse transacciones entre partes relacionadas se debería revelar la siguiente información según NIC 24<sup>27</sup>:

- Se deberá informar el vínculo con la parte relacionada, la naturaleza de la transacción, el importe o de los saldos pendientes de las mismas, sus plazos y condiciones, así como también detalles de cualquier garantía otorgada o recibida. Asimismo se deberá realizar un detalle de las deudas que podrían no ser cobradas así como también la parte enviada a resultados (pérdida) por incobrabilidad.
- Compras o ventas de bienes de cambio (terminados o no).
- Compras o ventas de inmuebles y otros activos.
- Prestación o recepción de servicios.
- Alquileres.
- Realización de proyectos de investigación y desarrollo.
- Otorgamiento de garantías y avales.
- Cancelación de pasivos en nombre de la entidad o por la entidad en nombre de otro tercero vinculado.

---

<sup>26</sup>Nic 24 Información a revelar sobre partes relacionadas – Párrafos N° 12, 15 y 16 ,2004

<sup>27</sup>Nic 24 Información a revelar sobre partes relacionadas – Párrafo N° 17 ,2004

### **3.7.2 CASOS PARTICULARES DE PARTES RELACIONADAS**

#### **3.7.2.1 INVERSIONES EN EMPRESAS ASOCIADAS**

Se debe revelar, según la NIC 28<sup>28</sup>, para cada inversión en empresas asociadas, el valor razonable de cada una, la información financiera de cada una (incluyendo importes de activos, pasivos, ingresos, egresos y resultado del ejercicio), razones por las que se presume que existe o no influencia significativa, fecha de presentación de estados contables de las mismas y las restricciones que existan sobre las mismas.

A su vez se debe exponer el método de registración utilizado para el registro de dichas inversiones. Si se utilizo el método de la participación, las inversiones en empresas asociadas se deben clasificar como activo fijo y presentarse como una partida aparte en el balance de situación. Asimismo se debe presentar como una partida separada en el estado de resultados la proporción que corresponde al inversionista de las pérdidas y ganancias de dichas inversiones. Lo mismo sucede en los resultados de ejercicios anteriores.

#### **3.7.2.2 COMBINACIONES DE NEGOCIOS**

Según la NIIF 3<sup>29</sup> se deberá revelar información acerca de las combinaciones de negocio efectuadas durante el período y/o las efectuadas después del ejercicio contable que se informa. Siempre y cuando se efectúen antes de que los estados financieros que reflejan dicho ejercicio hayan sido autorizados para su emisión.

La entidad adquiriente para cada combinación de negocios realizada deberá revelar los nombres y descripciones de las entidades o negocios combinados, la fecha de adquisición, el porcentaje de instrumentos de patrimonio con derecho a voto adquiridos, el costo de la combinación (se incluirán los costos directamente atribuibles a la misma).

A su vez en caso de que se hayan emitido instrumentos de patrimonio como parte del costo de adquisición se deberá revelar la cantidad de dichos instrumentos y el valor razonable de los mismos a la fecha de adquisición.

Se deberá mencionar en las notas a los estados financieros aquellas operaciones que la entidad haya decidido vender o disponer como consecuencia de la combinación de negocios.

---

<sup>28</sup>Nic 28 Inversiones en asociadas – Párrafos N° 37, 38 y 39, 2004

<sup>29</sup>Niif 3 Combinaciones de Negocios – Párrafos N° 66 y 67, 2004

Consecuentemente, será obligatoria la revelación de los importes reconocidos a la fecha de adquisición, ya sea para activos, pasivos, contingencias, plusvalía e importe del resultado del período aportado por la empresa adquirida.

### **3.7.2.3 PARTICIPACIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS**

Según la NIC 31<sup>30</sup> cada participante en negocios conjuntos deberá revelar por separado de sus pasivos contingentes cualquier otro pasivo que haya incurrido en relación a la participación en negocios conjuntos y su parte proporcional en este.

Asimismo, deberá revelar por separado tanto los compromisos de inversión de capital en relación a su participación en el negocio conjunto, así como también su participación en la propiedad en las entidades controladas conjuntamente. Deberán ser revelados los importes totales de activos y pasivos corrientes, activos y pasivos a largo plazo e ingresos y gastos relacionados con su participación en negocios conjuntos.

El participante revelará el método utilizado para reconocer contablemente su participación en las entidades controladas conjuntamente.

## **3.8 ESTADOS CONTABLES CONSOLIDADOS**

Los estados contables consolidados son regulados por la NIC 27 “Estados contables separados y consolidados” La misma fue emitida con el objeto de determinar la preparación y presentación de los estados contables consolidados (son los estados financieros de un grupo de empresas, presentados como si se tratara de una sola entidad contable) de varias empresas cuya característica común es estar bajo el dominio de una empresa controladora. Además se ocupa del desarrollo de la registración en la contabilidad de la entidad controladora de inversiones en entidades subsidiarias (una entidad controlada por otra).

Toda controladora que no sea subsidiaria total o casi total por otra controladora deberá presentar estados contables consolidados, debido a que a los inversionistas, proveedores, accionistas y empleados de la entidad controlante (por nombrar algunos usuarios de información financiera) les interesa la situación del grupo en su conjunto sin importar los límites legales y transnacionales.

---

<sup>30</sup>Nic 31 Participaciones en negocios conjuntos – Párrafos N° 54 , 55 y 56,2004

### 3.8.1 ALCANCE DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

Según la NIC 27 “En los estados financieros consolidados se incluirán todas las subsidiarias de la controladora”<sup>31</sup>. Una subsidiaria<sup>32</sup> (o filial) es una entidad controlada por otra (conocida como dominante o matriz). Esta puede adoptar diversas modalidades, entre las que se incluyen las entidades sin forma jurídica definida, tales como las fórmulas asociativas con fines empresariales. A su vez, una controladora (o matriz) es aquella entidad que tiene una o más dependientes.

Los estados financieros consolidados deben incluir todas las subsidiarias, ya sean nacionales o extranjeras excluyendo los siguientes casos:

- Cuando el control de la subsidiaria sea temporal, y se mantiene solo a los efectos de una venta cercana.
- Tiene fuertes restricciones que impiden la transferencia de fondos a la empresa controladora.

No se exige de informar en caso de ser una subsidiaria con un giro totalmente diferente al de la empresa controladora (se deben incluir datos del segmento de la empresa subsidiaria ajena al sector).

Se incluyen dentro de los estados contables consolidados a todas las empresas controladas por la entidad dominante. Cabe destacar, que el control implica tener ya sea directa o indirectamente (a través de una subsidiaria) más de la mitad de derechos de voto de una empresa. También existirá control cuando se tiene en su poder la mitad o menos del poder de voto de una empresa y disponga<sup>33</sup>:

- Del poder sobre el voto de otros accionistas, debido a un acuerdo realizado con los mismos.
- Del poder sobre las decisiones políticas y financieras por acuerdo o reglamento.
- De poder para nombrar, revocar a los miembros del órgano directriz de la empresa.

### 3.8.2 OPERACIÓN DE CONSOLIDACIÓN

El procedimiento consiste en integrar rubro a rubro las cuentas de la controladora con sus subsidiarias, agregando las cuentas de similar naturaleza dentro de los estados financieros.

---

<sup>31</sup>Nic 27 Estados financieros consolidados y separados – Párrafo N° 12 ,2004

<sup>32</sup>Nic 27 Estados financieros consolidados y separados – Párrafo N° 4 ,2004

<sup>33</sup>Nic 27 Estados financieros consolidados y separados – Párrafo N° 13 ,2004

Los pasos principales para realizar la consolidación son<sup>34</sup>:

- Se elimina por parte de la controladora la registración que posee del valor de la inversión en sus subsidiarias junto con la porción de patrimonio neto en cada una de las subsidiarias.
- Se separa en el resultado obtenido por la subsidiaria la parte del interés minoritario, de forma de llegar al resultado neto que corresponde a la controladora, lo mismo sucede con la parte del patrimonio correspondiente al interés minoritario. A su vez las pérdidas atribuibles al interés minoritario en una subsidiaria no pueden ser superiores a la proporción de patrimonio neto que el interés minoritario posee sobre la subsidiaria. A menos que la minoría haya incurrido en la obligación de hacer frente a esas pérdidas. Si en períodos subsiguientes la subsidiaria tiene ganancias serán atribuidas a la parte mayoritaria hasta cubrir las pérdidas absorbidas en períodos anteriores (pérdida que superaba la proporción del patrimonio neto del interés minoritario).
- Impuestos a pagar (controladora o subsidiaria) por distribución de utilidades por parte de la subsidiaria a la controladora.
- Todas las transacciones y saldos intragrupo deben ser eliminados, ya sean ganancias o pérdidas no realizadas, lo mismo sucede con las cuentas de pasivo o activo. Al eliminarse estas cuentas (pérdidas o ganancias no realizadas) y existir diferencias temporarias, las mismas se tratarán de acuerdo a la NIC 12 (Impuesto a las Ganancias).

En caso de existir una consolidación con estados contables de diferentes fechas de cierre (los mismos no pueden tener una diferencia superior a 3 meses), se debe realizar ajustes para tomar en cuenta los efectos de las transacciones significativas.

La consolidación debe partir de la premisa de utilización de políticas contables similares, en consecuencia, se deberá revelar en notas a los estados financieros si estos no fueran realizados con políticas contables similares.

Cada resultado obtenido por las subsidiarias se incluirá en los estados financieros consolidados desde el momento de su adquisición por parte de la controladora, a su vez en caso de la venta de una subsidiaria los resultados serán incluidos en el balance consolidado hasta el momento de su venta. Se deberá recoger el resultado de la venta en el balance consolidado así como también una nota explicando la misma a los efectos de la comparabilidad de los estados financieros consolidados del presente período con los períodos anteriores.

Cuando la empresa deja de ser una entidad subsidiaria y tampoco siendo una asociada se registrará como una inversión siguiendo el criterio de la Nic 39.

---

<sup>34</sup>Nic 27 Estados financieros consolidados y separados – Párrafo N° 22 ,2004



Sumado a todo lo anterior se deberá revelar<sup>35</sup>:

- En los estados contables consolidados una lista de las subsidiarias significativas, incluyendo el nombre, país de constitución o residencia, proporción de participación en el patrimonio así como también la proporción del derecho a voto a disposición.
- Fecha de presentación de Estados Financieros de las respectivas subsidiarias cuando hayan sido utilizados para elaborar los estados financieros consolidados y contengan una fecha de presentación o sean de un período que no coincida con los utilizados por de la controladora, así como las razones para utilizar esta fecha o este período diferentes;
- En caso de no consolidar una subsidiaria se deberá explicar en notas a los estados financieros consolidados las razones por las cuales se tomo dicha decisión.
- El nombre de las empresas que se posee más del 50% del derecho a voto pero no hayan sido tratadas como subsidiarias ya que no se tiene el control correspondiente.
- En los Estados Financieros de la controladora el método usado para la contabilización de las inversiones en entidades asociadas.

### **3.9 NORMATIVA LOCAL SOBRE PARTES RELACIONADAS**

A los efectos de ampliar la normativa referente a partes relacionadas, se incluye a continuación la normativa local referente a conjuntos económicos regulados por el Banco Central del Uruguay. La misma debe ser tomada en cuenta por el auditor en la realización de una auditoría sobre instituciones financieras.

#### **3.9.1 DEFINICIÓN DE CONJUNTOS ECONOMICOS DEL BANCO CENTRAL DEL URUGUAY**

El artículo 86 de la Recopilación de Normas de Regulación del Sistema Financiero (RNRSF) <sup>36</sup> establece como conjunto económico a dos o más personas físicas o jurídicas, residentes o no, interconectadas de tal forma que existe un control de una sobre la otra o están bajo control común de una persona física o jurídica, de forma directa o indirecta o tienen un centro de decisión, independientemente de la forma jurídica adoptada, haya o no vinculación en la actividad que realizan.

---

<sup>35</sup>Nic 27 Estados financieros consolidados y separados – Párrafos N° 40y 41 ,2004

<sup>36</sup> www.bcu.gub.uy – Recopilación de normas de regulación del sistema financiero – Libro III – Operaciones bancarias, Primera Parte: Créditos directos y contingentes artículo 86.

Este artículo también agrega a la definición de conjunto económico, que cuando una persona jurídica o física ejerza influencia significativa sobre otra o cuando dos o más de estas empresas estén bajo influencia significativa común de una persona física o jurídica se aplicarán las mismas disposiciones que para un conjunto económico.

Para lograr una mayor aproximación al término influencia significativa, el BCU, en su comunicación N° 2000/72<sup>37</sup> determinó que:

Una persona física o jurídica ejerce influencia significativa si tiene el control sobre la otra y esto implica más de la mitad de votos de esa empresa y en caso de poseer menos de la mitad de votos de esa empresa también existe influencia significativa si tiene:

- El poder sobre más de la mitad del total de votos en virtud de acuerdos con otros propietarios
- El poder para dirigir las políticas operativas y financieras de la empresa según disposiciones estatutarias, acuerdos privados o resoluciones judiciales,
- El poder para designar a la mayoría de los miembros del directorio u órgano equivalente,
- El poder para controlar o ejercer la mayoría de los votos en el directorio u órgano equivalente.

También existe influencia significativa si se participa en las decisiones sobre políticas societarias, sin llegar a ejercer control, se presume que esto sucede si se posee el 20% o más del total de la propiedad de otra empresa si se posee menos del 20% de propiedad se presume que no existe influencia significativa a no ser que sea probado lo contrario.

### 3.9.2 TOPE DE RIESGO

El B.C.U establece a través de la R.N.R.S.F<sup>38</sup>, su definición de conjuntos económicos. Cabe destacar la importancia de esta información para el auditor ya que ser parte de un conjunto económico implica que existe un tope de riesgo crediticio admitido por la institución financiera. Según la R.N.R.S.F<sup>39</sup> se permite financiar a cada conjunto económico el 15% de la Responsabilidad Patrimonial Neta (R.P.N.) de la institución financiera al último día del penúltimo mes, actualizada al último día del mes anterior en función de la variación de la cotización del dólar. A su vez se aumenta el tope de riesgo crediticio al 25% de la R.P.N si al menos un integrante del conjunto económico este calificado como BBB+, debiéndose respetar los límites individuales del 15% para cada

---

<sup>37</sup> www.bcu.gub.uy – Comunicación 2000/72 del 30 de Junio de 2000.

<sup>38</sup> www.bcu.gub.uy – Recopilación de normas de regulación del sistema financiero – Libro III – Operaciones bancarias, Primera Parte: Créditos directos y contingentes, artículo 86.

<sup>39</sup> www.bcu.gub.uy – Recopilación de normas de regulación del sistema financiero – Libro II – Requisitos mínimos de liquidez y relaciones técnicas – Parte segunda: Relaciones Técnicas, artículo 58.

empresa individualizada. A su vez según el Artículo 61<sup>40</sup> si existiese un conjunto económico formado por personas jurídicas pertenecientes al sector financiero y no financiero se podrá aceptar un riesgo del 35% de la R.P.N, cumpliéndose también la norma técnica individual establecida en el Artículo 58.

Con respecto a las partes relacionadas de cada institución financiera en el artículo 64<sup>41</sup> de la R.N.R.S.F, se establece un tope de 15% de la R.P.N pudiéndose ampliar al 25%. Con respecto a las partes relacionadas, las define como:

- Personal superior y las personas físicas y jurídicas vinculadas al mismo.
- La casa matriz (el artículo 66 posteriormente exonera las partidas activas en la casa matriz y sus dependencias en el exterior), dependencias o los accionistas cuya participación individual supere el 10% del capital integrado.
- Las personas físicas vinculadas a los mencionados accionistas.

### **3.10 PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

En un entorno de negocios regionalizado y globalizado, donde las empresas realizan numerosas inversiones y transacciones con entidades de un mismo grupo alrededor del mundo, y su implicancia tanto en empresas como para las autoridades fiscales de los países en donde se llevan a cabo estos negocios, es de vital importancia para el auditor, tener sólidos conocimientos sobre precios de transferencia. Por tal motivo a continuación se expone una breve reseña sobre el tema.

#### **3.10.1 DEFINICIÓN**

Es el precio al cual bienes, servicios o propiedad intelectual son transferidos entre partes relacionadas o vinculadas.

