

**COHECHO Y CORRUPCIÓN
EN LOS NEGOCIOS
Y SU IMPACTO
EN LA AUDITORÍA DE
ESTADOS FINANCIEROS**

Autores

Luis Antonio Godoy
Angel Devaca Pavón

INDICE

REF.	CONTENIDO	PAG.
I	Resumen ejecutivo	4
II	Palabras claves	5
III	Introducción	5
IV	Definiciones	7
	1. ¿Qué es la OCDE? 2. Creación y Países Miembros 3. Definiciones de términos	
V	Marco teórico referencial	9
	1. Antecedentes. 1.1. Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales a. El Delito de Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros b. Contabilidad 1.2. Recomendación del Consejo para Fortalecer la Lucha Contra el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales a. Deducibilidad fiscal b. Requisitos contables, auditoría externa y controles internos, ética y cumplimiento c. Auditoría externa independiente d. Controles internos, ética y cumplimiento 1.3. Guía de Buenas Prácticas Sobre Controles, Ética y Cumplimiento 1.4. Guía de Buenas Prácticas para las Empresas 1.5. Medidas de las Asociaciones Comerciales y las Organizaciones Profesionales 1.6. Guía de la OCDE para empresas multinacionales	
VI	Propuestas de los autores	16
	Fundamentos de las propuestas	18
VII	Conclusión	18
VIII	Guías de discusión	20

IX	Anexos	21
	Anexo A- El caso de Argentina	
	Anexo B- El caso de México	
	Anexo C- El caso de Perú	
	Anexo D- La situación de Paraguay	
X	Bibliografía	40

Aplicación de la Convención Anti Soborno Extranjero de la OCDE (Cohecho Internacional)

Cuestiones referidas a las Normas Técnicas Contables y a la Actuación de la Auditoría Externa e Interna, Control Interno y Gobierno Corporativo.

I. Resumen ejecutivo

El presente trabajo interamericano pretende dar respuesta al temario de la Comisión de Normas y Prácticas de Auditoría para el área 2.3 “Cohecho y corrupción en los negocios y su impacto en la auditoría de estados financieros”, a tal efecto sometemos a consideración de los delegados de la XXXIII CIC nuestras ideas con relación al cohecho de servidores públicos extranjeros en relación con las transacciones comerciales internacionales.

Nuestro propósito al presentar este trabajo es compartir con los colegas cuestiones fundamentales del delito de cohecho internacional partiendo de las disposiciones relacionadas con nuestra profesión, contenidas en la Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros y tratar herramientas para su detección, en base a desarrollos de países que avanzaron en este proceso. En el anexo A extractamos algunas de esas disposiciones y su actual estatus en la Argentina, uno de los países que se ha caracterizado por dedicar sus mejores talentos en este ámbito.

Como base teórica, el trabajo que presentamos se apoya en la Convención Anti Soborno Extranjero, en otras convenciones y demás documentos de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), que es una Organización intergubernamental cuyo uno de sus esfuerzos centrales es la lucha contra el flagelo llamado cohecho internacional. Para sustentar nuestras propuestas y conclusiones presentamos los principales requerimientos de dos convenciones muy significativas que deben observar los países que solicitan su adhesión a tales convenciones, que a su vez forman parte de las condiciones fundamentales para que un país pueda pretender ser admitido como miembro de la Organización. También en el capítulo V Marco teórico referencial presentamos otros documentos que guardan relación con el cohecho internacional, como la Guía de Buenas Prácticas Sobre Controles, Ética y Cumplimiento, la Guía de Buenas Prácticas para las Empresas, las Medidas de las Asociaciones Comerciales y las Organizaciones Profesionales y la Guía de la OCDE para empresas multinacionales

En el capítulo VI proponemos algunos procedimientos que como profesionales independientes podríamos aplicar como refuerzo a los que habitualmente utilizamos en nuestras prácticas rutinarias, en especial cuando nuestra vinculación guarda relación con transacciones internacionales de nuestros clientes.

En el capítulo conclusivo resaltamos el riesgo alto que representa prestar servicios profesionales a entidades en las que eventualmente podría existir el cohecho internacional o soborno de servidores públicos extranjeros en relación con las transacciones comerciales internacionales.

Finalmente, como anexos, además de lo ya comentado en el segundo párrafo de este resumen, los casos en que se encuentran dos países de la Alianza del Pacífico, como dos polos opuestos, por un lado, México actualmente miembro pleno de la OCDE, el primero de los miembros de la citada Alianza y, por otro, Perú que aún no

ha podido lograr en sus evaluaciones extensivas ser considerado en desarrollo inclusivo y social. Su objetivo de ser miembro de la OCDE para el bicentenario de su independencia en 2021 por ahora está lejos. También presentamos el caso Paraguay y el camino recorrido hacia la OCDE.

II. Palabras clave

Cohecho internacional, organización, convención, auditoría, control interno, gobierno corporativo, servidores públicos extranjeros, fiscalidad.

III. Introducción

Como cada dos años la Asociación Interamericana de Contabilidad, desde hace 70 años, nuevamente nos convoca a estas jornadas de aprendizaje en las que solemos escuchar ponencias de prominentes investigadores acerca de las novedades en nuestra profesión, en esta oportunidad gustoso aceptamos el pedido de la Comisión de Normas y Prácticas de Auditoría de presentarles, distinguidos colegas, el resultado de nuestra pesquisa acerca de uno de los flagelos que ponen en peligro nuestra práctica en el área de auditoría independiente, especialmente, así como en otro ámbito y otros intervinientes en el quehacer de las organizaciones. El tema establecido por la mencionada comisión de la AIC, objeto de esta presentación se titula, según el plan de sus actividades, “Cohecho y corrupción en los negocios y su impacto en la auditoría de estados financieros”, un mal que ha ido en aumento año tras año, a pesar del enorme esfuerzo en la lucha para eliminarlo o, por lo menos, disminuirlo a un nivel razonablemente aceptable.

La corrupción en los negocios es un concepto muy amplio, que tiene distintas aristas y prácticas en todos los sectores de la economía del mundo, no tiene frontera. La práctica más generalizada en cantidad de frecuencia de su ocurrencia, aunque no en monto en comparación a la internacional, se materializa a nivel nacional, es decir, entre ciudadanos locales de una jurisdicción. Esta clase de práctica es particularmente un asunto de mucho riesgo para el ejercicio profesional independiente, especialmente la auditoría de estados financieros, que si bien es cierto el monto normalmente es muy inferior a la cometida a nivel internacional, sin embargo, el efecto sobre la información financiera auditada puede ser muy significativo.

El Cohecho Internacional tiene un efecto mucho más dañino para el país o la jurisdicción en donde se concreta, si bien, es menos frecuente que la corrupción interna, por su impacto en monto y en la gestión para perseguir a los autores, en caso de su detección. En cuanto al riesgo que representa para la profesión a igual que la práctica local también debe ser una preocupación para los profesionales.

El problema fundamental de la corrupción sea nacional o internacional, como impacto en la auditoría de estados financieros es su ocultamiento al radar de los auditores independientes, pues la corrupción como tal no se contabiliza como cualquier transacción en los negocios, sino a través de abultamiento en la facturación en la medición de los bienes o servicios adquiridos y otras simulaciones. Sabemos que la auditoría de transacciones de la entidad es una tarea lógica, responde al método positivismo que básicamente consiste concluir sobre una investigación a partir de hallazgos particulares a emitir opinión sobre la información financiera tomado en

conjunto (de lo particular a lo general), pero reducir a un nivel apropiado acerca de la existencia o no de la corrupción en una determinada entidad en un proceso de auditoría de estados financieros requiera una investigación mucho más profunda, a modo de resumen, exige la formulación de una hipótesis de trabajo apropiado sustentada en un marco metodológico, la aplicación de técnicas de obtención de evidencia apropiada y suficiente de fuente documental, experimental o mixta y el análisis de resultado que le suministre cierta seguridad de la no existencia a nivel importante de la corrupción en la entidad que emite los estados financieros sometidos a auditoría, tarea sumamente complicada para un profesional en tiempo muy reducido.