La importancia de estos precios, y de la forma de determinación de los mismos, radica en que cualquier cambio o desviación en la fijación de tales precios distorsiona las utilidades/ganancias sujetas a la determinación de impuestos.

Las normas sobre precios de transferencia buscan evitar que empresas vinculadas o relacionadas (casa matriz y filiales, por ejemplo) manipulen los precios bajo los cuales intercambian bienes o servicios, de forma tal que aumenten sus costos o deducciones, o

---

<sup>40</sup> [www.bcu.gub.uy](http://www.bcu.gub.uy) – Recopilación de normas de regulación del sistema financiero – Libro II – Requisitos mínimos de liquidez y relaciones técnicas – Parte segunda: Relaciones Técnicas, artículo 61.

<sup>41</sup> [www.bcu.gub.uy](http://www.bcu.gub.uy) – Recopilación de normas de regulación del sistema financiero – Libro II – Requisitos mínimos de liquidez y relaciones técnicas – Parte segunda: Relaciones Técnicas, artículo 64.

disminuyan sus ingresos gravables. Este concepto se conoce internacionalmente como Principio *Arm's Length*, y ha sido adoptado por la mayoría de las economías del mundo y, en particular, por los países que integran la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). El "*Arm's length*", es el principio rector en la determinación de estos precios en Uruguay (al igual que para la OCDE e IRS). Es decir, las condiciones de contratación, esto es precio, plazo, intereses, etc., que deben de aplicarse entre empresas vinculadas deben ser las que se aplicarían entre partes independientes, en condiciones normales de mercado.

Las transacciones que están sujetas a este control son los precios pagados por bienes, servicios, intangibles y capital. Por ejemplo: intereses de financiación transferidos dentro de un grupo económico, ya fueren vendidos, prestados, utilizados u otorgados con ó sin precio, interés, etc.

Es el caso de una empresa que decide que determinado servicio se centralizará en México. Presta el servicio a empresas vinculadas y no cobra precio por dicho servicio, ó solamente recupera costos sin adicionar un mark-up ó beneficio. El precio debería ser el que partes independientes y en condiciones normales de mercado pudieran acordar. Para el fisco que recibe el servicio probablemente no sería el problema, pero sí para el fisco Mexicano en el ejemplo propuesto.

### 3.10.2 NORMATIVA VIGENTE

Complementariamente a los principios contenidos sobre la materia en los tratados internacionales, la normativa vigente en Uruguay es la siguiente:

- Ley 18.083 que modifica el Título 4 del IRAE del Texto Ordenado de 1996 Cap.VII-Precios de Transferencia – Arts:38 a 46
- Decreto reglamentario 150/007 – Arts:21 a 76
- Decreto 56/009 que reglamenta la aplicación del régimen
- Decreto 392/009-que realiza ajustes al decreto 56/009 de manera de facilitar la aplicación y control de régimen
- Resolución 2.084/009 que precisa algunos aspectos del régimen y establece las obligaciones formales que deben cumplir las entidades comprendidas.

### 3.10.3 SUJETOS COMPRENDIDOS EN LA NORMA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Son sujetos comprendidos, los contribuyentes de IRAE<sup>42</sup> que:

- Realicen operaciones con entidades vinculadas del exterior
- Realicen operaciones con entidades de países de nula o baja tributación (paraísos fiscales)
- Realicen operaciones con entidades que operen en enclaves aduaneros, del exterior o radicados en territorio nacional, y se benefician de régimen de nula o baja tributación. Esto es zonas francas, puertos francos, y otros donde las disposiciones aduaneras no son aplicables.

Quedan excluidas las operaciones desde territorio nacional no franco a entidades que operen en enclaves destinados a ser utilizados exclusivamente en dichos ámbitos.

Las operaciones sujetas a control son las siguientes:

- Operaciones con entidades vinculadas del exterior
- Operaciones con entidades de nula o baja tributación
- Operaciones con entidades que operen en enclaves
- Operaciones con entidades vinculadas locales

El concepto de vinculación a considerar es el que se establece en el artículo 39 de la Ley 18.083 y artículo 2 del Decreto 56/009.

Ambas partes estén sujetas, directa o indirectamente, a la dirección y control de las mismas personas físicas o jurídicas o una tenga poder de decisión para orientar y/o definir las actividades de la otra empresa, ya sea por:

- Su participación en el capital
- El nivel de sus derechos de crédito
- El nivel de influencias funcionales o de cualquier otra índole (contractual ó no)

Por ejemplo, directores o funcionarios comunes como agentes, distribuidores o concesionarios o provisión de fondos en forma sustancial de un sujeto, etc.

Algunas de las operaciones incluidas cuentan con regulación espacial. Tal es el caso de:

- Operaciones de importación y exportación
- Operaciones realizadas a través de intermediarios: básicamente cuando ese intermediario no tiene sustancia.

---

<sup>42</sup> Ley 18.083 – Capítulo VII Precios de Transferencia – Artículos 40 y 41.

### **3.10.4 PRECIO O CONTRAPRESTACIÓN EN OPERACIONES COMPARABLES**

Como se mencionó al inicio de este apartado, el precio pactado en una operación entre partes relacionadas o empresas que pertenecen a un mismo grupo de interés económico puede no estar influenciado por las fuerzas externas del mercado.

El estándar de medición, (cerciorarse de la razonabilidad de los valores empleados en una transacción) que las autoridades fiscales aplican para estos efectos, es el que los precios y montos de las contraprestaciones en transacciones entre partes relacionadas deben ser los que se hubieran utilizado en transacciones comparables con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Hasta aquí se ha expuesto de que las operaciones entre partes relacionadas deben de cumplir con valores de mercado; sin embargo, consideramos de vital importancia enunciar los métodos que las autoridades fiscales establecen para que un contribuyente determine si sus operaciones que efectúa con sus partes relacionadas se apegan a valores de mercado.

Los métodos de referencia en la normativa Uruguaya<sup>43</sup> son los siguientes:

- Precio comparable entre partes independientes. Este es el método más directo y también el más factible cuando tengo comparables internos. Por ejemplo en tasas de interés o comisiones.
- Precio de reventa. En este caso comparo la utilidad bruta de la operación con el costo de la misma.
- Costos más beneficio. Por lo general, este método se descarta cuando no hay certeza sobre los costos de la operación.
- División de ganancias. En este caso distribuyo la utilidad del grupo a cada una de las partes en función de activos, riesgo, etc.
- Margen Neto de la transacción

### **3.10.5 AUDITORÍA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

La auditoría de precios de transferencia comprende una rigurosa evaluación de todas las transacciones realizadas por el ente económico y que, bajo circunstancias especiales, puedan estar sujetas a la normativa sobre los mismos. El auditor deberá expresar una opinión acerca de la razonabilidad de los precios de transferencia en función de los valores de mercado. Asimismo opinará sobre la selección del método utilizado y acerca del portafolio de empresas comparable elegido, así como la coherencia de los ajustes técnicos, económicos o contables introducidos.

---

<sup>43</sup>Decreto Numero 56/ 2009 del 26 de Enero de 2009, Artículo 4.

El auditor deberá tener la capacidad de juzgar y calificar el análisis funcional utilizado en la elaboración del documento maestro de precios de transferencia y su pertinencia con las funciones desempeñadas por las empresas comparables.

Cabe destacar, que en caso en que la compañía adelanta sus propios análisis y la elaboración interna del correspondiente estudio sobre precios de transferencia, el auditor deberá analizar y evaluar dichos procesos y expresar una opinión independiente y objetiva de su veracidad, oportunidad y confiabilidad.

La principal contingencia en una auditoría de precios de transferencia está dada por la diferencias en el impuesto a pagar, derivada de una deducción mayor a la considerada para efectos del Impuesto sobre la Renta, o un ingreso acumulable menor al considerado, e incluso, hasta la falta de deducibilidad total de una partida. El auditor debe evaluar el posible efecto de dicha contingencia, tomando en cuenta la importancia relativa de las operaciones con partes relacionadas del extranjero y, en función de dicha evaluación, determinar si incluye o no un párrafo de énfasis en su dictamen.

## **4 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA E INDICADORES DE PARTES RELACIONADAS**

### **4.1 INTRODUCCIÓN**

En el presente capítulo se expondrán los principales procedimientos a ser realizados por el auditor tanto para la determinación e identificación de partes relacionadas como para realizar un examen de transacciones entre las mismas. Asimismo, se expondrán las tareas previas que deben ser realizadas por el auditor, y los posibles indicadores de la existencia de partes relacionadas.

### **4.2 PLANIFICACIÓN Y SUPERVISIÓN**

La planificación es la primera y una de las etapas más importantes del trabajo de auditoría. Mediante la misma se pretende asegurar que se preste la adecuada atención a las áreas más importantes de la auditoría, que los potenciales problemas sean identificados y que el trabajo sea llevado a cabo en forma expedita. La planificación ayuda también a la asignación apropiada de trabajo a los auxiliares y para la coordinación del trabajo hecho por otros auditores y expertos.

Según la NIA 300 “Planeación de una auditoría de estados financieros”<sup>44</sup>, la planificación de la auditoría implica el desarrollo de una estrategia global de la conducta esperada y la determinación del alcance de la misma. Asimismo, necesitará estar suficientemente detallado para guiar el desarrollo del programa de auditoría. Es importante destacar que el grado de planeación variará de acuerdo con el tamaño de la entidad, la complejidad de la auditoría, la experiencia del auditor con la entidad y su conocimiento del negocio.

#### **4.2.1 ALCANCE DEL TRABAJO DE AUDITORÍA**

Para determinar el alcance del trabajo de auditoría que se realiza con respecto a partes relacionadas, el auditor debe:

- Obtener una comprensión de las responsabilidades de gestión y la relación de cada componente de la entidad total. Así como también el propósito del negocio atendido por los diversos componentes, la relación de cada uno de éstos con la entidad en su conjunto y las responsabilidades de la administración.
- Revisar y evaluar los procedimientos de la entidad para identificar partes relacionadas, para la contabilización de las transacciones con éstas (incluyendo

---

<sup>44</sup>Nia 300 –Planeación de una auditoria de estados financieros, párrafo 7, 2009.



conciliación periódica y liquidación), y para supervisar los conflictos de intereses.

- Considerar factores o condiciones detectadas por el auditor durante la planificación de la auditoría, que puedan motivar transacciones entre partes relacionadas.

#### 4.2.2 CONOCIMIENTO DEL NEGOCIO

El auditor deberá obtener conocimiento de los asuntos referidos a la naturaleza del negocio, su organización y las características de su operación. Tales asuntos incluyen, por ejemplo, el tipo de negocio, los tipos de productos y servicios, la estructura del patrimonio, las partes relacionadas, las localidades donde opera y los métodos de producción, distribución y compensación. Asimismo deberá considerar también los asuntos que afecten la industria en la cual opera la entidad, tales como las condiciones económicas, disposiciones legales y los cambios en la tecnología, en la medida que incidan en la auditoría. Otros aspectos, tales como las prácticas de contabilidad usuales en la industria y las condiciones de competencia, deberían también ser consideradas por el auditor.

El auditor deberá obtener un nivel de conocimiento del negocio de la entidad, que le permita planificar y efectuar la auditoría de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Dicho nivel, le permitirá identificar eventos, transacciones y prácticas que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros. Si bien la existencia de partes relacionadas y las transacciones entre dichas partes son consideradas características ordinarias de un negocio, el auditor necesita estar consciente de ellas porque:

- el marco de referencia para la presentación de informes financieros puede requerir la revelación en los estados financieros de ciertas relaciones y transacciones entre partes relacionadas, como las requeridas por NIC 24<sup>45</sup>.
- la existencia de partes relacionadas o transacciones entre ellas pueden afectar los estados financieros. Por ejemplo, los impuestos a pagar y los gastos de la entidad pueden verse manipulados, de forma de beneficiarse por la normativa fiscal, por lo que requieren especial consideración cuando existen partes relacionadas.
- una transacción entre partes relacionadas puede estar motivada por consideraciones diferentes a las ordinarias del negocio, por ejemplo, reparto de utilidades o incluso fraude.

El conocimiento del negocio se obtiene generalmente a través de la experiencia con la entidad o su industria y mediante indagaciones con el personal de la misma. Los papeles de trabajo de años anteriores pueden contener información útil sobre la naturaleza del

---

<sup>45</sup>Nic 24 Información a revelar sobre partes relacionadas, párrafos 12 a 22, 2004.

negocio, la estructura de la organización, las características de las operaciones y las transacciones que puedan requerir un análisis especial.

#### **4.2.3 EVALUACIÓN DEL RIESGO**

La evaluación del riesgo constituye una herramienta muy importante para el trabajo y la calidad del servicio. Según el conocimiento del auditor sobre el negocio y sobre consultas que el mismo realiza a los encargados de la dirección y administración, deberá evaluar el riesgo de que no se identifiquen las operaciones entre vinculadas, o que las mismas no sean divulgadas o medidas de acuerdo con las normas establecidas para la presentación de informes financiero.

Para determinar el riesgo de inexactitud en el nivel de afirmación, el auditor utiliza su criterio profesional para evaluar el impacto de los siguientes factores:

- Una estructura organizativa o propiedad compleja puede dificultar la identificación de las partes vinculadas. La situación puede ser aun más complicada cuando el auditor no realiza la auditoría de todas las entidades de una entidad económica.
- El número de partes relacionadas y el volumen de las transacciones entre las mismas.
- Las transacciones de la entidad en otras jurisdicciones.
- Bienes o servicios proporcionados sin costo alguno.
- Indicadores de cambio en los términos de las transacciones con partes relacionadas
- La naturaleza de las transacciones con partes vinculadas, por ejemplo las relativas a bienes intangibles.

#### **4.2.4 OTROS ASPECTOS A CONSIDERAR**

En la planificación de la auditoría, el auditor debe considerar entre otros asuntos:

- Cuestiones relacionadas con el negocio de la entidad y el sector en el que opera.
- Las políticas contables de la entidad y sus procedimientos.
- Los métodos utilizados por la entidad para procesar la información contable, incluyendo el uso de servicios externos.
- Juicio preliminar sobre niveles de materialidad para fines de auditoría.
- Partidas de los estados financieros que puedan requerir ajustes.
- Condiciones que pueden requerir ampliación o modificación de las pruebas de auditoría, tales como el riesgo de error material o de fraude o de la existencia de transacciones con partes relacionadas.

#### **4.2.5 SUPERVISIÓN**

El grado de supervisión adecuada en un caso determinado depende de muchos factores, como la complejidad de la auditoría y la calificación de las personas que realizarán el trabajo. Por lo general, cuanto mayor sea el riesgo, se requerirá de personal con mayor experiencia o una supervisión más amplia por parte del auditor con la responsabilidad final. Asimismo, la existencia de partes vinculadas y transacciones entre las mismas sobre todo en una estructura empresarial compleja, puede indicar la necesidad de asignar personal más experimentado y ampliar la supervisión que se proporcionara tanto durante la fase de planificación así como también durante la realización de la auditoría.

### **4.3 AUDITORÍA DE PARTES RELACIONADAS**

En nuestro trabajo se proporciona orientación sobre los procedimientos que deben considerarse al realizar una auditoría de estados financieros con partes relacionadas. En particular, en la identificación de las relaciones y transacciones con partes relacionadas, así como también en la determinación sobre si hay una correcta revelación relativa a transacciones entre las mismas en los estados financieros.

Los procedimientos establecidos en esta investigación deben ser considerados en la realización de una auditoría. Cabe destacar que los mismos no son exhaustivos y pueden no ser necesarios todos en cada examen. El auditor se debe plantear la posibilidad de llevar a cabo procedimientos de auditoría alternativos si se producen transacciones con partes relacionadas inusuales o si hay indicios de errores materiales en los estados financieros como resultado de las mismas.

#### **4.3.1 REVELACION DE PARTES RELACIONADAS**

Según establece la NIA 550<sup>46</sup>, el auditor deberá desempeñar procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia suficiente de auditoría respecto de la identificación y revelación por la administración, de las partes relacionadas y el efecto de transacciones de las partes relacionadas que sean de importancia relativa para los estados financieros. La administración es responsable de la identificación y revelación de las partes relacionadas y de las transacciones con dichas partes. Esta responsabilidad requiere que la administración implemente sistemas de contabilidad y control interno para asegurar que las transacciones entre las mismas sean identificadas en forma apropiada en los registros contables y reveladas en los estados financieros.

Sin embargo, no puede esperarse que una auditoría se detecte todas las transacciones con partes relacionadas, en ciertas circunstancias hay limitaciones que pueden afectar la capacidad de la evidencia disponible para extraer conclusiones sobre afirmaciones

---

<sup>46</sup>Nia 550 - Partes relacionadas, párrafo 9, 2009.

particulares de los estados financieros. Donde hay alguna indicación de que existen tales circunstancias el auditor deberá desempeñar procedimientos modificados, ampliados o adicionales según las circunstancias.

#### **4.3.2 DETERMINACIÓN DE LA EXISTENCIA DE PARTES RELACIONADAS**

A pesar de que ciertas relaciones pueden ser muy evidentes, como casas matrices y filiales o participación en otras empresas, otras pueden no serlo. El auditor deberá revisar la información proporcionada por los directores y por la administración identificando los nombres de todas las partes relacionadas conocidas.

A continuación se exponen los siguientes procedimientos de auditoría específicos para ayudar a determinar la existencia de otras partes relacionadas:

- Revisión de los papeles de trabajo de años previos en busca de nombres de las partes relacionadas conocidos.
- Evaluar los procedimientos de la compañía para la identificación y adecuada contabilización de las transacciones con partes relacionadas.
- Solicitar al personal de gestión los nombres de todas las partes relacionadas y preguntar si hay alguna transacción con dichas partes durante el período.
- Revisión de Informes que la entidad reporta a determinados organismos públicos y otras agentes reguladores en busca de los nombres de las partes vinculadas y de otras empresas en las que funcionarios y directores ocupan puestos de dirección.
- Determinar los nombres de todas las pensiones y otros fondos establecidos para el beneficio de los empleados y los nombres de sus funcionarios y administradores.
- Revisión de las listas de accionistas de la empresa.
- Solicitar a antecesores, el director, o a otros auditores de las entidades conexas relativas sobre el conocimiento de las relaciones existentes y el grado de participación en las operaciones de gestión de la empresa.
- Revisión de operaciones de inversión durante el período de auditoría para determinar si la naturaleza y el alcance de las mismas determinan partes relacionadas.
- Revisión de los impuestos sobre las utilidades de la entidad y otra información suministrada a las dependencias reguladoras.
- Revisar minutas de las juntas de accionistas y de directores y de otros registros estatutarios relevantes.

Donde el marco de referencia para la presentación de informes financieros requiera revelación de las relaciones de las partes relacionadas, el auditor deberá quedar satisfecho de que la misma sea adecuada. Si a juicio del auditor el riesgo de que partes

relacionadas significativas permanezcan sin detectar es alto, estos procedimientos pueden ser modificados según sea apropiado.

Además el auditor puede considerar:

- Revisar facturas y correspondencia de abogados para encontrar indicios de la existencia de las partes relacionadas.
- Revisar contratos y acuerdos, por ejemplo, acuerdos de gestión y acuerdos de confianza.

En determinadas situaciones, las partes relacionadas y las operaciones entre las mismas pueden ser difíciles de identificar y medir porque:

- Las partes relacionados pueden operar a través de una amplia y compleja gama de relaciones y estructuras.
- Las transacciones entre partes relacionadas no siempre pueden implicar un intercambio para examinar.
- Las transacciones con partes vinculadas pueden no estar al alcance del auditor para detectarlas, por ser controladas, manipuladas u ocultadas por los encargados de la dirección y gestión.

#### **4.3.3 IDENTIFICAR LAS TRANSACCIONES ENTE PARTES RELACIONADAS**

Una vez proporcionada por parte de la dirección y la administración la información correspondiente a transacciones con partes relacionadas, se procederá a revisar dicha información. El auditor debe estar siempre alerta sobre otras transacciones de importancia con partes relacionadas no proporcionada por ellos.

A continuación se exponen procedimientos de forma de brindar orientación para identificar las transacciones con partes relacionadas y la existencia de transacciones indeterminadas, a su vez se exponen indicios de operaciones con partes relacionadas:

- Transacciones que tengan términos anormales de comercio, tales como precios inusuales, tasas de interés, garantías y términos de re documentación.
- Transacciones que carezcan de una aparente razón de negocios lógica para que ocurran.
- Transacciones en las que hay una diferencia entre sustancia y forma.
- Revisar el alcance y la naturaleza de las transacciones con los principales clientes, proveedores, los prestatarios y los prestamistas no divulgadas previamente.
- Considerar si existen transacciones que se producen, pero que no se reconocen contablemente, tales como la recepción o prestación de contabilidad, gestión u

otros servicios sin cargo o de un accionista mayoritario absorber los gastos de las empresas.

- Los registros contables de transacciones materiales, inusuales o no recurrentes, prestando especial atención a aquellas reconocidas en o cerca del final del período de cierre de ejercicio.
- Revisar el acta de la junta de directores y ejecutivos o comités operativos para obtener información acerca de las transacciones materiales autorizadas o discutidas en sus reuniones.
- Revisión de las confirmaciones de saldos que se mantuvieron con partes relacionadas.
- Revisar las facturas de los abogados que han prestado servicios regulares o especiales para la empresa en busca de mención sobre partes relacionadas o transacciones con partes relacionadas.
- Examen de las confirmaciones de los préstamos por cobrar y por pagar. Cuando se indican que los mismos contienen garantías, determinar su naturaleza y las relaciones, si las hubiere, de los garantes a la entidad informante.
- Revisar las transacciones de inversiones, por ejemplo, compra y venta de una participación en un negocio conjunto o en otra entidad.

Es importante destacar, que al llevar a cabo procedimientos de auditoría de forma de identificar partes relacionadas y las transacciones entre las mismas, el auditor deberá considerar el contenido de la relación o transacción que se está sometiendo a prueba y no sólo la forma jurídica.

El auditor no debe asumir que todas las transacciones con partes relacionadas están fuera del curso normal del negocio. Sin embargo, el auditor debe considerar la posibilidad de que las operaciones pueden haber sido motivadas únicamente, o en gran medida, por las condiciones similares a lo siguiente:

- Falta de suficiente capital de trabajo o de crédito para continuar el negocio.
- Un deseo urgente de un registro continuo de ganancias con la esperanza de mejorar el precio de las acciones de la compañía.
- Previsiones de ingresos excesivamente optimistas.
- La dependencia en un solo o relativamente pocos productos, clientes o transacciones para continuar con el éxito de la empresa.
- Una industria en declive, caracterizada por un gran número de quiebras de empresas.
- Exceso de capacidad.
- Litigios importantes, especialmente los litigios entre accionistas y la gerencia.
- Importante peligro de obsolescencia porque la compañía está en una industria de alta tecnología.

#### 4.3.4 EXAMEN DE TRANSACCIONES CON PARTES RELACIONADAS

Una vez identificadas, el auditor debe poner énfasis en las transacciones materiales con aquellas partes que se sabe están relacionadas o asociadas a la entidad informante. El auditor deberá aplicar el procedimiento de auditoría que considere adecuado para determinar los efectos, la naturaleza y alcance de dichas transacciones y el efecto de las mismas sobre los estados financieros. A continuación se exponen los procedimientos que deben ser considerados:

- Obtener una comprensión de los efectos comerciales de la transacción.
- Examinar las facturas, copias de los acuerdos realizados, contratos y otros documentos pertinentes, como la recepción de informes y documentos de embarque.
- Determinar si la transacción ha sido aprobada por la junta de directores u otros funcionarios autorizados.
- Prueba de la razonabilidad de los importes que deben revelarse, o que se consideran para la divulgación, en los estados financieros.
- Inspeccionar o confirmar y obtener evidencia probatoria en cuanto a la transferibilidad y el valor de la garantía de determinadas transacciones.
- Confirmar que la política de precios para las transferencias de bienes no esté en conflicto con la legislación fiscal u otra legislación, ya sea en el país que las envíe o en el que las reciba e identifique las transacciones que no sean una transacción de buena fe de empresas independientes con intereses propios.
- Verificar si se han cargado todos los impuestos aplicables (IVA, impuestos retenidos).
- Verificar los volúmenes de las transacciones con partes relacionadas incluyendo la compensación del personal clave de la administración, volúmenes de transacciones comerciales, honorarios administrativos e intereses pagados o recibidos de partes relacionadas.
- Verificar la extracción de los saldos de partes relacionadas, al final del período, de los registros contables.
- Verificar si existen saldos de partes relacionadas en otras cuentas (por ejemplo, en acumulaciones, deudores diversos o trabajo en proceso).
- Verificar los saldos mediante confirmaciones escritas y fechadas de partes relacionadas, asegurándose de que los renglones de conciliación sean válidos y se hayan manejado en forma conveniente.

De todas formas, el auditor puede considerar extender o ampliar los procedimientos con el fin de comprender plenamente las transacciones. Si es así, el auditor debe tomar en cuenta los siguientes procedimientos:

- Confirmar la cantidad de la transacción y los términos, incluyendo las garantías y otros datos significativos, con la otra parte o partes de la transacción.

- Inspeccionar las pruebas en posesión de la otra parte o partes de la transacción.
- Confirmar o discutir información importante con los intermediarios, como los bancos, los garantes, los agentes o abogados, para obtener una mejor comprensión de la transacción.
- Buscar en publicaciones financieras, revistas especializadas, agencias de crédito, y otras fuentes de información cuando hay razón para creer que determinadas transacciones materiales con clientes no familiares, proveedores, u otros negocios pueden ser inconsistentes.
- Con respecto a saldos materiales no cobrados, garantías y otras obligaciones, obtener información sobre la capacidad financiera de la otra parte o partes de la transacción. Dicha información puede ser obtenida de los estados financieros auditados, estados financieros no auditados, declaraciones de impuestos, y los informes emitidos para los organismos reguladores, las autoridades fiscales, las publicaciones financieras, o las agencias de crédito. El auditor debe decidir sobre el grado de seguridad requerida y la medida en que la información disponible proporciona tal seguridad.

#### **4.3.5 AUDITORÍA DE REVELACIÓN DE INFORMACIÓN**

Como se señaló anteriormente, determinadas normas contables, como la NIC 24<sup>47</sup>, establecen la revelación de información sobre las transacciones con partes relacionadas o de propiedad común o de las relaciones por control de gestión. Se requiere que el auditor considere si se han obtenido suficientes datos probatorios durante la auditoría para entender la relación y los efectos de las transacciones entre partes relacionadas en los estados financieros. Asimismo, se deberá evaluar toda la información disponible para determinar si la revelación en los estados financieros es adecuada y apropiada.

Excepto para las transacciones ordinarias, en general no sería posible determinar si una cierta transacción habría tenido lugar si las partes no hubieran sido relacionadas, o bien, suponiendo que hubiera tenido lugar, cuáles serían los términos y la forma de liquidación que hubiera tenido. En consecuencia, es difícil justificar si los términos de una transacción con partes relacionadas se consumaron en condiciones equivalentes a las que prevalecen en plena competencia. Si dicha transacción se incluye en los estados financieros y el auditor considera que los términos de la misma no están demostrados por la dirección, este debe expresar una opinión calificada o adversa a causa de una desviación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, dependiendo de la materialidad.

---

<sup>47</sup>Nic 24 Información a revelar sobre partes relacionadas, párrafos 12 a 22, 2004.



#### 4.3.6 CARTA DE GERENCIA

Una documentación muy importante para el auditor, es la carta de gerencia, según la NIA 580 “Declaraciones Escritas”<sup>48</sup>, el auditor debe obtener representaciones por escrito de la dirección de la empresa, donde establecen que han puesto a disposición todo lo requerido, han contestado todo lo que les he preguntado, son los responsables de hacer las cuentas anuales, son los responsables de elegir los principios contables. En la carta de gerencia se obtiene una declaración específica y por escrito respecto a la información relativa a transacciones, cuentas por cobrar o por pagar y cualquier otra información relevante con partes relacionadas.

A continuación se expone como ejemplo una declaración en relación con partes relacionadas:

...Lo siguiente ha sido adecuadamente registrado y expuesto en los Estados Contables:

- a. Transacciones con partes relacionadas y los correspondientes importes por cobrar o por pagar, incluyendo ventas, compras, préstamos, transferencias, contratos de arrendamientos, créditos de uso y garantías, más allá de los expuestos en los Estados Contables.

Para una mejor ilustración se presenta en el Anexo 9.2 un ejemplo.

#### 4.4 POSIBLES INDICADORES DE PARTES RELACIONADAS

Durante la realización de una auditoría, los profesionales deben estar atentos a los indicadores que revelen la posible existencia de vínculos entre partes relacionadas, ya que los mismos requieren una atención especial. En tiempos de crisis aumenta la posibilidad de que la realidad económica de determinadas operaciones difiera de su forma jurídica, o incluso que carezcan de la misma.

Los siguientes son ejemplos en donde los auditores deben estar alertas ante la posible existencia de vínculos entre partes relacionadas:

**Acuerdos en los cuales una parte paga los gastos en nombre de la otra:** En este tipo de acuerdo, una empresa paga ciertos gastos en nombre de la empresa vinculada rindiéndole más tarde los mismos a la segunda. El auditor debe estar alerta a la rendición del gasto y al reconocimiento del mismo por parte de la empresa vinculada, ya que de no hacerlo los gastos estarían subvaluados en los estados financieros de la empresa vinculada, sobre todo cuando la misma tiene problemas financieros.

---

<sup>48</sup>Nia 580 – Declaraciones Escritas, párrafo 4, 2009.

**Acuerdo circular entre partes relacionadas:** Los acuerdos de ventas en el que el vendedor de bienes o servicios tiene obligación simultánea con el comprador por adquirir bienes o servicios o proveer otros beneficios deben ser examinados cuidadosamente. Además, el cobro y la liquidez deben ser seguidos de cerca en los casos en que la capacidad de una parte para pagar la deuda depende de los fondos en efectivo o continuación de ventas de la parte relacionada.

**Acuerdos de negocios (tales como contratos de arrendamiento):** Una empresa puede celebrar un contrato de arrendamiento de propiedad con un parte vinculada, a menor o mayor valor de mercado. Dicha parte vinculada y las transacciones entre las mismas debe reflejarse debidamente en los estados financieros de la empresa.

**Identificación de una parte vinculada no divulgada:** Cuando una parte vinculadas no divulgada ha sido identificada, el equipo de auditoría debe evaluar si el hecho se debe simplemente por un descuido o un intento deliberado de ocultar la relación por parte de la administración. En este último caso, el auditor debe reevaluar el alcance de la auditoría en general y de continuar confiando en la administración. Si el auditor cree que la administración ya no puede ser de confianza, el mejor curso de acción, después de consultar a otros profesionales como consultores en materia de contabilidad y auditoría, así como abogados, puede ser retirarse.

**Divulgación inadecuada:** Una situación común en las relaciones entre partes vinculadas es que las empresas no describen adecuadamente la naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas, y de no revelar los términos, cantidades y valores de las transacciones con partes relacionadas, como es requerido por la NIC 24 “Información a revelar sobre partes relacionadas”. Así como también la falta de divulgación de las promesas de apoyo financiero entre partes relacionadas que contribuyan a mitigar diferentes problemas financieros. El auditor debe considerar lo que establece la NIC 24 en la evaluación de información revelada sobre partes relacionadas y sus transacciones en los estados financieros.

**Los pagos por servicios a precios inflados:** Cuando una empresa presta a otra empresa servicios profesionales o de consultoría, esto podría llevar a cuotas excesivas cobradas por la firma de consultoría, de forma de poder manipular el resultado y verse beneficiado por las leyes de impuestos, por lo que requieren especial consideración cuando existen partes relacionadas.

**Reconocimiento de ingresos:** Los auditores deben ser conscientes de que el reconocimiento de ingresos no es adecuado cuando no está presente como un flujo de activo resultante de la producción o entrega de mercancías o de las prestaciones de servicios. Estos deberían derivarse de contratos expresos o implícitos, estableciendo en ellos los términos y precios de mercado. Las transacciones entre partes vinculadas en plena competencia puede ser difícil de lograr, así como en situaciones en las que un vendedor puede ejercer un control sustancial sobre el comprador o viceversa. Ventas

ficticias y ventas a partes relacionadas carentes de sustancia económica tienden a ocurrir en casos en que la dirección está deseosa de cumplir con las cuotas de ventas y los ingresos de los objetivos de rendimiento. Cabe destacar que en aquellos casos en que se realizan ventas con el compromiso de recompra que, si se conoce, se opone al reconocimiento de la totalidad o parte de los ingresos.