En el capítulo de **Propuesta de los autores** presentamos alguna idea de cómo enfrentar este problema en la auditoría de los estados financieros independientes.

Dentro del temario oficial, enfocamos nuestro trabajo en el área de la Aplicación de la Convención Anti Soborno Extranjero de la OCDE, más conocido como Cohecho Internacional, analizando aspectos que nos afectan como las Cuestiones referidas a las Normas Técnicas Contables y a nuestra actuación en cualquiera de las funciones propias de la profesión, como en auditoría externa e interna, así como en el sector de control interno y gobierno corporativo. Ponemos énfasis a la actuación del contador como auditor independiente, por ser ésta la práctica que, a nuestro entender, más se exponen a los riesgos vinculados con el asunto estudiado.

El objetivo de nuestro trabajo es compartir con los colegas cuestiones fundamentales del delito de cohecho internacional partiendo de las disposiciones relacionadas con nuestra profesión, contenidas en la Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros y tratar herramientas para su detección, en base a desarrollos de países que avanzaron en este proceso.

Conforme al plan de la comisión, el lema aprobado por la AIC y el Comité organizador es “Ética y Responsabilidad Social: Mecanismos para combatir la corrupción”. Los trabajos interamericanos y nacionales, a ser desarrollados en el área 2 tendrán como eje transversal este lema.

La actuación pública de las autoridades nacionales de distintos países a diario se revela por los medios de comunicación y redes sociales de toda clase que se relacionan con estos males incurables de nuestra sociedad, el cohecho y la corrupción, que siempre involucran a los negocios, por lo que al auditar sus estados financieros el contador se expone a riesgo. Por esta razón, se espera que los trabajos nacionales e interamericanos girar en torno a la responsabilidad ética y social de los profesionales contables. En particular, se espera debatir sobre la actuación de los auditores independientes en ambientes de economías desarrolladas en convivencia de estos delitos y los principios fundamentales teleológicos de la ética profesional.

En este contexto, la Ética y la Responsabilidad Social, son determinantes en el proceso anticorrupción que debemos generar todos los profesionales de la Contaduría Pública.” Tratamos encuadrar nuestra investigación a estos enunciados.

Yendo al tema de nuestra incumbencia, presentamos en este trabajo como marco teórico de referencia los conceptos vertidos tanto en la convención como por los distintos países que integran con distintos niveles de participación y a los autores de artículos técnicos analizados para nuestros propósitos.

IV. Definiciones

1. ¿Qué es la OCDE?

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) es una Organización intergubernamental que reúne a países comprometidos con las economías de mercado y con sistemas políticos democráticos, que en su conjunto representan el 80% del PIB mundial.

Es una Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, fundada en 1961, que agrupa a países, que son sus miembros, con la misión de promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

Ofrece un foro donde los gobiernos puedan trabajar conjuntamente para compartir experiencias y buscar soluciones a los problemas comunes. Trabaja para entender qué factores conducen al cambio económico, social y ambiental, mide la productividad y los flujos globales del comercio e inversión, analiza y compara datos para realizar pronósticos de tendencias, fija estándares internacionales dentro de un amplio rango de temas de políticas públicas.

Cuenta con 27 miembros plenos con economías desarrolladas y 25 países con economías en desarrollo y emergentes, sin ser miembros plenos, integran el Centro de Desarrollo de la Organización.

Proceso para ser admitido en la OCDE

Básicamente consta de dos etapas, que son:

1. **Etapa de invitación.** Es el reconocimiento oficial a potenciales miembros de la OCDE
2. **Etapa de revisión extensiva.** Es la etapa en la cual se realiza la evaluación extensiva de las políticas del país para evaluar si son compatibles con los estándares de la Organización.

Normalmente, los países o jurisdicciones al ser invitados aceptan con algarabía sin mucha dificultad ese acontecimiento, pero en la medida en que formaliza su intención de unirse a la Organización encuentra traba en los actores políticos por su implicancia en el ámbito de la política porque avanzar en el proceso exige medidas antipopulares, reacción popular de la ciudadanía a la que tanto le temen dichos actores.

La Organización cuenta con varias unidades operativas de acción, tales como:

- a. **Centro de Desarrollo de la OCDE.** Su objetivo central es combatir las estrategias utilizadas por las empresas multinacionales para aprovecharse de las discrepancias, lagunas e inconsistencias de los sistemas fiscales nacionales para trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación y eludir, así, el pago del impuesto a la renta corporativa en sus países o residencia.
- b. **Foro Global de la OCDE.** Los principales objetivos que persigue son: Implementar estándares internacionales de transparencia fiscal, asistir a los países miembros en la implementación de tales estándares, monitorear los compromisos asumidos por

los países miembros y evaluar la implementación por medio de un proceso de revisión de pares y proveer asistencia técnica para alentar la participación de países en vías de desarrollo a nivel mundial.

- c. **Marco Inclusivo Basen Erosion Profit Shifting** (BEPS) se completará objetivos
- d. Se agregará más si se encuentra otras unidades.

2. Creación y Países Miembros

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) tiene su origen en la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) de 1948, creada para administrar la ayuda del Plan Marshall, proporcionada por EE.UU. y Canadá para la reconstrucción de Europa tras la Segunda Guerra Mundial.

Estados Unidos y Canadá se unieron a los miembros de la OECE para firmar la nueva Convención de la OCDE el 14 de diciembre de 1960. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) nació oficialmente el 30 de septiembre de 1961, cuando la Convención entró en vigor estableciendo su sede en París.

La Organización tiene un carácter abierto y permite la participación de terceros países en sus comités, grupos de trabajo y foros. Esta participación está reglada y se hace bajo tres categorías: invitados, participantes y asociados según el grado de menor a mayor implicación y con el pago de cuotas en los dos últimos casos.

En la actualidad, hay 37 países miembros de la OCDE, de los cuales 20 son fundadores y los demás países se han incorporado sucesivamente empezando con Japón (1964), Finlandia (1969), Australia (1971), Nueva Zelanda (1973), México (1994), República Checa (1995), Corea, Hungría y Polonia (1996), República Eslovaca (2000), Chile, Estonia, Eslovenia e Israel (2010), Letonia (2016), Lituania y Colombia (2018). La UE tiene el estatus de observador en el Consejo con voz pero sin voto.

Además de los Estados miembros de la OCDE, 11 países no miembros han firmado la implementación de las Directrices de la OCDE: Argentina, Brasil, Costa Rica, Egipto, Jordania, Marruecos, Perú, Rumanía y Túnez. Además, la OCDE mantiene una relación más estrecha y privilegiada con los denominados Key Partners (Brasil, China, India, Indonesia y Sudáfrica) que participan incluso en las Reuniones Ministeriales.

La OCDE colabora con cerca de 100 países y representa un foro de políticas globales que promueve iniciativas para mejorar el bienestar económico y social de la población mundial.