**Venta de valores:** La venta de valores negociables por el principal propietario de una empresa, con un descuento significativo de los precios cotizados en el mercado a un gran cliente, podría considerarse una transacción entre partes vinculadas. Como tal operación no tiene ningún propósito comercial aparente, los hechos pueden exigir la divulgación de la operación como una transacción entre partes vinculadas, para reflejar de forma razonable la situación financiera y resultados de las operaciones de la empresa. Sin embargo, cabe señalar que si el propietario hubiera vendido los valores al mismo cliente a valor justo de mercado, no habría presunción de una transacción entre partes vinculadas.

**Ventas sin sustancia:** Los fondos transferidos de una empresa a otra por bienes o servicios que nunca fueron prestados. O asimismo ventas que luego por su financiación de la deuda hace que la misma sea condonada.

**Servicios o bienes que se adquieren a una parte relacionada a menor o ningún costo:** Compra de bienes de una empresa a otra, a un valor menor al costo. Una transacción así debe ser investigada en busca de una relación entre partes vinculadas y, si existen, divulgadas en consecuencia.

**Transacciones inusuales materiales, en particular cerca de un trimestre o de fin de año:** Cuando una empresa reconoce ingresos de grandes transacciones inusuales con otra empresa cerca del final del año. Se debe considerar la posibilidad de que las dos partes podrían estar vinculadas de alguna manera. Cabe destacar, que estas operaciones no siempre son individualmente significativas, sino que puede involucrar varias transacciones pequeñas de venta que en total son materiales.

**La utilización de partes relacionadas para mitigar los riesgos de mercado:** Una empresa y sus asesores crean una "empresa fantasma" para ayudar a mitigar los riesgos de mercado mediante transacciones materiales. Las circunstancias pueden cambiar con el tiempo, requiriendo la consolidación de la empresa con la "empresa fantasma". Dicha situación demanda a los auditores a trabajar continuamente con sus consultores en contabilidad y auditoría para examinar estas cuestiones de estructuras complejas por cambios en la consolidación fiscal, y las implicaciones contables. La naturaleza de la estructura establecida y los detalles de las transacciones relacionadas deben ser divulgadas de manera adecuada en los estados financieros desde el momento de inicio.

**Préstamos otorgados en condiciones especiales:** Una empresa recibe préstamos de dinero de otra, sin intereses o a un tipo de interés significativamente por encima o por

debajo de las tasas de mercado vigentes en el momento de la transacción. Asimismo préstamos a empresas que no poseen la capacidad de reembolso o con un propósito comercial válido pero más tarde dados de baja como incobrables. Dichos préstamos deberían ser evaluados de forma de determinar la existencia o no de partes vinculadas.

**Intercambio de propiedad de los bienes:** Cuando entre dos empresas se intercambian bienes similares en una transacción no monetaria. Dicha situación debería ser profundizada de forma de determinar la existencia o no de partes vinculadas.

**Empresas con ejecutivos o gerencias comunes:** Cuando dos empresas cuentan con el mismo presidente u otros miembros de la Junta Directiva. Es importante saber que algunas veces dos o más entidades existen bajo control común, pero no realizan transacciones entre ellas mismas, pero sin embargo la sola presencia de gerencia en las partes implicadas da lugar a que pueda influir en los resultados de sus operaciones o en posiciones financieras significativamente diferentes de aquellas que se hubiesen obtenido, si las entidades fueran autónomas. Por ejemplo, dos o más entidades con la misma línea de negocios pueden ser controladas comúnmente por alguien con poder para incrementar o reducir el volumen de los negocios de cada uno de ellos. Consecuentemente, debe ser revelada la naturaleza del control común

## 5 FRAUDE Y AUDITORÍA

### 5.1 INTRODUCCIÓN

El fraude en los estados financieros es un asunto de gran importancia en la actualidad, no obstante, ello no significa que es un tema nuevo sino que ha sido causa de preocupación y estudio por parte de empresas y gobiernos desde hace ya muchos años. Este tipo de fraudes ha tenido gran impacto económico y social, afectando tanto a un gran número de empresas, empresarios, así como accionistas, administradores y familiares.

Los fraudes más importantes y notorios de las últimas décadas, se han caracterizado por la utilización de empresas vinculadas para su realización. Ya sea utilizándose tanto como instrumento para ocultar o crear situaciones engañosas en los estados financieros, así como también de forma de generar una menor tributación de forma ilícita o ventajas que distorsionan las condiciones de un mercado de libre competencia. Estas últimas por medio de una disparidad entre el valor contable establecido entre ellas y el valor normal del mercado que, en condiciones habituales, se acordaría entre sociedades independientes.

Cabe destacar, que en la mayoría de los casos en que se realizan operaciones entre partes relacionadas, no se realizan pensando en las consecuencias fiscales, sino en criterios económicos, puesto que lo que para una es ingreso para la otra parte es gasto, con lo que si no existen diferencias de tipos impositivos el efecto es neutro.

En consecuencia, la existencia de operaciones entre partes vinculadas no determina por sí misma la existencia de fraude. Sin embargo, tanto en la etapa de planificación como durante la realización de una auditoría, los auditores deben estar atentos a los indicadores que revelen la posible existencia de transacciones entre partes vinculadas, ya que los mismos requieren una atención especial. Donde el auditor deberá aplicar los procedimientos de auditoría que considere adecuado para determinar los efectos, la naturaleza y alcance de las transacciones entre partes relacionadas y el efecto de las mismas sobre los estados financieros.

En los fraudes de los últimos tiempos que afectaron grandes corporaciones, encontramos que el aspecto ético desempeñó un rol muy importante. Como respuesta a estas situaciones, se plantearon diversos cambios en la normativa vigente, sin darle el verdadero rol que tuvo la falta de ética en las causas de la crisis. Cabe destacar, la importancia que adquiere la ética profesional, no solo respecto a la administración de las empresas, sino también de los encargados de controlar a las mismas.

El presente capítulo, buscamos dar una aproximación al tema. En el mismo se definirán los conceptos de fraude y error, y sus implicancias en la auditoría de partes

relacionadas. Se expondrá una breve reseña de los fraudes más importantes relacionados con empresas vinculadas. Asimismo haremos referencia a la responsabilidad del auditor en la auditoría de los estados financieros así como también a la ética profesional para el contador público tanto a nivel nacional como internacional.

## 5.2 FRAUDE Y ERROR

### 5.2.1 DEFINICIÓN DE FRAUDE Y ERROR

El diccionario de la real academia española define al fraude como: “engaño, dolo, acto de mala fe”<sup>49</sup>. En nuestra profesión se lo define como un acto intencional de la administración, personal o terceros, que da como resultado una representación equivocada de los estados financieros.

La NIA 240 comienza distinguiendo el término fraude del término error”<sup>50</sup>, es así que la misma define al error como una representación errónea no intencional de la realidad, en los estados financieros y enumera tres omisiones considerados error:

- Una equivocación en la compilación o procesamiento de datos con los que se preparan los estados financieros.
- Una estimación contable incorrecta que se origina al pasar por alto o malinterpretar hechos.
- Una equivocación en la aplicación de principios de contabilidad relativos a valuación, reconocimiento, clasificación, presentación o revelación.

A su vez define al término fraude como un “acto intencional por parte de una o más personas de la administración, los encargados del gobierno corporativo, empleados o terceros, implicando el uso de engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal”<sup>51</sup>.

Cabe destacar la importancia de esta definición para el auditor en la realización de la auditoría, donde el auditor deberá determinar el riesgo de fraude, es decir el riesgo de una representación errónea de importancia relativa en los estados contables.

La NIA menciona dos tipos de representaciones erróneas importantes para el auditor”<sup>52</sup>:

---

<sup>49</sup><http://www.rae.es>

<sup>50</sup>Nia 240 – Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoria de estados financieros, párrafo 2, 2009.

<sup>51</sup>Nia 240 – Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoria de estados financieros, párrafo 11, 2009.

<sup>52</sup>Nia 240 – Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoria de estados financieros, párrafo 3, 2009.

- Representaciones erróneas que resultan de información financiera fraudulenta, que pueden surgir de omisiones de cantidades o revelaciones en los estados financieros para engañar a los usuarios de los mismos
- Representaciones erróneas que resultan de malversación de activos que pueden implicar falsificar información, el robo de activos físicos o propiedad intelectual, pagos ficticios, usar activos de una entidad para uso personal, etc.

La diferencia más importante que se puede visualizar entre los términos fraude y error está en la intención, el fraude sería considerado como un error intencional provocado con el claro objetivo de lograr un beneficio propio o para la entidad y al “error” como un juicio equivocado o falso pero de buena fe que no conlleva una intención.

### 5.2.2 IMPLICANCIAS EN LA AUDITORÍA DE PARTES RELACIONADAS

Las normas de auditoría prevén la existencia de un error inherente en toda auditoría, asociado a que no se detecten representaciones erróneas de la realidad, es una limitación que está presente más allá de que se apliquen las NIAS de forma apropiada y se planee correctamente la auditoría. El riesgo de no detectar fraude es significativamente más alto del de no detectar errores en los estados contables, ya que hoy por hoy existen métodos sofisticados, trampas cuidadosamente elaboradas y que difícilmente sean descubiertas por el equipo encargado del trabajo de auditoría.

Cabe destacar, que la NIA<sup>53</sup> menciona que un fraude elaborado, pensado y ejecutado por los administradores como cabeza de la organización, es mucho más difícil de detectar que un fraude organizado por empleados, dado que los gerentes, directores, etc. de organizaciones están en posiciones claves para manipular información contable.

Son numerosas las formas de perpetrar fraudes por parte de los directores de una organización. Sin embargo, los casos que han tenido más atención mediática y que han puesto a las empresas auditoras en jaque, han sido los que de alguna forma involucran empresas o partes relacionadas. Diferentes regímenes regulatorios entre países, falta de normativa que regule el tema, diferentes sistemas impositivos entre otros, han puesto a esta modalidad de realizar negocios a disposición del fraude. En los últimos años, se han hecho numerosos intentos de contrarrestar la situación. Muchos países han actualizado sus sistemas impositivos, ya sea mediante la regulación de nuevas actividades o transacciones, o mediante la regulación de los precios de transferencia. También se han aprobado normas, como es el caso de la Ley Sabanes – Oxley en Estados Unidos en el 2002, luego de los escándalos de fraudes.

---

<sup>53</sup>Nia 240 – Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoria de estados financieros, párrafo 7, 2009.

### 5.2.3 TIPOS DE FRAUDE

Como se mencionó en el apartado anterior la NIA 240<sup>54</sup> hace referencia a dos tipos de fraude:

- Representaciones erróneas que resultan de información financiera fraudulenta, que pueden surgir de omisiones de cantidades o revelaciones en los estados financieros para engañar a los usuarios de los mismos, ya sea con registraciones de asientos ficticios, ajustes inapropiados, o no reconocer operaciones en el período correspondiente. Este tipo de fraude involucra principalmente a la administración de la organización, quienes al estar presionados por metas u objetivos pueden ver como única salida manejar la información financiera.
- Representaciones erróneas que resultan de malversación de activos que puede implicar falsificar información, el robo de activos físicos o propiedad intelectual, pagos ficticios, usar activos de una entidad para uso personal. Este tipo de fraude generalmente va acompañado por documentos falsos, y puede manifestarse tanto en los empleados como en la administración de la empresa.

## 5.3 CASOS DE ESTUDIO

### 5.3.1 PARMALAT

#### 5.3.1.1 INTRODUCCIÓN

La empresa italiana Parmalat tuvo sus inicios en el pueblo Collecchio, cerca de Parma, en donde una familia italiana tenía una pequeña empresa de delicatessen. En 1963, la empresa decidió incursionar en la venta de leche pasteurizada y fundó la empresa Diatalat que al poco tiempo después tomó el nombre Parmalat.

Parmalat se transformó en la primera empresa productora de leche en Italia. Con el pasar de los años y luego de fuertes estrategias expansivas la empresa creció significativamente y en 1973 sus productos se vendían en toda Italia.

En 1974 decidió incursionar en nuevos mercados. Primero fue en Brasil, para luego continuar un largo camino de crecimiento en el mundo, llegando a 30 países en 5 continentes.

Este vertiginoso crecimiento puso a Parmalat entre las empresas más importantes de la industria láctea a nivel mundial.

---

<sup>54</sup>Nia 240 – Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros, párrafo 3, 2009.



Entre 1989 y 2001 fueron adquiridos 27 sociedades offshore y 7 centros de distribución en distintos puntos del planeta, el crecimiento fue tal que en 2001 solamente el 33% de la facturación fue producida en Europa.

### 5.3.1.2 CAUSAS E INGENIERÍA DEL FRAUDE

En la ampliación internacional que realizó Parmalat se pueden encontrar algunos puntos claves para entender la quiebra de esta transnacional, como:

- Esperar recuperar por medio de ventas, las fuertes inversiones realizadas en adquisiciones de empresas.
- Sacrificar su liquidez con el fin de su expansión, dejando muy comprometido el pago de sus deudas a corto plazo.
- La desaceleración económica del periodo lo que influyó en una baja de sus ventas.

Sin embargo la empresa nunca se expuso a que su falta de liquidez fuera pública sino hasta fines de 2003 cuando dicha situación fue insostenible.

La dirección financiera de Parmalat creó un sistema de obligaciones, créditos y acciones en las llamadas sociedades instrumentales con residencia en paraísos fiscales. La estrategia consistía en armar una red de préstamos entre las subsidiarias del grupo amparadas en las falsificaciones de documentación contable que hacían muy difícil su detección. Debido a que el grupo societario no consolidaba sus estados contables, por medio de empresas vinculadas, inflaban sus activos y de esa forma aparentar solventes hacia los usuarios. Cabe mencionar, que las distintas empresas que formaban parte del grupo, no eran auditadas por la misma firma de auditoría. Sin embargo, Deloitte & Touche, firma de auditoría que auditaba la mayor parte de las cuentas de Parmalat, expreso serias dudas sobre la fiabilidad de la contabilidad de las empresas vinculadas de Parmalat que no eran auditadas por Deloitte sino por Grand Thornton.

Hacia finales del 2003 se hicieron intentos por obtener liquidez y se falsearon documentos bancarios para este propósito, el más famoso y el que desencadenó la posterior quiebra fue el documento declarado falso por Bank of América, que establecía la existencia de fondos propios de la empresa vinculada Bonlat (con sede en las Islas Cayman) por 3.950 Millones de euros en la sucursal del Bank of America en Islas Cayman.

### **5.3.2 GRUPO PLAYA DEL SOL**

#### **5.3.2.1 INTRODUCCIÓN**

El Grupo playa del sol (en adelante G.P.S) es un grupo hotelero que nació en la década de los 70 en España, más concretamente en la isla de Ibiza.

Actualmente el grupo cuenta con 58 establecimientos repartidos por toda la isla y 2 en Mallorca, lo que supone una oferta de 16.000 plazas hoteleras que corresponden al 20% de la oferta de Ibiza. De esta forma se ha constituido en el segundo grupo hotelero de dicha región balnearia con un ingreso cercano a los 36 millones de euros anuales.

Durante los últimos 20 años el grupo hotelero fue administrado por Fernando Ferré un empresario marcado por la polémica a lo largo de su trayectoria.

#### **5.3.2.2 CAUSAS E INGENIERÍA DEL FRAUDE**

La agencia Tributaria de Baleares inició una investigación a G.P.S por fraudes fiscales que posteriormente fueron confirmados. Se determinó que el referido grupo defraudó al fisco español por cifras aproximadas a 7 millones de euros de impuesto al valor agregado y 7,5 millones de impuesto a las sociedades.