3. Definiciones de Términos

- a. **Función pública:** incluye cualquier actividad de interés público, delegada por un país extranjero;

b. Dependencia pública: es un órgano constituido conforme al derecho público para llevar a cabo tareas específicas de interés público.

c. Empresa pública: es cualquier empresa, independientemente de su figura legal, sobre la cual un gobierno o gobiernos puedan directa o indirectamente ejercer una influencia dominante.

d. Un servidor de una empresa pública deberá considerarse que es aquel que cumple una función pública a menos que la empresa opere en forma comercial normal en el mercado del sector;

e. La autoridad pública, en circunstancias especiales, puede ser presidida por personas que oficialmente no han sido designadas como servidores públicos y pueden considerarse como servidores públicos extranjeros, conforme a los principios jurídicos de algunos países.

f. Organismo público internacional: incluye a cualquier organismo internacional constituido por estados, gobiernos y por otros organismos públicos internacionales;

g. País extranjero: no se limita a los estados, sino que incluye cualquier entidad o área extranjera constituida desde el punto de vista legal.

V. Marco teórico referencial

1. Antecedentes

1.1 Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales

Fue firmada en París, el 17 de diciembre de 1997 y tiene vigencia desde el 15 de febrero de 1999.

En los considerandos manifiesta “que el cohecho es un fenómeno generalizado en las transacciones comerciales internacionales, incluidos el comercio y la inversión, que suscita graves preocupaciones morales y políticas, socava el buen gobierno y el desarrollo económico, y distorsiona las condiciones competitivas internacionales”.

Asume que la responsabilidad de combatir el cohecho es de todos los países, en cooperación mutua, que realizan transacciones internacionales y en su conformación tuvo en cuenta la Recomendación Revisada para Combatir el Cohecho en las Transacciones Comerciales Internacionales, aprobada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) el 23 de mayo de 1997.

La citada Recomendación pedía medidas para enfrentar el cohecho de servidores públicos extranjeros en relación con las transacciones comerciales internacionales.

a. El Delito de Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros

En su artículo 1 la Convención expresa refiriéndose a los países participantes: “Cada parte tomará las medidas que sean necesarias para tipificar que conforme a su jurisprudencia es un delito penal que una persona deliberadamente ofrezca, prometa o conceda cualquier ventaja indebida pecuniaria o de otra índole a un

servidor público extranjero...”, considerando en su disposición que esta acción puede ser llevada a cabo en forma directa o mediante intermediarios, para beneficio propio o de un tercero incumpliendo las responsabilidades que su función le impone.

Atribuye también a cada país la obligación de tomar las medidas para tipificar como delito la complicidad de todos aquellos que hayan facilitado el delito bajo cualquier configuración delictiva.

La Convención considera “Servidor público extranjero” cualquier persona que se desempeñe en el ámbito legislativo, administrativo o judicial de un país extranjero cualquiera haya sido la modalidad por la cual haya llegado a ese puesto, ya sea por concurso, elección u otro.

b. Contabilidad

En su artículo 8 la Convención enfoca la contabilidad expresando la necesidad de que las Partes deben tomar los recaudos que sean necesarios para que la registración contable permita combatir eficazmente el cohecho de servidores públicos extranjeros, dentro del marco de sus leyes y reglamentos.

Recomienda la convención que se debe mantener libros y registros contables, publicar estados financieros y usar normas de contabilidad y auditoría, para prohibir prácticas indebidas como “la creación de cuentas no asentadas en libros contables, llevar una doble contabilidad o transacciones identificadas de manera inadecuada, el registro de gastos inexistentes, el registro de pasivos con identificación incorrecta de su fin, así como el uso de documentos falsos por parte de las empresas sujetas a dichas leyes y reglamentos, con el propósito de sobornar a servidores públicos extranjeros o de ocultar dicho delito.”

Las disposiciones contienen recomendaciones respecto a las condiciones contables, para ser tomadas en cuenta en forma especial por la auditoría externa independiente y para el mantenimiento de controles internos confiables de la compañía. Estas condiciones se considera que serán necesarias para la eficacia general de la lucha contra el cohecho en los negocios internacionales.

1.2 Recomendación del Consejo para Fortalecer la Lucha Contra el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales Adoptada por el Consejo el 26 de noviembre de 2009

a. Deducibilidad Fiscal

En relación a este tema la Recomendación exhorta a los países miembros para:

“i. que apliquen plenamente y con prontitud la Recomendación del Consejo de 2009 sobre Medidas Fiscales para Fortalecer la lucha contra el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en las Transacciones Comerciales Internacionales, que recomienda en especial que los países miembros y otras Partes de la Convención Anti cohecho de la OCDE rechacen de manera explícita la deducibilidad fiscal de los cohechos a servidores públicos”

b. Requisitos contables, auditoría externa y controles internos, ética y cumplimiento

En la “Recomendación del Consejo para Fortalecer la Lucha Contra el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales” emitidas el 26 de noviembre de 2009 se “Recomienda que los países miembros tomen las medidas necesarias, considerando cuando proceda las circunstancias individuales de una empresa; por ejemplo, su tamaño, tipo, estructura legal, así como el sector geográfico e industrial de operación; de manera que las leyes, normas o prácticas relacionadas con los requisitos contables, las auditorías externas, los controles internos, la ética y el cumplimiento ... se usen de manera plena para prevenir y descubrir el cohecho de servidores públicos extranjeros en negocios internacionales, de acuerdo con sus principios jurisdiccionales y otros principios jurídicos básicos.”

En la actuación del profesional contable, como Auditor Externo Independiente, o en el ámbito del Control Interno o a nivel de Gobierno Corporativo, las siguientes recomendaciones del Consejo deben ser tomadas en cuenta para el desempeño de sus funciones:

b.1.Requisitos contables adecuados

La Recomendación analiza el artículo 8 de la Convención de la siguiente manera:

i.conforme al Artículo 8 de la Convención Anti-cohecho de la OCDE, los países miembros “deberán tomar las medidas necesarias, dentro del marco de sus leyes y reglamentos, respecto a mantener libros y registros contables, divulgar estados financieros, usar normas de contabilidad y auditoría, para prohibir la creación de cuentas no asentadas en libros, llevar una doble contabilidad o transacciones identificadas de manera inadecuada, el registro de gastos inexistentes, el registro de pasivos con identificación incorrecta de su fin, así como el uso de documentos falsos por parte de las empresas sujetas a dichas leyes y reglamentos, con el propósito de sobornar a servidores públicos extranjeros o de ocultar dicho delito.”

ii. “los países miembros deben exigir a las empresas que divulguen en sus estados financieros toda la variedad de pasivos contingentes materiales.”

iii. conforme al Artículo 8 de la Convención Anti-cohecho de la OCDE, los países miembros “deberán estipular sanciones eficaces, proporcionales y disuasorias de carácter civil, administrativo o penal para tales omisiones y falsificaciones con respecto a los libros, los registros, las cuentas y los estados financieros de dichas empresas.”

c. Auditoría externa independiente

En relación a la auditoría externa independiente la Recomendación destaca los siguientes conceptos:

i.los países miembros deben examinar si los requisitos a las empresas para presentar una auditoría externa son adecuados;

ii. los países miembros y las asociaciones profesionales deben mantener normas adecuadas para asegurar la independencia de los auditores externos; ya que eso les

permite proporcionar una evaluación objetiva de las cuentas, los estados financieros y los controles internos de la compañía;

iii. los países miembros deben exigir al auditor externo que descubra indicios de un presunto acto de cohecho de un servidor público extranjero denunciarlo a la dirección general y, según corresponda, a los órganos supervisores de la compañía.

iv. los países miembros deben exhortar a las empresas que reciban denuncias de presuntos actos de cohecho de servidores públicos extranjeros de parte de un auditor externo, para que atiendan esas denuncias en forma activa y eficaz;

v. los países miembros deben considerar si se exige al auditor externo que denuncie presuntos actos de cohecho de servidores públicos extranjeros ante las autoridades competentes ajenas a la compañía, como las autoridades reguladoras o las encargadas de velar por el cumplimiento de la ley; y en los países donde se permitan esas denuncias, garantizar que se proteja contra acción judicial a los auditores que las presenten de buena fe y manera razonable.