Para realizar dicha evasión impositiva, G.P.S usó más de trescientas sociedades diferentes a las que cambiaban constantemente de domicilio de una provincia a otra, con el objeto de dificultar la adjudicación del beneficio empresarial a cualquier sociedad. De esta forma el grupo traspasaba ganancias y ventas de una sociedad a la otra mediante transacciones falsas y no consolidaba sus estados financieros con estas sociedades, lo cual fue utilizada para realizar una evasión tributaria del impuesto a la renta y al valor agregado.

A su vez se realizaban otras maniobras entre las distintas sociedades, como participaciones cruzadas, auto alquileres de hoteles, compensaciones de cantidades entre sociedades, aportaciones económicas para paliar pérdidas, etc.

Es importante destacar, que el grupo societario no llevaba una contabilidad ordenada y tampoco realizaba consolidación entre todas las sociedades integrantes del grupo, y que basándose en una estructura societaria para generar confusión fue que se perpetuó el fraude al fisco.

Como consecuencia de estos actos fue detenido el 2 de Junio de 2010 y posteriormente procesado el administrador y dueño de la empresa Fernando Ferré con los cargos de fraude fiscal, blanqueo y falsedad documental.

### **5.3.3 ENRON**

#### **5.3.3.1 INTRODUCCIÓN**

Enron se constituyó en 1985 por la fusión de las empresas Houston Natural Gas e InterNorth, originalmente se dedicó a la transmisión y distribución de electricidad y gas en los Estados Unidos y el desarrollo, construcción y operación de plantas de energía alrededor del mundo.

En 1989 Enron comienza a comercializar gas natural como commodity y se convirtió rápidamente en el mayor distribuidor en USA y Reino Unido. La clave fue la falta de regulación que existía al respecto, lo que permitió vender gas natural como si fuera un commodity al igual por ejemplo que la carne o el arroz.

A su vez el CEO de la compañía, Kenneth Lay, era asesor energético durante el mandato del presidente de Estados Unidos George W. Bush, lo que implicaba un prestigio que significaba millones de inversores a lo largo del mundo.

En 2001 la revista Fortune la catalogó como la 7ma empresa de mayor valor en Estados Unidos.

#### **5.3.3.2 CAUSAS E INGENIERÍA DEL FRAUDE**

Enron al momento de salir a la luz su fraude, tenía una estructura corporativa que la hacía una empresa casi imposible de auditar. La misma estaba conformada por un holding de 3000 sociedades. La inmensa cantidad de partes relacionadas fue un aspecto fundamental en la perpetración del fraude.

Enron además fomentaba la participación de sus trabajadores en sus actividades, por lo que aproximadamente un 60% de sus trabajadores recibía una bonificación anual en opciones (se fijaba un precio de compra de las acciones al día de emisión y la misma era ejecutable al cabo de cierta cantidad de años) equivalentes al 5% de su sueldo básico. A fines del año 2000 los empleados de Enron tenían opciones que podían ejercerse (cerca de 47 millones de acciones) que significaban un beneficio de USD 2.500 Millones ya que el precio de la opción fue fijado promedio en 30 dólares por acciones y las acciones de Enron a fines del año 2000 cotizaban a USD 83 por acción.

A los efectos de desplazar las deudas de Enron fuera del balance fueron creadas empresas en paraísos fiscales, de forma tal de no reflejar toda la realidad de la empresa sino una realidad parcial.

Por lo que se excluyeron de los balances consolidados de la empresa a tres sociedades que debieron estar incluidas, en las cuales se reflejan enormes pasivos que afectan las

cuentas globales de ENRON, evidenciando la verdadera y crítica situación de la empresa.

La no inclusión de estas 3 filiales variaron de forma radical las ganancias de los inversionistas y revelaron enormes pérdidas, por más de 600 millones no incorporadas a los balances consolidados de Enron.

En un comunicado emitido por la empresa en noviembre del 2002 se admitió que se debió haber incluido en sus estados consolidados desde el año 1997, a su filial Chewco, y como resultado de este incumplimiento otra sociedad llamada Jedi en la cual Chewco tenía participación tampoco fue incluida en los estados financieros consolidados de Enron. Dentro de los estados de estas dos sociedades se “escondían” grandes pasivos y pérdidas que Enron no quería que salieran a la luz.

A su vez tampoco fue incluida en dichos estados su filial LJM1 que debió haber sido consolidada desde el año 1999, mediante esta filial se hicieron inversiones en Rhythms NetConnections que tampoco fueron incluidas en los estados financieros consolidados de Enron.

Enron admitió haber inflado sus beneficios, lo cual precipitó a la baja sus acciones, no dejando otra opción que el pedido de quiebra en el año 2002.

Sumado a todo esto Andersen, la auditora externa de Enron, admitió que sus empleados habían destruido un número significativo, pero indeterminado de documentos electrónicos y en papel relacionados con la auditoría de Enron. Encubriendo de esta forma el mayor fraude en la historia de Estados Unidos. Esto trajo como consecuencia el colapso de dicha auditora.

### **5.3.4 MERCK**

#### **5.3.4.1 INTRODUCCIÓN**

Merck & Co tiene sus orígenes en Alemania, cuando Friedrich Jacob Merck compro una farmacia en la localidad de Darmstadt en 1668. En 1891 George Merck se estableció en Estados Unidos y creó Merck & Co. en Nueva York.

En la actualidad es una de las mayores farmacéuticas del mundo, y cuenta con una plantilla de 56.700 empleados en 120 países del mundo. A su vez cuenta con 31 fábricas en todo el mundo.

Uno de sus mayores logros fue la publicación del “Manual Merck”, el cual es considerado como un libro de referencia para la medicina contemporánea.

### **5.3.4.2 CAUSAS E INGENIERÍA DEL FRAUDE**

La empresa Merck & Co a través de su filial Medco, filial adquirida en 1993 que se encarga de la administración de programas de descuentos farmacéuticos para 65 millones de afiliados, incluyó dentro de los años 1999, 2000 y 2001 ventas por 12.400 millones de dólares por pagos de pacientes que nunca existieron.

El centro de la irregularidad se situó en la contabilidad de los copagos que hace la empresa por la compra de fármacos por parte de sus asegurados, los cuales realizan pagos complementarios cada vez que compran un medicamento.

Estos pagos complementarios, que por lo general oscilan entre los 10 y los 15 dólares por cada prescripción, eran recibidos por cada farmacia y nunca llegaban a las arcas de Medco, pese a lo cual esta empresa los contabilizaba como ingresos. Más tarde, la empresa descontaba los mismos ingresos como gastos de operaciones, por lo que al final no se registraban cambios en los beneficios netos de la compañía. Estos copagos representaban aproximadamente un 10% de los ingresos de Merck durante dicho período.

No está claro que esa técnica contable utilizada por la farmacéutica sea beneficiosa para Merck & Co, ya aunque es cierto que aumenta la valoración, finalmente reduce los márgenes de beneficios con respecto a la facturación global. Y éste es uno de los factores que siguen los inversores y los analistas para tomar decisiones acerca de las inversiones a realizar.

Cabe mencionar, que la situación de Merck & Co no es comparable con los fraudes anteriormente mencionados. Sin embargo, se quiere destacar la importancia que tienen las partes vinculadas en la veracidad e incidencia en la información financiera.

La empresa como consecuencia de estos actos bajo su cotización en Wall Street y bajo su calificación también.

## **5.4 RESPONSABILIDAD EN LA AUDITORÍA**

En la auditoría de estados financieros, el auditor no es el único agente involucrado.

Además del auditor, debemos considerar a la administración de la empresa, usuarios de la información, organismos profesionales, instituciones de formación profesional y organismos de control estatal, como agentes que pueden incidir en mayor o menor medida en la adecuada presentación de la información contable.

#### **5.4.1 RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS CONTABLES**

El auditor, es el encargado de expresar una opinión sobre los estados financieros, sobre si los mismos fueron preparados de acuerdo a lo establecido por la normativa. Dicha opinión, brinda una “razonable seguridad” a los usuarios de los estados financieros acerca de lo expuesto.

La NIA 240 “Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros”, establece normas y proporciona lineamientos sobre la responsabilidad del auditor de considerar el fraude y error en una auditoría de estados financieros. En la misma se establece que “al planear y desempeñar procedimientos de auditoría y al evaluar y reportar los resultados consecuentes, el auditor debería considerar el riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros, resultantes de fraude o error”<sup>55</sup>. La responsabilidad del auditor apunta a la adecuada aplicación de los procedimientos técnicos, dependiendo siempre del grado de confianza establecido por el mismo, tanto a los sistemas de contabilidad como de control interno.

Sin embargo, se hace especial énfasis en la determinación del riesgo en la detección de fraude y error que puedan causar representaciones erróneas de importancia relativa en la información financiera. El nivel de riesgo establecido incidirá de forma directa en la profundidad de análisis y los procedimientos de auditoría que se aplicarán. Si el riesgo de fraude y error fijado determina una importante incidencia en la información financiera, el auditor deberá desempeñar procedimientos modificados o adicionales apropiados. El riesgo dependerá de los tipos de fraude y error indicados, así como la probabilidad de ocurrencia y el efecto que pueda tener sobre la información financiera.

Cabe destacar, que transacciones inusuales como las que se llevan a cabo entre partes relacionadas, aumentan el riesgo de fraude y error. Por lo que el auditor al determinar el nivel de riesgo, tiene que tomar en especial consideración la existencia tanto de partes relacionadas como de transacciones entre las mismas.

Según la NIA240, debido a que la auditoría se realiza anualmente, el auditor no es responsable de la prevención de fraude y error. La figura del auditor sirve de aminoramiento o de efecto disuasivo. De esto se desprende que no es responsabilidad del auditor, la detección de fraude, pero la norma le asigna la responsabilidad sobre la correcta aplicación de los procedimientos de control y sustantivos, y de los procedimientos específicos relativos a fraude.

---

<sup>55</sup>Nia 240 – Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros, párrafo 30, 2009.

#### 5.4.2 RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN

Según la NIA 240<sup>56</sup>, los administradores serán los responsables de la emisión de la información financiera, por lo que también son los responsables de la prevención y detección de fraudes y errores. Estos, mediante la implementación y la operación tanto de sistemas de contabilidad, control interno como de políticas internas, que aseguren el adecuado funcionamiento del negocio de la entidad. Es muy importante, la aceptación y la generación de una conciencia sobre esta responsabilidad en la dirección de las empresas.

#### 5.4.3 LIMITACIONES INHERENTES A UNA AUDITORÍA

La NIA de referencia establece que “una auditoría está sujeta al riesgo inevitable de que algunas representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros no sean detectadas, aun si la auditoría está propiamente planeada y desempeñada de acuerdo con las NIAS”<sup>57</sup>. Es decir que el auditor obtiene seguridad razonable y no absoluta, debido a la existencia de un riesgo inevitable de no detectar representaciones erróneas de importancia relativa debidas a fraude o error, aún cuando se planea una auditoría de manera adecuada y conducida de acuerdo a NIAS. El riesgo inevitable surge de las limitaciones inherentes a las que se ve expuesto el auditor a lo largo de su trabajo de campo como ser: el uso de pruebas, la aplicación del juicio profesional, las limitaciones inherentes del sistema de control interno, el uso de estimaciones contables por parte de la empresa, y el hecho de que la mayor parte de la evidencia de auditoría es persuasiva y no conclusiva.

En la norma se establece también, que el riesgo de no detectar representaciones erróneas resultantes de fraude es más alto que el riesgo de no detectar una representación errónea resultante de error. Esto se debe a que el fraude ordinariamente implica actos que tienen la intención de ocultarlo, tales como colusión, falsificación, falla deliberada en el registro de transacciones, o representaciones erróneas intencionales hechas al auditor de forma intencional. Más difícil aún resulta para el auditor detectar representaciones erróneas de importancia relativa resultantes de fraude cuando el mismo es perpetrado por la administración en lugar de los empleados. Por la posición que ocupa la administración dentro de la organización posee la posibilidad de sobrepasar los procedimientos de control, ya que son ellos los responsables del funcionamiento y evaluación del sistema de control interno a nivel operativo.

Por tal motivo, las partes relacionadas y las transacciones entre las mismas adquieren un papel preponderante en la determinación del riesgo. Determinadas transacciones entre

---

<sup>56</sup>Nia 240 – Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros, párrafos 4 a 8, 2009.

<sup>57</sup>Nia 240 – Responsabilidad del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros, párrafo 5, 2009.

partes relacionadas, podrían ser utilizadas por la administración para verse favorecido, ya sea a nivel económico como fiscal, sin cumplir con la normativa vigente.

Aclarado lo precedente, la norma reclama del auditor el cumplimiento de determinados requisitos y procedimientos para mitigar el riesgo de que fraudes y errores importantes pudieran no ser descubiertos. Así le requiere que realice el trabajo con una actitud de escepticismo profesional, que mantenga discusiones de planeamiento con la dirección del ente inquiriendo sobre la susceptibilidad de la organización al riesgo de fraude o error y a la evaluación que hace la dirección sobre tal posibilidad.

## 5.5 ÉTICA PROFESIONAL

### 5.5.1 INTRODUCCIÓN

En un contexto de múltiples fraudes, corrupción administrativa, conflictos de interés, negligencia y mala práctica de algunos profesionales y ejecutivos que conociendo los códigos de ética, sucumbieron ante el beneficio propio a través de empresas y corporaciones engañando a socios, empleados y grupos de interés, entre ellos sus clientes y proveedores. Queda en evidencia la importancia que adquiere la ética profesional, no solo cuando hablamos de la administración de una empresa, sino también de los encargados de controlar a la misma.

Los escándalos recientes han aumentado el descreimiento por parte de los usuarios, de la integridad y ética de la profesión contable, y una gran preocupación por la transparencia en la información proporcionada por las auditorías.

Por tal motivo, se incluye en el presente capítulo una breve reseña de la ética profesional.

### 5.5.2 DEFINICIÓN

Se define a la ética como: “La parte de la filosofía que trata de la moral y de las obligaciones del hombre. Conjunto de normas morales que rigen la conducta humana”<sup>58</sup>. La moral es una elaboración del grupo social y refiere a las costumbres que guían el “buen actuar”, el diccionario<sup>59</sup> la define como el conjunto de reglas dispuestas en la sociedad para favorecer las buenas costumbres.

---

<sup>58</sup> [www.rae.es](http://www.rae.es)

<sup>59</sup> idem



La voluntad de sacrificar el interés propio por el bienestar colectivo es el centro de la acción ética y produce algunos valores universales e intemporales que describen que se debe entender por correcto e incorrecto, algunos de estos son: honestidad, integridad, honorabilidad, fidelidad, preocupación, sentido de la justicia, respeto, la buena fe, el apego a la ética propia y al de las organizaciones de las que forman parte, estos últimos factores son generadores de confianza en lo que respecta al criterio del profesional.

Las acciones de los profesionales tienen consecuencias directas en la sociedad, es por ello que muchas veces las grandes empresas establecen sus propios códigos de conducta para su personal. En la vida profesional las acciones de los contadores y más aún de los auditores en su función de auditores tienen consecuencias directas en las organizaciones a las que sirven, en sus clientes, en el público, en el mercado, en la profesión, etc. es por ello que su opinión debe basarse en una adecuada planificación, ejecución de procedimientos en armonía y emitir su informe con objetividad. El no cumplimiento de alguno de estos pilares se consideraría una falta a la ética. Dentro del marco de la ética, la complejidad y la dinámica de las actividades del auditor le exigen una actualización constante de sus conocimientos, así como el desarrollo de capacidades y habilidades para la mejor prestación de sus servicios.

### **5.5.3 ÉTICA Y EL CONTADOR PÚBLICO EN URUGUAY**

Es necesario reconocer que la ética en su concepto más puro no debe ser objeto de una reglamentación. La necesidad de tener un código de ética, nace de la aplicación de las normas generales de conducta a la práctica diaria. En este sentido, al ejercer la profesión, el Contador Público debe contemplar las disposiciones contenidas en el sistema normativo vigente a nivel nacional (Código de Ética del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay - CCEAU) y a nivel mundial (Código de Ética de la Federación Internacional de Contadores - IFAC).

Con el objetivo de ofrecer mayores garantías de solvencia moral y establecer normas de actuación profesional el CCEAU expidió el mencionado código (Aprobado en Asamblea Extraordinaria de fecha 13.08.09), que no solo sirve de guía a la acción moral, sino que también mediante él, la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad y de servirla con lealtad y diligencia. Es importante destacar que la afiliación al CCEAU es voluntaria, por lo que quienes lo integren, deberán contemplar las disposiciones establecidas por dicha Institución.