d. Controles internos, ética y cumplimiento

La recomendación expresa que los países miembros deben alentar:

i. a las empresas para que diseñen y adopten controles internos adecuados, medidas o programas de ética y cumplimiento para la prevención y detección del cohecho internacional;

ii. a las asociaciones comerciales y las organizaciones profesionales, según corresponda, en los esfuerzos que realizan para fomentar y ayudar a las empresas, en especial a las pequeñas y medianas empresas, para que diseñen controles internos, medidas o programas de ética y cumplimiento para prevenir y descubrir actos de cohecho internacional;

iii. a la dirección de la compañía para que declare en sus informes anuales o divulgue públicamente o de otra manera sus controles internos, medidas o programas de ética y cumplimiento, incluidos los que contribuyan a prevenir y detectar el cohecho.

iv. la creación de órganos supervisores, independientes de la dirección general, como comités de auditoría, juntas directivas o consejos de supervisión;

v. a las empresas para que ofrezcan vías de comunicación y protección a las personas que no estén dispuestas a violar las normas profesionales ni la ética por instrucciones o presión de superiores jerárquicos, así como a las personas dispuestas a denunciar de buena fe y con motivos razonables violaciones a la ley, las normas profesionales o a la ética ocurridas dentro de la compañía; y deben exhortar a las empresas para que tomen las medidas adecuadas con base en esa denuncia;

vi. a las autoridades del gobierno para que —en lo que incumbe a las transacciones comerciales internacionales y cuando proceda— consideren incluir controles internos, programas o medidas de ética y cumplimiento en sus decisiones para otorgar ventajas públicas, por ejemplo: subsidios públicos, licencias, contratos de adquisiciones públicas, contratos financiados con ayuda oficial para el desarrollo y créditos para la exportación apoyados oficialmente.

1.3. Guía de Buenas Prácticas Sobre Controles, Ética y Cumplimiento

La Guía de Buenas Prácticas está dirigida a las empresas para que instituyan y garanticen la eficacia de los controles internos, las medidas o los programas de ética y cumplimiento para prevenir y descubrir el cohecho de servidores públicos extranjeros en sus transacciones comerciales internacionales —cohecho internacional y a las asociaciones comerciales y organizaciones profesionales que desempeñan una función indispensable al ayudar a las empresas en estos esfuerzos.

1.4. Guía de Buenas Prácticas para las empresas

Los controles internos, las medidas o programas de ética y cumplimiento eficaces para prevenir y detectar el cohecho internacional deben diseñarse con base en una evaluación de riesgos dirigida a las circunstancias individuales de la compañía; en especial, los riesgos de cohecho internacional, que ésta enfrenta.

Dice la Guía que las empresas deben considerar, las siguientes buenas prácticas para garantizar controles internos y medidas o programas de ética eficaces, así como el cumplimiento de medidas o programas para prevenir y detectar el cohecho internacional:

- 1.** un apoyo fuerte, explícito y evidente, así como el compromiso de los directivos de alto rango para los controles internos, las medidas o programas de ética y cumplimiento de la compañía para prevenir y detectar el cohecho internacional.
- 2.** una política empresarial articulada y transparente que prohíba el cohecho internacional;
- 3.** acatar esta prohibición y los controles internos, las medidas o programas de ética y cumplimiento respectivos es el deber de las personas en todos los niveles de la compañía;
- 4.** vigilar las medidas o programas de ética y cumplimiento concernientes al cohecho, incluida la autoridad para denunciar asuntos directamente a órganos supervisores independientes como comités de auditoría, juntas directivas o consejos de supervisión, es el deber de los funcionarios de alto rango de la empresa, con un nivel adecuado de autonomía de la administración, los recursos y la autoridad;
- 5.** las medidas o programas de ética y cumplimiento para prevenir y detectar el cohecho internacional, aplicables a todos los directores, funcionarios y empleados; y aplicables a todas las entidades sobre las cuales la compañía tenga un control eficaz, como subsidiarias, en las siguientes áreas:
 - i)** regalos
 - ii)** hospitalidad, agasajos al cliente y gastos de representación;
 - iii)** viajes de clientes;
 - iv)** contribuciones políticas;
 - v)** donaciones para fines benéficos y patrocinios;
 - vi)** dádivas e
 - vii)** instigación y extorsión

6. las medidas o programas de ética y cumplimiento diseñados para prevenir y detectar el cohecho internacional aplicables a terceros, cuando proceda y sujeto a planes contractuales, como agentes y otros intermediarios, consultores, representantes, distribuidores, contratistas y proveedores, consorcios y socios, los siguientes elementos indispensables:

i). la debida diligencia respaldada por riesgos documentados correctamente en lo concerniente a la contratación, así como la vigilancia constante y adecuada de los socios empresariales;

ii). informar a los socios empresariales sobre el compromiso de la compañía para acatar las leyes sobre las prohibiciones contra el cohecho internacional; y las medidas o programa de ética y cumplimiento de la compañía para prevenir y detectar ese cohecho; y

iii). buscar un compromiso recíproco de los socios comerciales.

7. un sistema de procedimientos financieros y contables, por ejemplo, un sistema de controles internos, diseñado razonablemente para asegurar que se lleven libros, registros y cuentas fieles y exactas para asegurar que no puedan usarse con fines de cohecho internacional ni de ocultar ese delito;

8. medidas diseñadas para asegurar la comunicación periódica, y la capacitación documentada de todos los niveles de la compañía, sobre las medidas o programa de ética y cumplimiento de la compañía respecto al cohecho internacional y, cuando proceda, para las subsidiarias:

9. medidas adecuadas para fomentar y apoyar de manera positiva el cumplimiento de las medidas o programas de ética y cumplimiento contra el cohecho internacional, en todos los niveles de la compañía;

10. procedimientos disciplinarios adecuados para abordar en todos los niveles de la compañía, entre otras cosas, las violaciones a las leyes sobre el cohecho internacional, así como las medidas o programa de ética y cumplimiento de la compañía con respecto al cohecho internacional;

11. medidas eficaces para:

i). proporcionar asesoría y orientación a directores, funcionarios, empleados y, cuando sea apropiado, a socios empresariales sobre el acatamiento de las medidas o el programa de ética y cumplimiento de la compañía, incluido cuando necesiten asesoría urgente sobre situaciones difíciles en jurisdicciones extranjeras;

ii). la protección y denuncia interna y cuando sea posible confidencial por parte de directores, funcionarios empleados y, cuando aplique, de socios empresariales, no dispuestos a violar la ética ni las normas profesionales por instrucciones o presión de superiores jerárquicos, así como para directores, funcionarios, empleados y, cuando aplique, socios empresariales, dispuestos a denunciar de buena fe y con motivos razonables violaciones a la ley, las normas profesionales o la ética ocurridas dentro de la compañía; y

iii). comprometerse a tomar las medidas adecuadas en respuesta a esas denuncias;

12. revisiones periódicas de las medidas o programas de ética y cumplimiento, diseñadas para evaluar y aumentar su eficacia para prevenir y detectar el cohecho internacional; tomando en cuenta adelantos pertinentes en el campo y las normas internacionales e industriales en evolución.

1.5. Medidas de las Asociaciones Comerciales y las Organizaciones Profesionales

Las asociaciones comerciales y las organizaciones profesionales pueden desempeñar una función imprescindible ayudando a las empresas, en especial a las Pyme, para que diseñen controles internos, medidas o programas de ética y cumplimiento que sean eficaces para prevenir y detectar el cohecho internacional. Ese apoyo puede incluir:

1. divulgar información sobre temas de cohecho internacional, por ejemplo, respecto a adelantos pertinentes en foros regionales e internacionales, y acceso a las bases de datos adecuadas;
2. hacer disponibles la capacitación, la prevención, la debida diligencia y otras herramientas de cumplimiento;
3. asesoría general para llevar a cabo la debida diligencia, y
4. asesoría general y apoyo para resistirse a la corrupción e instigación de corrupción.