El código en su sección I, establece los principios que deben considerarse en el ejercicio profesional:

- Integridad
- Objetividad
- Independencia de criterio

- Transparencia
- Profesionalidad
- Confidencialidad
- Legalidad
- Responsabilidad
- Respeto por las personas
- Compromiso social

Por otra parte, en el capítulo I sección II, artículo 13 se establecen las normas a las que está sometido el ejercicio profesional:

En su accionar hará prevalecer en todo momento la integridad, la transparencia y la profesionalidad, evitando y desestimando toda práctica que pueda ambientar comportamientos no éticos. Sin perjuicio de otras normas sobre estos principios, que forman parte del presente Código, el profesional en especial:

- Se abstendrá de intervenir directa o indirectamente en la utilización, registración o manejo de datos que encubran, falseen o disimulen la realidad de los actos administrativos o de la gestión organizacional, tanto privada como pública. Facilitará y colaborará lealmente para el contralor y el esclarecimiento interno y externo de situaciones de tal naturaleza.
- No formulará informes o dictámenes, o expedirá opiniones profesionales o certificaciones que oculten, falseen o disimulen la realidad económica, financiera, tributaria o de la gestión o dirección de la organización.
- No aceptará comisiones, participaciones en negocios u otros incentivos que en ocasión del ejercicio de la profesión se ofrezcan por terceros y que puedan afectar la eficacia y corrección de su trabajo, o violentar algunos de los principios o normas éticas de la profesión.
- Deberá abstenerse de actuar en cualquier operación si a su criterio existieran indicios de que la misma pudiera implicar la comisión u ocultamiento de un acto ilícito.
- No deberá recibir ni manejar fondos de clientes o de terceros no identificados o que le resulten desconocidos. Si ello sucediera, deberá indagar de inmediato sobre el origen de los mismos y asegurarse que obedecen a una operación lícita. En caso de duda, deberá proceder a la devolución de los mismos, o a adoptar las medidas de salvaguarda que considere adecuadas respecto a su posición frente a la operación.
- Evitará actuar como intermediario en el manejo de fondos, sin tener clara la licitud de la operación.
- Deberá negarse a ceder su nombre de modo que se desvirtúe la realidad, o se encubra a personas que ejerzan la profesión sin título habilitante.

- No podrá recibir pagos vinculados a sus servicios, de otras personas que no sean sus clientes, salvo que el cliente otorgue su consentimiento informado y que ello no interfiera con su independencia profesional.

Establece también en la sección III párrafo cuatro, que el Tribunal de Honor será el encargado de juzgar las infracciones a las normas contenidas en el código y podrán ser pasibles de sanciones.

#### **5.5.4 ÉTICA Y EL CONTADOR PÚBLICO A NIVEL INTERNACIONAL**

En el ámbito internacional, la Junta de la IFAC, con el objetivo de desarrollar y mejorar la armonización de la práctica profesional, ha conformado el Comité de Ética de la IFAC, estableciendo un código con los lineamientos éticos esenciales.

Este código entró en vigencia el 30 de Junio de 2006 y establece estándares éticos de alta calidad y otros pronunciamientos para el uso de los contadores profesionales en todo el mundo.

Los objetivos que reconoce el presente código son trabajar por los estándares más altos de profesionalismo con el fin de lograr los mayores niveles de desempeño y satisfacer no solo las necesidades de los clientes sino actuar también a favor del interés público.

Los principios éticos regulados por la IFAC, en lo que atañe a la responsabilidad del auditor son:

- Integridad
- Objetividad
- Competencia profesional y debido cuidado
- Confidencialidad
- Comportamiento profesional

Según el código, al identificar una amenaza al cumplimiento de los principios fundamentales, el profesional tiene la obligación de, evaluar la amenaza cuando ésta es conocida por el profesional, o bien esperar conocer las circunstancias o relaciones que podrían comprometer el cumplimiento de los principios.

En la evaluación de una amenaza, el contador debe considerar los factores cualitativos y cuantitativos, y en el caso de no poder llevar a cabo salvaguardas apropiadas, el profesional debe rechazar o suspender el servicio profesional.

El código establece los siguientes tipos de amenazas:

- Amenazas de interés personal, aquellas que surgen como resultado de intereses de tipo financiero u otros ya sea del contador profesional como de sus familiares más cercanos.

- Amenazas de auto revisión, ocurren cuando una opinión anterior necesita ser reevaluada por el contador profesional responsable de esa opinión.
- Amenazas de mediación, las cuales pueden ocurrir cuando un contador profesional apoya una posición u opinión hasta el punto en que su objetividad se pueda ver comprometida.
- Amenazas de familiaridad, aquellas que podrían ocurrir cuando, debido a una relación muy cercana, el profesional se vuelve muy comprensivo hacia los intereses de otros.
- Amenazas de intimidación, las que podrían ocurrir cuando un profesional puede ser disuadido de actuar objetivamente mediante amenazas reales o percibidas.

A su vez, el código proporciona las salvaguardas que podrían eliminar o reducir a un nivel aceptable tales amenazas,

- salvaguardas creadas por la profesión, legislación o reglamentación; y
- salvaguardas en el ambiente laboral.

Se considera que la ética profesional es tan importante como los principios y normas contables, por ello el auditor deben cumplir con lo establecido, procurando transmitir confianza con una adecuada preparación profesional, con el fin de satisfacer los requerimientos que la sociedad le exige, evitando de este modo no infringir las normas y no perpetrar “fraude”.

## **6 TRABAJO DE CAMPO**

### **6.1 INTRODUCCIÓN**

Con el objetivo de investigar cuáles son las prácticas relativas a la auditoría de transacciones con empresas vinculadas, partes relacionadas y similares en nuestro país, se efectuaron entrevistas a cinco miembros de firmas de auditoría con importante presencia en nuestro país. Se realizó un cuestionario apuntando fundamentalmente a los riesgos potenciales que enfrenta el auditor en este tipo de trabajos y cuáles son las prácticas más comunes para minimizarlos, así como también a los procedimientos más relevantes en la realización de una auditoría con partes relacionadas.

Asimismo, se realizaron cinco entrevistas a distintas empresas de diferentes rubros con actividad en nuestro país y que realizan operaciones con empresas vinculadas, partes relacionadas y similares. Las empresas entrevistadas operan en los siguientes rubros: industria farmacéutica, comercialización de commodities en la región, impresión y comercialización del material gráfico, desarrollo de software e intermediación financiera. El cuestionario fue realizado apuntando a las transacciones que realizan dichas empresas con partes relacionadas, con qué periodicidad y bajo qué términos y condiciones.

El presente trabajo, analiza la auditoría de partes relacionadas desde el punto de vista de las firmas que las realizan así como también desde las empresas auditadas. De esta forma, se identificarán no solamente los aspectos y procedimientos más relevantes aplicados por las firmas consultadas al auditar partes relacionadas sino también los distintos tipos de transacciones que las empresas realizan con estas en nuestro país y las características de las mismas.

A continuación se expondrán las preguntas realizadas en la entrevista, y un resumen de las respuestas obtenidas:

## 6.2 ENTREVISTA REALIZADAS A EMPRESAS DE AUDITORÍA

### **P1: ¿Cuáles son los riesgos potenciales en la auditoría de transacciones entre partes relacionadas?**

Según las respuestas de las firmas de auditorías, los riesgos potenciales al auditar saldos y transacciones realizadas entre partes relacionadas no tienen ninguna diferencia con aquellas que no se realizan entre las mismas. Los riesgos de que se produzcan errores potenciales serán los mismos. Los errores potenciales son tipos particulares de errores relacionados con la integridad, validez, registro y corte de transacciones particularidades, y de valuación y presentación de partidas en los estados financieros preparados por la administración.

Sin embargo, a la hora de auditar transacciones entre partes relacionadas el auditor debe tomar en cuenta que la relación entre las partes puede derivar en condiciones que no podrían darse si no existiera tal relación. Ya sea el caso de vender un producto a un precio diferente al del mercado o en la prestación de un servicio en donde el mismo no se preste. Los accionistas principales o la gerencia pueden realizar transacciones que inflan, de manera inadecuada, las ganancias al enmascarar su sustancia económica o distorsionar los resultados reportados mediante la falta de revelación, o mediante un fraude a la compañía al transferir fondos a una parte relacionada que actúa como intermediaria.

Uno de los riesgos más importantes en la auditoría de partes relacionadas que fue destacado en nuestras entrevistas, esta dado por la independencia de la evidencia. Este es un factor a ser tomado en cuenta por parte del auditor, ya que la evidencia obtenida de una de las partes siempre estará viciada por la relación entre las partes y será por lo tanto de menor jerarquía. El auditor deberá analizar si deberá buscar evidencia adicional de forma de poder obtener mayor seguridad sobre un saldo o transacción.

La clave para identificar las partes relacionadas potenciales y las transacciones entre las mismas que la gerencia no revela es estar alerta ante esa posibilidad. Las transacciones con partes relacionadas pueden ser motivadas por otras razones que no sean las consideraciones normales de negocios, tal como lo es el fraude. El equipo de auditoría puede concluir que las transacciones con partes relacionadas son una fuente potencial para un error material cuando se consideran los factores de riesgo de fraude relacionados con las características de operación de la empresa y su estabilidad financiera.

Asimismo corresponde evaluar el principio de empresa en marcha por parte del auditor. Ya que la dependencia de una empresa sobre las transacciones con una parte relacionada para poder seguir funcionando, podría poner en riesgo el principio de empresa en marcha. Sería el caso de una empresa que realiza todas sus transacciones

con una parte relacionada, y estas por algún motivo no se podrán realizar más en el futuro, el auditor debe analizar el principio de empresa en marcha.

Otro riesgo que es necesario destacar es el riesgo fiscal, ya que las partes relacionadas pueden ser utilizadas de forma de obtener una ventaja fiscal para la empresa en detrimento del fisco. El auditor deberá utilizar todos los mecanismos para poder establecer si las condiciones establecidas en negocios entre partes relacionadas distan o no de las fijadas con partes independientes.

**P2: ¿Cuáles son los ejemplos prácticos más comunes de transacciones entre partes relacionadas?**

Algunos ejemplos de transacciones con partes relacionadas pueden incluir, pero no limitarse a, transacciones entre una compañía controladora y sus subsidiarias; las subsidiarias de una controladora en común; sus afiliadas; una empresa y sus propietarios o gerencia; una empresa y una empresa con un propósito especial.

Las transacciones realizadas entre partes relacionadas pueden ser las mismas que las realizadas entre partes sin relación alguna. Sin embargo a continuación se presentan las transacciones más comunes según las respuestas obtenidas:

- Compra y Ventas de bienes o insumos
- Prestación de servicios
- Participaciones
- Transferencia de activos fijos
- Royalties
- Alocación de gastos
- Prestamos
- Regalías
- Etc.

**P3: ¿Cómo afecta la existencia de partes relacionadas en la determinación del alcance de la auditoría?**

Las normas profesionales requieren que el equipo de auditoría realice procedimientos de auditoría específicos para obtener evidencia de la gerencia relacionada con la identificación, contabilización adecuada y revelación de las partes relacionadas y de las transacciones con entre las mismas. Estos procedimientos se requieren aún cuando el equipo de auditoría no tenga razón alguna para sospechar que existen partes relacionadas o transacciones con partes relacionadas.

Así mismo, las normas profesionales requieren que el equipo de auditoría se mantenga alerta, durante el curso de la auditoría, en caso de que existan transacciones materiales con partes relacionadas que pudieran afectar los estados financieros.

Las transacciones con partes relacionadas pueden ser difíciles de identificar. Como resultado de esto, auditar a las partes relacionadas implica un entendimiento profundo de la empresa y de su control interno, de la naturaleza de las transacciones y de las técnicas de auditoría utilizadas para auditar dichas relaciones y transacciones.

La existencia de partes relacionadas afecta el alcance de la auditoría. Independientemente de que los saldos entre las mismas son analizados siempre por parte del auditor, por su importancia sobre los estados financieros, es un área de riesgo para el auditor. Por tal motivo dependiendo del análisis sobre el control interno y la evaluación sobre el riesgo de fraude, así como la materialidad de los saldos, el auditor determinará sobre la necesidad de realizar determinados procedimientos adicionales para poder tener una mayor certeza sobre los mismos.

No puede esperarse que una auditoría proporcione la certeza de que todas las transacciones con las partes relacionadas se descubrirán. Sin embargo, el equipo de auditoría debe planear y llevar a cabo la auditoría con la conciencia de que pueden existir transacciones materiales entre partes relacionadas y estas, pueden afectar los estados financieros. Al determinar el alcance del trabajo que va a realizarse, el equipo de auditoría debe:

- obtener un entendimiento de las responsabilidades de la gerencia y de la relación de cada uno de los componentes con la empresa completa
- considerar si los controles son adecuados para las actividades de la gerencia, incluyendo aquellas actividades de autorización y registro de las transacciones con las partes relacionadas
- considerar el objetivo del negocio para dar servicio a los distintos componentes de la empresa, incluyendo la relación de unos con otros y con la empresa completa.

Es común que firmas de auditoría, de forma de solucionar el problema del alcance, establezcan como condición a la hora de aceptar auditar una empresa que forma parte de un conjunto, auditar a todas las empresas que conforman el mismo. De esta forma se podrá tener un alcance menor ya que se verá ambas partes de la relación.



**P4: ¿Cuál es la importancia en la realización de la auditoría que tiene las transacciones entre partes relacionadas en nuestro país?**

Las auditorías que tienen partes relacionadas se consideran importantes siempre. Sin embargo, Uruguay es una economía muy pequeña, y a lo largo del tiempo se ha ido internacionalizando en gran medida. Esto ha generado que las empresas de nuestro país no solamente tengan partes relacionadas a nivel nacional sino también internacional. Asimismo los diversos regímenes fiscales que existen, aumenta el riesgo a la hora de auditar transacciones entre partes relacionadas. Por estos y otros motivos, en los últimos años se ha regulado las transacciones entre partes relacionadas a través de diferentes leyes, decretos y normas.

**P5: ¿Cuáles son las principales dificultades que enfrenta un auditor al auditar empresas relacionadas?**

Las distintas firmas de auditoría entrevistadas coincidieron en que las principales dificultades que enfrenta un auditor son la identificación de partes relacionadas, la calidad de la evidencia y el entendimiento de la sustancia de la operación para determinar su correcta contabilización y revelación.

Ya sea por desconocimiento de las normas por parte de las empresas o porque existe una intención de no revelar dicha información, la identificación de partes relacionadas por parte del auditor es una de las principales dificultades. Por lo tanto el auditor deberá estar siempre atento en la búsqueda de indicios que puedan indicar la existencia de partes relacionadas.

Asimismo la robustez de la evidencia de auditoría depende de la independencia de la misma. La cual siempre se encuentra mermada en mayor o menor medida por la relación existente entre las partes. El auditor deberá evaluar la situación, y determinar si es necesaria la realización de procedimientos alternativos para validar transacciones o saldos entre las partes.

**P6: ¿Cuáles son los principales procedimientos para identificar partes relacionadas?**

A continuación se exponen los principales procedimientos que fueron recabados de las respuestas:

- Reunión con los altos ejecutivos y consulta directa
- Lectura y análisis de actas.

- Información en revistas, páginas web u otros medios de información.
- Consulta y análisis de los principales proveedores y clientes de la empresa
- Contacto y consulta con abogados.
- Contacto y consulta con ex empleados.
- Declaración en carta de gerencia.
- Análisis de las transacciones, comparación con las condiciones de mercado y con otras transacciones realizadas por la empresa.
- Conocimiento del negocio
- Carta de gerencia

Las revelaciones de la naturaleza y efecto de dichas transacciones a menudo son significativos para entender la posición financiera y los resultados de las operaciones. Además, a pesar de que los participantes pueden ser partes relacionadas, una parte a menudo se encuentra fuera del grupo consolidado, o los estados que se presentan pueden ser los de la empresa independiente. Es así que la identificación y entendimiento de dichas transacciones pueden requerir una medida adicional de escepticismo y juicio profesional.

**P7: ¿Cuáles son los principales procedimientos para realizar el examen a transacciones entre partes relacionadas?**

Después de que el equipo de auditoría ha identificado transacciones con las partes relacionadas, deben realizarse procedimientos adecuados de verificación para obtener evidencia suficiente que respalde el entendimiento de su sustancia y del propósito del negocio y para respaldar la presentación y las aseveraciones de revelación. Los procedimientos a considerar deben incluir el examen de los documentos correspondientes.

Es importante destacar que los procedimientos para realizar examen a transacciones entre partes relacionadas no varían con respecto a las transacciones entre partes sin relación alguna. Sin embargo deben ser realizados por el auditor con mayor escepticismo que en otras transacciones normales, presentando especial atención a la sustancia de la transacción.

Como principales procedimientos las respuestas fueron las siguientes:

- Análisis de las transacciones, comparación con las condiciones de mercado y con otras transacciones realizadas por la empresa
- Obtener evidencia por otras personas que no sean partes relacionadas
- Carta de gerencia
- Revisión analítica
- Circularización

- Visualización de documentación
- Analizar el ciclo de partes vinculadas.
- Análisis comparativo de precio de mercado.

**P8: ¿Los procedimientos a aplicar varían en función del tamaño y tipo de negocio que realiza la organización titular de los estados contables a auditar?**

Las respuestas obtenidas coincidieron en que los procedimientos varían en función del tamaño y tipo de negocio. Las empresas de mayor tamaño presentan mayor diversidad de transacciones y muchas veces gran dispersión geográfica en las mismas. El tipo de negocios es otro factor que incide directamente en los procedimientos a aplicar en una auditoría de partes relacionadas. Debido a que el tipo de negocio incidirá directamente en el entendimiento de la sustancia de la operación así como en su correcta contabilización y revelación.

Sin embargo, en todos los casos deberían llevarse a cabo procedimientos para identificar partes relacionadas y su correcta revelación.

### **6.3 ENTREVISTA REALIZADAS A EMPRESAS CON PARTES RELACIONADAS**

**P1: ¿Qué tipo de operaciones realiza con empresas vinculadas?**

De las respuestas recabadas, surge como transacciones más comúnmente realizadas entre partes relacionadas la prestación de servicios y la compra y venta, ya sea de productos terminados para la comercialización o de insumos para la producción. Las mismas son realizadas con filiales o partes relacionadas tanto dentro como fuera del país.

Asimismo corresponde destacar los préstamos entre partes relacionadas, utilizados como forma de financiamiento según las necesidades y disponibilidades de fondos.

**P2: ¿Cómo y con qué periodicidad verifican los saldos tanto a pagar como a cobrar con partes relacionadas?**

En todos los casos, las empresas entrevistadas verifican los saldos con partes relacionadas mensualmente. Sin embargo varían en cuanto a la forma de realizar dicha verificación, siendo la forma más común de verificación la realizada vía e-mail con las partes relacionadas con las cuales se tiene saldos. Una vez conciliados los saldos y que ambas partes están de acuerdo con los mismos, se realizan las compensaciones entre cuentas a cobrar y a pagar, tramitando el cobro y pago que resultara de la misma. Otro método de verificación mencionado por una de las empresas entrevistadas es a través de un software corporativo. Por medio del mismo se concilian las cuentas a cobrar y pagar con cada una de las filiales.

**P3: ¿Cómo se establecen las condiciones de las transacciones?**

Para las empresas que dependen de una casa matriz, las transacciones entre partes relacionadas son fijadas por ésta. La casa matriz se ocupa de fijar las condiciones y términos incluidos en dichas transacciones. Para aquellas empresas que no dependen de una casa matriz las condiciones se fijan de común acuerdo entre las partes. Estos acuerdos generalmente son realizados de forma anual, no obstante de ello en el correr del año se pueden realizar modificaciones dependiendo de las circunstancias.

**P4: ¿Las condiciones establecidas varían entre partes relacionadas o no relacionadas?**

Las respuestas de las empresas encuestadas no coincidieron en que las condiciones varían dependiendo si son partes relacionadas o no, cuando se trata de compra de bienes

o insumos o bien prestación de servicios. El 75% respondió que las condiciones fijadas coinciden con las fijadas a terceros independientes. En cambio el 25% restante respondió que las condiciones entre las partes relacionadas son mucho más benevolentes y de trato de confianza mutua, no habiendo contratos preestablecidos en muchas oportunidades.

**P5: ¿Quién autoriza este tipo de transacciones?**

En todos los casos las transacciones cotidianas son autorizadas por el departamento de contabilidad, en aquellos casos en que la naturaleza de las transacciones lo amerite son autorizadas por la gerencia de la empresa, asesorándose en algunos casos por el departamento de logística o de tesorería. Cabe destacar que en los casos en que la empresa uruguaya depende de la casa matriz ubicada en el exterior, es ésta la encargada de autorizar las transacciones, así como de fijar las condiciones de estas.

**P6: ¿Se realizan balances consolidados con la información de las partes relacionadas?**

No todas las empresas encuestadas consolidan su información financiera. Las empresas que realizan consolidación son aquellas que reportan a casa matriz, estas consolidan la información de forma mensual. Cabe mencionar que aquellas que no consolidan información financiera para usuarios externos, si lo hacen para uso interno.

**P7: ¿La auditoría de todas las partes relacionadas la realiza la misma firma de auditoría?**

En todos los casos la respuesta fue afirmativa. Las empresas encuestadas respondieron que la auditoría de todas las partes vinculadas las realiza la misma firma de auditoría.

## 7 CONCLUSIONES

A continuación presentamos las principales conclusiones que surgen del análisis efectuado en los capítulos anteriores.

En primer lugar concluiremos acerca de la importancia de la identificación de las partes relacionadas en la realización de una auditoría. Posteriormente lo haremos sobre la responsabilidad del auditor frente a la auditoría de partes relacionadas. Finalmente, exponemos aquellos puntos que consideramos de vital importancia para el auditor.

Las Normas Internacionales de Contabilidad requieren que las transacciones entre partes relacionadas y las relaciones (que no sean contratos de compensación, asignaciones por gastos y asuntos similares durante el curso normal del negocio) se revelen. La naturaleza de las relaciones, incluyendo ciertas relaciones de control, descripciones y detalles relacionados con transacciones, cambios en los términos de períodos anteriores y saldos vencidos por pagar o por cobrar a las empresas relacionadas debe incluirse en las revelaciones en las notas a los estados financieros. Las normas de contabilidad no requieren que las transacciones con partes relacionadas se contabilicen de una forma distinta a la contabilización de las transacciones con partes no relacionadas.

Una de las etapas más importantes dentro de la auditoría de partes relacionadas es la identificación de las mismas. Esto es así por varias razones. En primer lugar, las normas de contabilidad requieren la revelación de las transacciones entre partes relacionadas y de ciertas relaciones de control. En segundo lugar, existe un riesgo de error material si las transacciones con las partes relacionadas se contabilizan de una manera inadecuada. En tercer lugar, la elaboración de información financiera fraudulenta y la malversación de activos a menudo se llevan a cabo utilizando alguna parte relacionada no revelada (por ejemplo: fraudes que implican afiliaciones ocultas y relaciones de las cuales el equipo de auditoría no tiene conocimiento). Finalmente, la confianza que el equipo de auditoría puede depositar en la evidencia de auditoría obtenida de las partes relacionadas es menor que la confianza que se obtiene de terceras partes no relacionadas.

Sin embargo, no puede esperarse que en una auditoría se detecten todas las transacciones de partes relacionadas, en ciertas circunstancias hay limitaciones que pueden afectar la capacidad de la evidencia disponible para extraer conclusiones sobre afirmaciones particulares de los estados financieros. Donde hay alguna indicación de que existen tales circunstancias el auditor deberá desempeñar procedimientos modificados, ampliados o adicionales según las circunstancias.

Posteriormente a la identificación de partes relacionadas y transacciones entre las mismas, deben realizarse procedimientos adecuados de verificación para obtener evidencia suficiente que respalde el entendimiento de su sustancia y del propósito del negocio y para respaldar la presentación y las aseveraciones de revelación. Los

procedimientos a considerar deben incluir el examen de la documentación correspondiente.

Por definición, las transacciones con partes relacionadas no se dan en condiciones de plena competencia, aún cuando sus términos y condiciones puedan aparentar lo contrario. En consecuencia, el equipo de auditoría debe estar consciente de que dichas transacciones pueden verse motivadas por el deseo de crear una apariencia particular, más que reflejar sustancia económica. Las transacciones deben contabilizarse de acuerdo con su sustancia más que de acuerdo con su forma. Asimismo, las transacciones entre partes relacionadas pueden ser utilizadas como instrumento para ocultar o crear situaciones engañosas en los estados financieros, así como también de forma de generar una menor tributación de forma ilícita o ventajas que distorsionan las condiciones de un mercado de libre competencia. Los siguientes factores pueden llevar a dicha conclusión; transacciones con partes relacionadas significativas que no están en el curso ordinario de los negocios o que no son auditadas, transacciones significativas inusuales o complejas especialmente cuando estas se realizan cerca del cierre del período de reporte financiero, con asuntos difíciles en cuanto a la sustancia sobre la forma, prácticas de negocios complejas que permiten a la gerencia enmascarar la sustancia económica de una transacción de negocios. Asimismo podemos incluir como factores, cuentas bancarias significativas u operaciones de una subsidiaria o de una sucursal ubicada en una jurisdicción considerada como un paraíso fiscal sin ninguna razón de negocios aparente, una estructura organizacional extremadamente compleja que implica numerosas empresas o legalmente inusuales, líneas gerenciales de autoridad, o acuerdos contractuales que no tienen un propósito de negocios aparente. Finalmente, dificultad para determinar la organización o a las personas que controlan una empresa fuera del balance general.

El auditor, será el encargado de expresar una opinión sobre los estados financieros, sobre si los mismos fueron preparados de acuerdo a lo establecido por la normativa. Dicha opinión, brinda una “razonable seguridad” a los usuarios de los estados financieros acerca de lo expuesto.

La responsabilidad del auditor apunta a la adecuada aplicación de los procedimientos técnicos, dependiendo siempre del grado de confianza establecido por el mismo, tanto a los sistemas de contabilidad como de control interno. El auditor deberá determinar el riesgo en la detección de fraude y error que puedan causar representaciones erróneas de importancia relativa en la información financiera. El nivel de riesgo establecido incidirá de forma directa en la profundidad de análisis y los procedimientos de auditoría que se aplicaran. Si el riesgo de fraude y error fijado es importante, el auditor deberá desempeñar procedimientos modificados o adicionales apropiados. El riesgo dependerá de los tipos de fraude y error indicados, así como la probabilidad de ocurrencia y el efecto que pueda tener sobre la información financiera.

Consideramos muy importante destacar lo expuesto en la NIA 240 sobre la responsabilidad del auditor. En la misma se establece que debido a que la auditoría se

realiza de forma anual, el auditor no es responsable de la prevención de fraude y error. La figura del auditor sirve de aminoramiento o de efecto disuasivo. De esto se desprende que no es responsabilidad del auditor, la detección de fraude, pero la norma le asigna la responsabilidad sobre la correcta aplicación de los procedimientos de control y sustantivos, y de los procedimientos específicos relativos a fraude.

Por tal motivo, el auditor deberá darle mucha importancia al análisis de riesgo de fraude y error, debido a que el mismo incidirá directamente en los procedimientos que aplicará el auditor y sobre los cuales el auditor será responsable por su aplicación.

Por último, expondremos aquellos puntos que consideramos de vital importancia por el auditor en la realización de una auditoría de partes relacionadas.

Un documento muy importante para el auditor, es la carta de gerencia, según la NIA 580, "Representaciones de la administración", el auditor debe obtener representaciones por escrito de la dirección de la empresa, en donde se obtiene una declaración específica y por escrito respecto a la información relativa a transacciones, cuentas por cobrar o por pagar y cualquier otra información relevante con partes relacionadas. Nunca un auditor puede dar por finalizada una auditoría sin haber obtenido la misma. Cabe destacar que la carta de gerencia no solamente tiene como objetivo en una auditoría de partes relacionadas la identificación de las partes, sino delimitará las responsabilidades del auditor en la misma.

Otro aspecto de gran relevancia para el auditor será la robustez de la evidencia de auditoría. El auditor deberá buscar toda la evidencia que crea necesaria para poder expresar una opinión sobre los estados financieros. En una auditoría de partes relacionadas, la robustez de la evidencia estará dada por la independencia de la misma. Esto se debe a que cuando el auditor obtiene evidencia de las partes sobre saldos o transacciones, la misma siempre estará viciada por la relación existente. El auditor deberá considerar si realiza o no una ampliación de los procedimientos de forma de obtener evidencia alternativa.



## 8 BIBLIOGRAFÍA

- IFAC, “Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad”. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Decima Edición, Abril 2010.
- CCEAU “Código de Ética Profesional CCEAU”, 1944
- IFAC, “Código de Ética para Contadores Profesionales”, Junio 2006.
- Pronunciamientos del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay.

### Artículos Consultados

- Timothy J. Louwers, Elaine Henry, Brad J. Reed, and Elizabeth A. Gordon. “Deficiencies in Auditing Related- Party Transactions: Insights from AAERs”, Agosto 2008.
- The International Standards of Supreme audit Institutions, ISSAI, “Financial Audit Guideline – Related Parties”, Abril 2009.
- The Institute’s Auditing and Assurance Standards Committee (AASC), “Related party transactions – Audit Issues”, Febrero 2006.
- The American Institute of Certified Public Accountants, “Accounting and Auditing for Related Parties and Related Party Transactions, A Toolkit for Accountants and Auditors”, Diciembre 2001.
- IX Congreso Internacional de Costos – “Utilización de precios de transferencia para mejorar la gestión” Florianópolis, Noviembre 2005.
- Cr. Jorge Gutfraind, Cr. Hugo Gubba, Cr. Cayetano Ángel Víctor Mora, Cr. Rubén Darío Rodríguez, Cr. Jorge H. Santesteban Hunter, Cr. Ricardo Villamarzo. “Responsabilidad del auditor ante el fraude en la información financiera. Propuestas para mejorar la confianza de los usuario”. XXVI Conferencia Interamericana de Contabilidad, 2005.
- Rohel Sánchez Sánchez. “Circunstancias relevantes que podrían estar asociadas al fraude contable en la interacción de los auditores y las empresas”, Enero 2009.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, (CECYT), Resolución Técnica N° 21, “Valor Patrimonial Proporcional – Consolidación de Estados Contables – Información a exponer sobre partes relacionadas“
- Carlos Cárdenas Guzmán, Conferencia sobre "Operaciones entre partes relacionadas y paraísos fiscales".