1.6. Guía de la OCDE para empresas multinacionales

En esta Guía la OCDE expresa: “Las empresas no deben, directa o indirectamente, ofrecer, prometer, dar o pedir sobornos o cualquier otro tipo de ventaja indebida para obtener o mantener negocios o cualquier otra ventaja indebida.”

Instruye sobre las acciones que las empresas deben realizar para evitar situaciones que produzcan cohecho:

1. abstenerse de ofrecer, prometer o dar pagos indebidos u otro tipo de ventajas a oficiales públicos o a empleados de empresas socias. Igualmente, las empresas no deben solicitar, acordar o aceptar beneficios indebidos u otro tipo de ventajas por parte de servidores públicos o de empleados de empresas socias.
2. desarrollar y adoptar controles internos adecuados, programas o medidas de ética y cumplimiento para prevenir y detectar el cohecho, desarrollar en las bases de riesgos de evaluación dirigidos a situaciones individuales de la empresa, en particular los riesgos de cohecho a los que se enfrenta (como su localización geográfica y su sector industrial de operaciones). Estos controles internos, éticos y programas o medidas de cumplimiento deben incluir un sistema de procedimientos financieros y contables, incluyendo un sistema de controles internos, diseñado razonablemente para asegurar la conservación de libros, documentos y registros contables, para garantizar que no pueden ser usadas con el propósito de sobornar o de ocultar sobornos.

3. prohibir o desalentar, en los controles internos de la compañía, o en los programas o medidas de ética y cumplimiento, el uso pequeños pagos de facilitación, que generalmente son ilegales en los países en los que se llevan a cabo y, cuando esos pagos se realicen, que éstos sean debidamente documentados en los registros contables.

4. asegurar, tomando en cuenta los riesgos particulares a los que se enfrenta la empresa, procesos adecuadamente documentados de “due diligence” concernientes a la contratación, así como las adecuadas y regulares omisiones de los agentes, y que la remuneración de los agentes sea apropiada únicamente para los servicios legítimos.

5. incrementar la transparencia de sus actividades relacionadas con el combate al cohecho, la solicitud de sobornos y la extorsión.

7. no ofrecer contribuciones ilegales a los candidatos para puestos de gobierno, partidos políticos o a otras organizaciones políticas. Las contribuciones políticas deben obedecer completamente a los requerimientos públicos y deben ser reportados a los niveles gerenciales más altos.

VI. Propuestas de los autores

La profesión contable se encuentra enfrentada a un desafío y a un riesgo emergente de prácticas corruptas que dañan a las empresas y a las instituciones democráticas.

Sus desempeños en actividades de auditoría externa de estados financieros, auditorías internas u operativas en la gestión de las corporaciones o desempeñándose en campos involucrados con la gobernanza corporativa, exigen una prestación profesional adecuada a las demandas de los entes, de la normativa vigente y enmarcado en los Códigos de Ética profesionales.

La OCDE ha puesto a disposición normativas y guías para combatir el cohecho internacional con servidores públicos en las transacciones.

“Las Recomendaciones Anti cohecho 2009 recomiendan a los gobiernos en particular a fomentar que las empresas desarrollen y adopten controles internos adecuados, programas o medidas de ética y cumplimiento, con el objetivo de prevenir y detectar el cohecho internacional, tomando en cuenta la Guía de Buenas Prácticas en Controles Internos, Ética y Cumplimiento, incluido en el Anexo II de la Recomendaciones Anti cohecho 2009. Esta Guía de Buenas Prácticas en Controles Internos, Ética y Cumplimiento está dirigida tanto a empresas como a organizaciones comerciales y asociaciones profesionales, y resalta las buenas prácticas para asegurar la efectividad de sus controles internos, de los programas y medidas de ética y cumplimiento para prevenir y detectar el cohecho internacional.”

Las asociaciones profesionales en esta oportunidad deben proponer e impulsar la adopción de normas profesionales de alta jerarquía, propender a la capacitación de sus matriculados y promocionar la difusión de la normativa vinculadas al cohecho.

Las innovaciones tecnológicas han facilitado la práctica operativa en múltiples campos y disciplinas, también han permitido su utilización en prácticas reñidas con

la legalidad y las buenas prácticas, por lo que tanto la utilización de las herramientas informáticas adecuadas como la capacitación para su uso en la práctica profesional se constituyen en una necesidad que hace a la debida prestación profesional.

Las normas internacionales de auditoría reglamentan y previenen situaciones que debidamente detectadas e informadas pueden servir como eficiente salvaguarda para evitar acciones que lleven al Cohecho Internacional con Servidores Públicos.

A título de ejemplificar lo afirmado en el párrafo anterior se pueden citar las siguientes normas internacionales:

NIA 220 Control de calidad de la auditoría de estados financieros

NIA 240 Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude

NIA 250 Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros

NIA 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno

NIA 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados

NIA 701 Cuestiones importantes de auditoría

ISQC1 Norma Internacional de Control de Calidad 1 (El IAASB ha publicado recientemente propuestas para su conjunto de estándares de Gestión de la Calidad, denominadas Normas Internacionales de Gestión de Calidad ISQM 1 y 2. De ser emitidas estas nuevas normas, la ISQM 1, abordará los sistemas de gestión de calidad de la empresa, incluye un nuevo enfoque basado en el riesgo y reemplazará a ISQC 1, mientras la ISQM 2 será una nueva norma que abordará las revisiones de la calidad del compromiso).

El conocimiento y aplicación de las normas internacionales es una condición inexcusable de los profesionales en la medida que las mismas se encuentren vigentes para su aplicación en el lugar de su desempeño.

Los autores son de la opinión de que, más que nunca, los contadores públicos, en particular quienes se desempeñan como auditores, tanto internos como externos, deben apoyarse estrictamente en las normas profesionales, en especial de auditoría en la actividad independiente, que tienen procedimientos basados en riesgos que aplicados correctamente en función al estricto escepticismo profesional junto a un juicio apropiado pueden reducir a un nivel razonablemente apropiado el riesgo de un mal desempeño en su trabajo y consecuentemente verse involucrados en acusaciones por no ver o, peor aún, ser acusados como encubridores o cómplices de crímenes contra los cuales lucha la OCDE.

Las futuras normas ISQM 1 y 2 del IAASB serán de mucha ayuda en la práctica independiente de los colegas en el mantenimiento de los estándares de calidad de sus servicios profesionales.

Procedimientos propuestos para hacer frente al riesgo de auditoría a entidades con transacciones internacionales

Adicionalmente a los procedimientos de una auditoría en condiciones normales, sin transacciones internacionales de una entidad, sugerimos:

1. Aumentar el escepticismo profesional.

2. Determinar con criterios más críticos los riesgos profesionales en la vinculación con la entidad.
3. Evaluar los riesgos con criterio de máxima prudencia, considerando riesgos altos por naturaleza a las transacciones internacionales.
4. Dar respuestas contundentes a los riesgos internacionales Incrementando exponencialmente el examen de los rubros de “Adquisiciones de bienes (de infraestructura y de consumo) y de Servicios” y su valor razonable.
5. Designar experto en comercio internacional en el equipo de auditoría en encargo con entidades que realizan transacciones internacionales.
6. Contar con equipo técnico especializado en soborno internacional.
7. Obtener manifestaciones escritas de la dirección acerca de la existencia o no de transacciones internacionales que involucran a servidores públicos extranjeros.