## Sitios de Internet visitados

- [www.ain.gub.uy](http://www.ain.gub.uy)
- [www.bcu.gub.uy](http://www.bcu.gub.uy)
- [www.dgi.gub.uy](http://www.dgi.gub.uy)
- [www.parlamentos.gub.uy](http://www.parlamentos.gub.uy)
- [www.ccea.com.uy](http://www.ccea.com.uy)
- [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)
- [www.iasb.org](http://www.iasb.org)
- [www.rae.es](http://www.rae.es)
- [www.irs.gov](http://www.irs.gov)
- [www.oecd.org](http://www.oecd.org)
- [www.offixfiscal.com.mx](http://www.offixfiscal.com.mx)

## Artículos y Páginas consultadas sobre casos prácticos de Fraude incluidos en capítulo 5

- David Gómez Álvarez, Verónica González –“La leche es blanca pero no transparente. Parmalat, breve recuento de un gran fraude”- Instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM de México.
- Dr.Clara Muñoz Colomina – “Los paralelismos del caso Enron y el caso Parmalat: Del escándalo americano al escándalo europeo” – Universidad Complutense de Madrid
- Miguel A. Cano, René M Castro –“RESPONSABILIDAD DEL GOBIERNO CORPORATIVO EN EL CASO PARMALAT” – Marzo 2004.
- [www.enron.com](http://www.enron.com)
- [www.grupoplayadelsol.com](http://www.grupoplayadelsol.com)
- <http://www.elmundo.es/elmundo/2010/06/02/baleares/1275469865.html>-El hotelero encarcelado en Ibiza por fraude compró 40 hoteles por mil millones
- <http://www.preferente.com/index.php/hoteles-alojamientos-mainmenu-33/13-hoteles/29040-el-administrador-del-grupo-playa-sol-utilizaba-mas-de-300-sociedades-para-eludir-el-pago-de-impuestos.html>
- [www.mediastudy.com/articles/enron.html](http://www.mediastudy.com/articles/enron.html)

- [http://en.wikipedia.org/wiki/Enron\\_scandal](http://en.wikipedia.org/wiki/Enron_scandal)
- [http://www.abc.es/hemeroteca/historico-09-07-2002/abc/Economia/merck-auditada-por-andersen-se-une-al-fraude-contable-al-apuntarse-14340-millones-de-euros-de-falsos-ingresos\\_112099.html](http://www.abc.es/hemeroteca/historico-09-07-2002/abc/Economia/merck-auditada-por-andersen-se-une-al-fraude-contable-al-apuntarse-14340-millones-de-euros-de-falsos-ingresos_112099.html)
- [http://www.elpais.com/articulo/economia/ESTADOS\\_UNIDOS/MERCK/farmaceutica/Merck/admite/contabilizo/12400/millones/dolares/ingreso/elpepieco/20020709elpepieco\\_1/Tes](http://www.elpais.com/articulo/economia/ESTADOS_UNIDOS/MERCK/farmaceutica/Merck/admite/contabilizo/12400/millones/dolares/ingreso/elpepieco/20020709elpepieco_1/Tes)
- <http://www.monografias.com/trabajos12/posible/posible.shtml>

## 9 ANEXOS

### 9.1 ANEXO – CARTAS DE CIRCULARIZACIÓN PARTES RELACIONADAS

#### *Ejemplo de carta de confirmación de partes relacionadas*

En determinadas situaciones, el auditor puede requerir la confirmación por parte de los directores, gerentes o accionistas, de la existencia de partes relacionadas. El auditor puede no sentirse satisfecho con la identificación tanto de las partes relacionadas como de las transacciones entre las mismas, debido a que la empresa no cuenta con adecuados procesos de identificación ni de control.

A continuación, se expone una carta de confirmación de partes relacionadas.

*[Ciudad] [Fecha]*

*[Nombre del Director, Gerente o  
Accionista]*

*[Dirección 1]*

*[Dirección 2]*

Estimado *[Nombre]*:

Con relación a la auditoría de estados contables que está siendo efectuada por nuestros auditores de la firma *[Nombre]* al *[Fecha]*, solicitamos se sirva de contestar el cuestionario adjunto, firmar el mismo y enviarlo a nuestras oficinas *[Dirección]*.

El siguiente cuestionario está destinado para brindar a los auditores con la información necesaria para la realización adecuada de la auditoría.

Agradeciendo su atención les saludamos  
atentamente,

*[Nombre del Director,  
Gerente]  
[Cargo]  
[Nombre de la empresa]*

[Nombre del cliente]

Cuestionario de Partes relacionadas

Por favor responda las siguientes preguntas. Si la respuesta es “Si”, sírvase de explicar.

1. ¿ Tiene usted o alguna parte relacionada de usted interés, directo o indirecto, en compras, ventas, transferencias, leasings, garantías o cualquier otra transacción desde [fecha de inicio de la auditoría] a la fecha, frente a la cual la compañía es o va a ser parte relacionada?
  
2. ¿ Tiene usted o alguna parte relacionada de usted interés, directo o indirecto, en compras, ventas, transferencias, leasings, garantías o cualquier otra transacción pendientes o incompletas desde [fecha de inicio de la auditoría] a la fecha, frente a la cual la compañía es o va a ser parte relacionada?
  
3. ¿ Tiene usted o alguna parte relacionada de usted deudas con la compañía desde [fecha de inicio de la auditoría] a la fecha?

Fecha:

---

Firma:

---

***Ejemplo de carta de confirmación de saldos Directores o Accionistas***

*[Ciudad], [Fecha]*

*[Nombre del Director o Accionista]*

*[Dirección 1]*

*[Dirección 2]*

De nuestra mayor consideración:

Con relación a la auditoría de estados contables que está siendo efectuada por nuestros auditores de la firma *[Nombre]*, solicitamos se sirvan confirmar los saldos que Uds. mantenían con *[Nombre]* al *[Fecha]*.

El formulario incorporado a esta carta puede ser utilizado a tal efecto.

Agradeciendo su atención les saludamos atentamente,

Por (Empresa auditada)

*[Nombre de Compañía auditora]*

*[Dirección 1]*

*[Dirección 2]*

De mi consideración:

Por medio de la presente dejo constancia que al *[Fecha]* el saldo adeudado a la empresa asciende a la suma de \$..... y US\$.....

Atentamente,

*[Nombre del Director, Gerente o responsable]*

*[Cargo]*

*[Nombre de la empresa]*

## 9.2 ANEXO – CARTA DE GERENCIA

### *Ejemplo de carta de gerencia*

[Ciudad], [Fecha]

[Nombre de Compañía auditora]

[Dirección 1]

[Dirección 2]

Con relación a vuestro examen de los Estados Contables de [Nombre de Compañía auditada] al [Fecha], y con el propósito de expresar una opinión acerca de si los mismos presentan razonablemente la situación patrimonial y los resultados de las operaciones de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, confirmamos, según nuestro leal saber y entender, las siguientes afirmaciones efectuadas a vosotros durante el referido examen.

1. Somos responsables por la confiabilidad e integridad de los Estados Contables referidos anteriormente. Entendemos que, como es costumbre, vuestro examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluyó pruebas de los registros de contabilidad y otras, consideradas necesarias en tales circunstancias con el propósito de expresar una opinión sobre Estados Contables. Asimismo, entendemos que, en el caso de existir tal examen no necesariamente detectaría todas las irregularidades.
  
2. Hemos puesto a vuestra disposición:
  - a. Todos los registros contables y la correspondiente documentación respaldante.
  
  - b. Todos los instrumentos jurídico-legales constitutivos y posteriores a la constitución de *Nombre de Compañía auditada*.
  
3. El patrimonio por ustedes auditado asciende a [Monto], conformándose principalmente por los siguientes conceptos:

ACTIVO	\$U	PASIVO	\$U
Activo corriente		Pasivo Corriente	
Activo no corriente		Pasivo no corriente	
<b>TOTAL</b>		<b>TOTAL</b>	
		<b>Resultado del ejercicio</b>	

4. No ha habido:
  - a. Irregularidades involucrando a la Gerencia o a empleados que tengan funciones relevantes relacionadas con el control interno contable.
  - b. Irregularidades que involucren a otros empleados que pudieran tener un efecto significativo en los Estados Contables.
5. No ha habido planes o intenciones que pudieran afectar significativamente el valor o la clasificación de los activos o pasivos en los estados contables.
6. Lo siguiente ha sido adecuadamente registrado y expuesto en los Estados Contables:
  - b. Transacciones con partes relacionadas y los correspondientes importes por cobrar o por pagar, incluyendo ventas, compras, préstamos, transferencias, contratos de arrendamientos, créditos de uso y garantías, más allá de los expuestos en los Estados Contables.
  - c. Arreglos con instituciones financieras, involucrando compensación de saldos u otros arreglos que impliquen restricciones en la disposición de fondos o en el uso de líneas de crédito u otros arreglos similares.

Las instituciones financieras con la que la empresa mantiene saldos y operaciones por diversos conceptos son: Banco XX, Banco YY,.....
7. Se desconoce la existencia de:
  - a. Violaciones o posibles violaciones de leyes o reglamentos cuyos efectos debieran ser considerados con el propósito de ser expuestos en los Estados Contables o como base para registrar una contingencia de pérdida.
  - b. Otros pasivos significativos o contingencia de pérdida o ganancias que requieran ser contabilizados o expuestos en los Estados Contables.
8. Nuestros asesores no nos han informado respecto a demandas en proceso o acciones o juicios contra la firma que pudieran significar perjuicios para la misma en su carta del día *[Fecha]*, (En el caso de haber juicios y/o demandas destacar que se detallan en la carta, si son importantes, mencionarlas aquí).

Los asesores legales consultados al respecto fueron *[Nombre]*, que son los que llevan adelante todas las posibles situaciones mencionadas en párrafo anterior, tales como eventuales litigios envolviendo impuestos, acciones laborales, o cualquier otro proceso a favor o en contra de la empresa.
9. No hay transacciones significativas que no hayan sido adecuadamente recogidas en los registros contables que sirven de respaldo a los Estados Contables.



10. *[Nombre de la empresa]*, posee título de propiedad con respecto a todos sus bienes, no existiendo gravámenes ni embargos sobre los mismos, excepto los que se detallan en los Estados Contables.
11. Hemos cumplido con todos los aspectos sustanciales y formales de acuerdos contractuales cuyo incumplimiento afectaría significativamente los Estados Contables.
12. No han ocurrido hechos con posterioridad al *[Fecha]*, que pudieran requerir ajustar los Estados Contables o exponerlos en los mismos, excepto por lo expresado en las notas a los Estados Contables.

Sin otro particular, saludamos a Uds. Muy atentamente,

*[Nombre del Director, Gerente o responsable]*

*[Cargo]*

*[Nombre de la empresa]*

### 9.3 ANEXO – CHECKLIST SOBRE PROCEDIMIENTOS A REALIZAR SOBRE PARTES RELACIONADAS.

	Referencia Papel de Trabajo	Trabajo concluido Iniciales y fecha	Satisfactorio
<b>CONSIDERACIONES DE PLANEACIÓN (VER CAPÍTULO 4.1 – Planificación y supervisión)</b>			
<p><b>1. CÉDULA PRINCIPAL (RESUMEN)</b></p> <p>Obtenga o prepare una cédula principal (resumen) estableciendo el movimiento en el período para cada categoría de saldos de partes relacionadas.</p>			
<p><b>2. POLÍTICAS DE CONTABILIDAD</b></p> <p>Confirme que las políticas de contabilidad aplicadas a los saldos de partes relacionadas cumplan con las NIIF, particularmente la NIA 550.</p>			
<p><b>3. PRUEBA DE CONTROLES</b></p> <p>Pruebe los controles clave relacionadas con partes vinculadas y emita una conclusión sobre la efectividad de su diseño y de operación durante el período. Identifique las afirmaciones para las que contribuyen a lograr una certeza importante.</p>			
<p><b>4. PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS</b></p> <p>4.1 Revise los saldos de partes relacionadas para observar qué tan razonables y consistentes son con los años anteriores. Elabore preguntas y obtenga explicaciones para todos los movimientos inusuales.</p> <p>4.2 Considere si los procedimientos analíticos sustantivos serán efectivos. En caso afirmativo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Defina el objetivo del procedimiento;</li> <li>- Determine el método de examen;</li> <li>- Defina una desviación significativa;</li> <li>- Especifique el nivel de confianza deseado;</li> <li>- Determine el resultado esperado;</li> <li>- Examine cualquier desviación del resultado esperado;</li> </ul>			

	Referencia Papel de Trabajo	Trabajo concluido Iniciales y fecha	Satisfactorio
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Evalúe los resultados y concluya; y</li> <li>- Identifique las afirmaciones para las que los procedimientos analíticos han contribuido a lograr una certeza significativa.</li> </ul>			
<b>AUDITORÍA DE PARTES RELACIONADAS (VER CAPÍTULO 4.2 – Auditoría de partes relacionadas)</b>			
<b>5. PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS</b>			
<p>Basado en lo anterior y en los conocimientos que tenemos de la entidad y sus sistemas contables, confeccione las pruebas de auditoría sustantivas que se indican a continuación para ofrecer una certeza suficiente que nos permita concluir sobre la validez de cada una de las afirmaciones.</p>			
<b>5.1. IDENTIFICACIÓN</b>			
<p>5.1.1 Identifique a todas las partes relacionadas. (Las partes relacionadas se definen en la NIC 24 ‘Revelaciones de Partes Relacionadas’). Se pueden adoptar los siguientes procedimientos para identificar a las partes relacionadas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Revise los documentos de trabajo del año anterior para verificar los nombres de las partes relacionadas conocidas;</li> <li>- Revise los procedimientos de identificación de partes relacionadas de la entidad;</li> <li>- Solicite la afiliación de quienes están a cargo de la dirección y de los funcionarios de otras entidades;</li> <li>- Revise los registros de accionistas para determinar los nombres de los principales accionistas o, en caso apropiado, obtenga un listado de los principales accionistas en el registro de accionistas;</li> <li>- Revise las minutas de las asambleas de los accionistas y de las juntas de la dirección y otros registros estatutarios relevantes, como el registro de las participaciones de directores; y</li> <li>- Pregunte a otros auditores actualmente involucrados en la auditoría o en auditorías anteriores sobre información de partes relacionadas adicionales.</li> <li>- Determine nombres de todas las pensiones y fondos establecidos para el beneficio de los empleados y nombres de sus respectivos funcionarios y administradores</li> </ul>			

**PARTICULARIDADES DE LA AUDITORIA DE TRANSACCIONES CON EMPRESAS VINCULADAS, PARTES RELACIONADAS Y SIMILARES**

	<b>Referencia Papel de Trabajo</b>	<b>Trabajo concluido Iniciales y fecha</b>	<b>Satisfactorio</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Revise reportes a organismos públicos y/o otros agentes reguladores en busca de nombres de partes relacionadas u otras empresas en que funcionarios de la alta gerencia y/o directores formen parte.</li> </ul>			
<p>5.1.2 Identifique las transacciones con partes relacionadas mediante los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Realizando pruebas detalladas de las transacciones y saldos.</li> <li>- Revisando las minutas de las juntas del consejo de administración y de las asambleas de accionistas.</li> <li>- Revisando los registros contables para observar transacciones o saldos grandes o inusuales, prestando atención particular a las transacciones reconocidas en o cerca del final del período de reporte.</li> <li>- Revise el alcance y naturaleza de las transacciones con principales clientes proveedores no divulgados previamente.</li> <li>- Las confirmaciones sobre préstamos por cobrar y por pagar y las confirmaciones de los bancos. Esa revisión puede indicar una relación de aval y otras transacciones con partes relacionadas.</li> <li>- Revisando las transacciones de inversión, como por ejemplo, compra o venta de un interés de participación accionaria en una empresa en participación u otra entidad.</li> <li>- Revisar la existencia de transacciones que difiera su sustancia de su forma.</li> <li>- Considerar la existencia de transacciones que no ofrecen reconocimiento contable.</li> <li>-</li> </ul> <p>5.1.3 Obtener una comprensión del motivo de la realización de la transacción:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Investigación frente a la alta gerencia del porque de la realización de la transacción y verificación de la razón con la parte vinculada.</li> </ul>			

	Referencia Papel de Trabajo	Trabajo concluido Iniciales y fecha	Satisfactorio
<p><b>5.2. BALANCE GENERAL</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Verifique la extracción de los saldos de partes relacionadas, al final del período, de los registros contables.</li> <li>- Verifique si existen saldos de partes relacionadas en otras cuentas (por ejemplo, en acumulaciones, deudores diversos o trabajo en proceso).</li> <li>- Verifique los saldos mediante confirmaciones escritas y fechadas de partes relacionadas, asegurándose de que los renglones de conciliación sean válidos y se hayan manejado en forma conveniente.</li> <li>- Asegúrese de que se revelen todas las provisiones hechas contra las cuentas por cobrar de partes relacionadas.</li> </ul>			
<p><b>6. ESCRUTINIO</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Lleve a cabo un escrutinio de las cuentas del libro mayor para transacciones / saldos inusuales, incluyendo transacciones que no se lleven a cabo en una forma comercial usual e investigue si éstas se realizaron con partes relacionadas.</li> </ul>			
<p><b>7. PRESENTACION Y REVELACIÓN</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Asegúrese de que la revelación de los saldos de partes relacionadas en el borrador de los estados financieros cumpla con las NIIF, particularmente con la NIC 24.</li> <li>- Indique cualquier saldo que no esté vencido y que deba liquidarse en un período de un año y los convenios para liquidación de saldos deudores y acreedores.</li> </ul>			
<p><b>8. PRUEBAS ADICIONALES</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Considere si se requieren pruebas adicionales para el logro de los objetivos de auditoría.</li> </ul>			