Fundamentos de las propuestas

Aceptar un encargo de servicios de aseguramiento y otros en calidad de profesionales independiente siempre conlleva riesgo de diversa naturaleza lo cual se incrementa a un nivel impredecible cuando la vinculación con una entidad presenta cierta posibilidad de la existencia de cualquier tipo de irregularidad, más cuando ésta se trata de corrupción y peor aún si es un cohecho internacional que involucra a servidores públicos internacionales. Nuestras propuestas se sustentan en la necesidad de hacer frente a este tipo de riesgos que consideramos son siempre altos. Como exponemos a lo largo de este trabajo, las transacciones contabilizadas son fáciles de examinar, lo difícil de auditar son las transacciones no contabilizadas o registrada bajo una operación simulada, cuando se trata de cohecho los autores no dejan pistas para ser seguidas en la búsqueda de evidencia, por ello planteamos los procedimientos adicionales arriba mencionados, con lo cual creemos que los auditores independientes y otros contadores profesionales en la actividad pública puede obtener evidencias apropiadas que les puedan servir de sustento a su opinión, sumados a los otros procedimientos que tradicionalmente aplican, según su juicio profesional, en cada caso.

VII. Conclusiones

Cada día la profesión contable, en particular la práctica independiente y en ésta la auditoría, se expone a nuevos riesgos, cada vez más sofisticado, si bien, las entidades mundiales especializadas en normar la contaduría pública, como las indicadas en el siguiente párrafo, entendemos que la salvaguarda más significativa está en la ética de cada profesional, en ese contexto, entendemos, más que nunca debemos repasar la ética teleológica de nuestra profesión.

La profesión ha emprendido una acción impresionante de dar respuestas a las distintas modalidades de corrupción y otras prácticas inapropiadas en los entes a los que presta servicios, especialmente a través de la IFAC y la IFRS Foundation, así como numerosos gremios regionales y locales de distintos países, que con sus respectivos Consejos emiten normas, interpretaciones, guías y otros documentos orientadores.

La corrupción existe tanto en el sector privado como en el público, la de mayor significancia casi siempre se realiza en una negociación secreta entre ambos sectores, en todas las economías del mundo, no tiene frontera, aunque es más

generalizada en los países menos desarrollados y menos favorecidos con la riqueza. La práctica más generalizada en cantidad de frecuencia de su ocurrencia, aunque no en monto en comparación a la internacional, se materializa a nivel nacional, es decir, entre ciudadanos locales de una jurisdicción. Esta clase de práctica es particularmente un asunto de mucho riesgo para el ejercicio profesional independiente, especialmente la auditoría de estados financieros, que si bien es cierto el monto normalmente es muy inferior a la cometida a nivel internacional, sin embargo, el efecto sobre la información financiera auditada puede ser muy significativo.

En los años recientes se ha incrementado de un modo peligroso el soborno con servidores públicos en las transacciones internacionales, que tiene un efecto mucho más dañino para el país o la jurisdicción en donde se concreta, si bien, es menos frecuente que la corrupción interna, por su impacto en monto y en la gestión para perseguir a los autores, en caso de su detección. En cuanto al riesgo que representa para la profesión a igual que la práctica local también debe ser una preocupación para los profesionales.

La cuestión fundamental para la profesión es que la corrupción, sea nacional o internacional, implica siempre riesgo significativo para la auditoría de estados financieros por su ocultamiento al radar de los auditores independientes, pues la corrupción como tal no se contabiliza como cualquier transacción en los negocios, sino a través de abultamiento en la facturación en la medición de los bienes o servicios adquiridos y otras simulaciones; por esta razón planteamos en el capítulo pertinente algunos procedimientos adicionales que podría ayudar a mitigar cualquier riesgo que provenga de la corrupción, en particular para el cohecho o soborno de servidores públicos internacionales.

Creemos que más que nunca debemos incrementar el escepticismo profesional, aplicar técnicas más apropiadas que permitan determinar la existencia o no de riesgos relevantes y, en su caso, aplicar los procedimientos que permitan obtener las evidencias suficientes y competentes que puedan disminuir a un nivel aceptable el posible efecto del soborno en el trabajo profesional. El problema siempre latente es el reducido tiempo para llevar adelante una investigación más profunda en la búsqueda de la transacción oculta o simulada como consecuencia de la corrupción.

Uno de los instrumentos más significativo disponible es la Convención Anti-Cohecho de la OCDE, firmada en París, el 17 de diciembre de 1997, con vigencia desde el 15 de febrero de 1999, considera "que el cohecho es un fenómeno generalizado en las transacciones comerciales internacionales, incluidos el comercio y la inversión, que suscita graves preocupaciones morales y políticas, socava el buen gobierno y el desarrollo económico, y distorsiona las condiciones competitivas internacionales".

Dicha Convención dispone que la responsabilidad de combatir el cohecho es de todos los países, en cooperación mutua, que realizan transacciones internacionales, razón por la cual gran parte de los países del mundo intentan adherirse a la Convención, varios de ellos no para hacer una lucha frontal con la cooperación de los otros al Cohecho Internacional sino preocupado por el aislamiento al que inexorablemente se exponen si no se suman a la misma.

La Convención, en esencia plantea medidas para enfrentar el cohecho de servidores públicos extranjeros en relación con las transacciones comerciales internacionales.

La Convención contempla cuestiones profundamente vinculadas con la práctica del contador público, los aspectos más relevantes en ese aspecto son:

- a. El Delito de Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros
- b. Contabilidad
- c. Auditoría externa independiente, y
- d. Controles internos, ética y cumplimiento

Por su parte, la recomendación del Consejo para Fortalecer la Lucha Contra el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales contiene los siguientes asuntos de interés para la profesión:

- a. Deducibilidad fiscal
- b. Requisitos contables, auditoría externa y controles internos, ética y cumplimiento
- c. Auditoría externa independiente, y
- d. Controles internos, ética y cumplimiento

Los países que asumen ser miembro de la Convención se comprometen a poner en práctica los requerimientos y recomendaciones que provienen de esa instancia, lo cual supone que el servicio profesional si adolece de buenas prácticas y falta a la debida diligencia se expone a severas sanciones de parte de las autoridades de control de su jurisdicción.

VIII: Guías de discusión

1. ¿Su país es miembro de la OCDE, en su caso, cuál es su calidad de tal?
2. ¿Cuál es el estatus de su país con relación a la Convención Anti-Cohecho de la OCDE?
3. En el caso en que su país haya sido invitado para ser miembro de la OCDE, ¿en qué etapa se encuentra?
4. Si su país ha sido invitado para ser miembro de la OCDE, ¿ha superado las revisiones extensivas en el proceso de su incorporación como integrante de la Organización?
5. ¿Cree que el hecho de no ser miembro de la Convención Anti-Cohecho de la OCDE afectaría a su país, si ese fuera su caso, especialmente en el aislamiento, tal como propones los autores?
6. ¿Cree que el soborno en general y el cohecho de servidores públicos extranjeros en particular incrementan el riesgo en la práctica de la profesión, especialmente de los encargos de aseguramientos?
7. ¿Cuál es su opinión con relación a las propuestas de los autores del trabajo interamericano?
8. ¿Podría proponer algún o algunos procedimientos adicionales a los planteados por los autores que podrían ayudar a los auditores a hacer frente a los riesgos señalados?
9. ¿Está de acuerdo en que un encargo de aseguramiento de un cliente que realiza transacciones internacionales requiere de expertos en comercios y soborno internacionales?
10. ¿Cuál es su opinión acerca de los gremios y asociaciones y fundaciones en general y el de su país en particular, si están haciendo lo suficiente en materia de emisión de normas para hacer frente a la problemática presentada por los autores?

IX. Anexos.

Anexo A - El caso de Argentina

Normas legales promulgadas con disposiciones relacionadas al ordenamiento contable y a los requerimientos de la OCDE:

1. Código Civil y Comercial de la Nación. Ley 26994

Sancionada: 1 de Octubre de 2014

Promulgada: 7 de Octubre de 2014

Disposiciones relacionadas

Título IV, Hechos y Actos Jurídicos, Capítulo V SECCIÓN 7ª - Contabilidad y estados contables

SECCION 7ª

Contabilidad y estados contables

ARTICULO 320.- Obligados. Excepciones. Están obligadas a llevar contabilidad todas las personas jurídicas privadas y quienes realizan una actividad económica organizada o son titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios. Cualquier otra persona puede llevar contabilidad si solicita su inscripción y la habilitación de sus registros o la rubricación de los libros, como se establece en esta misma Sección.

...

ARTICULO 321.- Modo de llevar la contabilidad. La contabilidad debe ser llevada sobre una base uniforme de la que resulte un cuadro verídico de las actividades y de los actos que deben registrarse, de modo que se permita la individualización de las operaciones y las correspondientes cuentas acreedoras y deudoras. Los asientos deben respaldarse con la documentación respectiva, todo lo cual debe archivarse en forma metódica y que permita su localización y consulta.

ARTICULO 322.- Registros indispensables. Son registros indispensables, los siguientes:

- a) diario;
- b) inventario y balances;
- c) aquellos que corresponden a una adecuada integración de un sistema de contabilidad y que exige la importancia y la naturaleza de las actividades a desarrollar;
- d) los que en forma especial impone este Código u otras leyes.

ARTICULO 323.- Libros. El interesado debe llevar su contabilidad mediante la utilización de libros y debe presentarlos, debidamente encuadernados, para su individualización en el Registro Público correspondiente.

Tal individualización consiste en anotar, en el primer folio, nota fechada y firmada de su destino, del número de ejemplar, del nombre de su titular y del número de folios que contiene.

El Registro debe llevar una nómina alfabética, de consulta pública, de las personas que solicitan rubricación de libros o autorización para llevar los registros contables

de otra forma, de la que surgen los libros que les fueron rubricados y, en su caso, de las autorizaciones que se les confieren.

ARTICULO 324.- Prohibiciones. Se prohíbe:

- a) alterar el orden en que los asientos deben ser hechos;
- b) dejar blancos que puedan utilizarse para intercalaciones o adiciones entre los asientos;
- c) interlinear, raspar, emendar o tachar. Todas las equivocaciones y omisiones deben salvarse mediante un nuevo asiento hecho en la fecha en que se advierta la omisión o el error;
- d) mutilar parte alguna del libro, arrancar hojas o alterar la encuadernación o foliatura;
- e) cualquier otra circunstancia que afecte la inalterabilidad de las registraciones.

ARTICULO 325.- Forma de llevar los registros. Los libros y registros contables deben ser llevados en forma cronológica, actualizada, sin alteración alguna que no haya sido debidamente salvada. También deben llevarse en idioma y moneda nacional.

Deben permitir determinar al cierre de cada ejercicio económico anual la situación patrimonial, su evolución y sus resultados.

ARTICULO 326.- Estados contables. Al cierre del ejercicio quien lleva contabilidad obligada o voluntaria debe confeccionar sus estados contables, que comprenden como mínimo un estado de situación patrimonial y un estado de resultados que deben asentarse en el registro de inventarios y balances.

ARTICULO 327.- Diario. En el Diario se deben registrar todas las operaciones relativas a la actividad de la persona que tienen efecto sobre el patrimonio, individualmente o en registros resumidos que cubran períodos de duración no superiores al mes. Estos resúmenes deben surgir de anotaciones detalladas practicadas en subdiarios, los que deben ser llevados en las formas y condiciones establecidas en los artículos 323, 324 y 325.

El registro o Libro Caja y todo otro diario auxiliar que forma parte del sistema de registraciones contables integra el Diario y deben cumplirse las formalidades establecidas para el mismo.

ARTICULO 328.- Conservación. Excepto que leyes especiales establezcan plazos superiores, deben conservarse por diez años:

- a) los libros, contándose el plazo desde el último asiento;
- b) los demás registros, desde la fecha de la última anotación practicada sobre los mismos;
- c) los instrumentos respaldatorios, desde su fecha.

ARTICULO 329.- Actos sujetos a autorización. El titular puede, previa autorización del Registro Público de su domicilio:

- a) sustituir uno o más libros, excepto el de Inventarios y Balances, o alguna de sus formalidades, por la utilización de ordenadores u otros medios mecánicos, magnéticos o electrónicos que permitan la individualización de las operaciones y de las correspondientes cuentas deudoras y acreedoras y su posterior verificación;
- b) conservar la documentación en microfilm, discos ópticos u otros medios aptos para ese fin.

...
ARTICULO 330.- Eficacia probatoria. La contabilidad, obligada o voluntaria, llevada en la forma y con los requisitos prescritos, debe ser admitida en juicio, como medio de prueba.
...

2. Código Penal de la Nación Argentina

Capítulo VI

Cohecho y tráfico de influencias

(Título del capítulo sustituido por art. 30 de la Ley N° 25.188 B.O. 1/11/1999. Vigencia: a los ocho días desde su publicación.)

ARTICULO 256. - Será reprimido con reclusión o prisión de uno a seis años e inhabilitación especial perpetua, el funcionario público que por sí o por persona interpuesta, recibiere dinero o cualquier otra dádiva o aceptare una promesa directa o indirecta, para hacer, retardar o dejar de hacer algo relativo a sus funciones

(Artículo sustituido por art. 31 de la Ley N° 25.188 B.O. 1/11/1999. Vigencia: a los ocho días desde su publicación.)

ARTICULO 256 bis — Será reprimido con reclusión o prisión de uno a seis años e inhabilitación especial perpetua para ejercer la función pública, el que por sí o por persona interpuesta solicitare o recibiere dinero o cualquier otra dádiva o aceptare una promesa directa o indirecta, para hacer valer indebidamente su influencia ante un funcionario público, a fin de que éste haga, retarde o deje de hacer algo relativo a sus funciones.

Si aquella conducta estuviera destinada a hacer valer indebidamente una influencia ante un magistrado del Poder Judicial o del Ministerio Público, a fin de obtener la emisión, dictado, demora u omisión de un dictamen, resolución o fallo en asuntos sometidos a su competencia, el máximo de la pena de prisión o reclusión se elevará a doce años.

(Artículo incorporado por art. 32 de la Ley N° 25.188 B.O. 1/11/1999. Vigencia: a los ocho días desde su publicación.)

ARTICULO 257. - Será reprimido con prisión o reclusión de cuatro a doce años e inhabilitación especial perpetua, el magistrado del Poder Judicial o del Ministerio Público que por sí o por persona interpuesta, recibiere dinero o cualquier otra dádiva o aceptare una promesa directa o indirecta para emitir, dictar, retardar u omitir dictar una resolución, fallo o dictamen, en asuntos sometidos a su competencia

(Artículo sustituido por art. 33 de la Ley N° 25.188 B.O. 1/11/1999. Vigencia: a los ocho días desde su publicación.)

ARTICULO 258. - Será reprimido con prisión de uno a seis años, el que directa o indirectamente diere u ofreciere dádivas en procura de alguna de las conductas reprimidas por los artículos 256 y 256 bis, primer párrafo. Si la dádiva se hiciere u ofreciere con el fin de obtener alguna de las conductas tipificadas en los artículos 256 bis, segundo párrafo y 257, la pena será de reclusión o prisión de dos a seis años. Si el culpable fuere funcionario público, sufrirá además inhabilitación especial de dos a seis años en el primer caso y de tres a diez años en el segundo.

(Artículo sustituido por art. 34 de la Ley N° 25.188 B.O. 1/11/1999. Vigencia: a los ocho días desde su publicación.)

ARTICULO 258 bis — Será reprimido con prisión de un (1) a seis (6) años e inhabilitación especial perpetua para ejercer la función pública el que, directa o indirectamente, ofreciere, prometiére u otorgare, indebidamente, a un funcionario público de otro Estado o de una organización pública internacional, ya sea en su beneficio o de un tercero, sumas de dinero o cualquier otro objeto de valor pecuniario u otras compensaciones tales como dádivas, favores, promesas o ventajas, a cambio de que dicho funcionario realice u omita realizar un acto relacionado con el ejercicio de sus funciones públicas, o para que haga valer la influencia derivada de su cargo en un asunto vinculado a una transacción de naturaleza económica, financiera o comercial.

Se entenderá por funcionario público de otro Estado, o de cualquier entidad territorial reconocida por la Nación Argentina, a toda persona que haya sido designada o electa para cumplir una función pública, en cualquiera de sus niveles o divisiones territoriales de gobierno, o en toda clase de organismo, agencia o empresa pública en donde dicho Estado ejerza una influencia directa o indirecta.
(Artículo sustituido por art. 30 de la Ley N° 27.401 B.O. 1/12/2017. Vigencia: a los noventa (90) días de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina)

ARTICULO 259. - Será reprimido con prisión de un mes a dos años e inhabilitación absoluta de uno a seis años, el funcionario público que admitiere dádivas, que fueran entregadas en consideración a su oficio, mientras permanezca en el ejercicio del cargo. El que presentare u ofreciere la dádiva será reprimido con prisión de un mes a un año.

ARTICULO 259 bis - Respecto de los delitos previstos en este Capítulo, se impondrá conjuntamente una multa de dos (2) a cinco (5) veces del monto o valor del dinero, dádiva, beneficio indebido o ventaja pecuniaria ofrecida o entregada.

(Artículo incorporado por art. 31 de la Ley N° 27.401 B.O. 1/12/2017. Vigencia: a los noventa (90) días de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina)

Capítulo V
De los fraudes al comercio y a la industria

ARTICULO 300. - Serán reprimidos con prisión de seis (6) meses a dos (2) años:

2º. El fundador, director, administrador, liquidador o síndico de una sociedad anónima o cooperativa o de otra persona colectiva, que a sabiendas publicare, certificare o autorizare un inventario, un balance, una cuenta de ganancias y pérdidas o los correspondientes informes, actas o memorias, falsos o incompletos o informare a la asamblea o reunión de socios, con falsedad, sobre hechos importantes para apreciar la situación económica de la empresa, cualquiera que hubiere sido el propósito perseguido al verificarlo.

(Artículo sustituido por art. 2º de la Ley N° 26.733 B.O. 28/12/2011)

ARTICULO 300 bis - Cuando los hechos delictivos previstos en el inciso 2) del artículo 300 hubieren sido realizados con el fin de ocultar la comisión de los delitos previstos en los artículos 258 y 258 bis, se impondrá pena de prisión de un (1) a cuatro (4) años y multa de dos (2) a cinco (5) veces el valor falseado en los documentos y actos a los que se refiere el inciso mencionado.

(Artículo incorporado por art. 37 de la Ley N° 27.401 B.O. 1/12/2017. Vigencia: a los noventa (90) días de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina)

ARTICULO 301. - Será reprimido con prisión de seis meses a dos años, el director, gerente, administrador o liquidador de una sociedad anónima, o cooperativa o de otra persona colectiva que a sabiendas prestare su concurso o consentimiento a actos contrarios a la ley o a los estatutos, de los cuales pueda derivar algún perjuicio. Si el acto importare emisión de acciones o de cuotas de capital, el máximo de la pena se elevará a tres años de prisión, siempre que el hecho no importare un delito más gravemente penado.

ARTICULO 301 bis.- Será reprimido con prisión de tres (3) a seis (6) años el que explotare, administrare, opere o de cualquier manera organizare, por sí o a través de terceros, cualquier modalidad o sistema de captación de juegos de azar sin contar con la autorización pertinente emanada de la autoridad jurisdiccional competente.

(Artículo incorporado por art. 10 de la Ley N° 27.346 B.O. 27/12/2016. Vigencia: a partir de su publicación en el Boletín Oficial).

3. Código Procesal Penal

Art. 204.- Obligación de denunciar: Tendrán obligación de denunciar los delitos de acción pública:

- A. Los magistrados y demás funcionarios públicos que conozcan el hecho en ejercicio de sus funciones;
- B. Los médicos, farmacéuticos o enfermeros, siempre que conozcan el hecho en el ejercicio de su profesión u oficio, salvo que el caso se encuentre bajo el amparo del secreto profesional;
- C. Los escribanos y contadores en los casos de fraude, evasión impositiva, lavado de activos, trata y explotación de personas;
- D. Las personas que, por disposición de la ley, de la autoridad o por algún acto jurídico tengan a su cargo el manejo, la administración, el cuidado o control de bienes o intereses de una institución, entidad o persona, respecto de los delitos cometidos en perjuicio de esta o de la masa o patrimonio puesto bajo su cargo o control, siempre que conozcan del hecho por el ejercicio de sus funciones.

4. Ley 27.401, vigente desde el 1 de Marzo 2018

Ley 27401 Honorable Congreso de la Nación Argentina
8 de Noviembre de 2017
Responsabilidad Penal - Objeto y Alcance

ARTÍCULO 1.- Objeto y alcance. La presente ley establece el régimen de responsabilidad penal aplicable a las personas jurídicas privadas, ya sean de capital nacional o extranjero, con o sin participación estatal, por los siguientes delitos:

- a) Cohecho y tráfico de influencias, nacional y transnacional, previstos por los artículos 258 y 258 bis del Código Penal;
- b) Negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas, previstas por el artículo 265 del Código Penal;
- c) Concusión, prevista por el artículo 268 del Código Penal;
- d) Enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados, previsto por los artículos 268 (1) y (2) del Código Penal;
- e) Balances e informes falsos agravados, previsto por el artículo 300 bis del Código Penal

ARTÍCULO 16.- Acuerdo de Colaboración Eficaz. La persona jurídica y el Ministerio Público Fiscal podrán celebrar un acuerdo de colaboración eficaz, por medio del cual aquella se obligue a cooperar a través de la revelación de información o datos precisos, útiles y comprobables para el esclarecimiento de los hechos, la identificación de sus autores o partícipes o el recupero del producto o las ganancias del delito, así como al cumplimiento de las condiciones que se establezcan en virtud de lo previsto en el artículo 18 de la presente ley.

El acuerdo de colaboración eficaz podrá celebrarse hasta la citación a juicio.

ARTÍCULO 17.- Confidencialidad de la negociación. La negociación entre la persona jurídica y el Ministerio Público Fiscal, así como la información que se intercambie en el marco de ésta hasta la aprobación del acuerdo, tendrán carácter estrictamente confidencial, siendo su revelación pasible de aplicación de lo previsto en el Capítulo III, del Título V, del Libro Segundo del Código Penal.

ARTÍCULO 18.- Contenido del acuerdo. En el acuerdo se identificará el tipo de información, o datos a brindar o pruebas a aportar por la persona jurídica al Ministerio Público Fiscal, bajo las siguientes condiciones:

- a) Pagar una multa equivalente a la mitad del mínimo establecido en el artículo 7° inciso 1) de la presente ley;
- b) Restituir las cosas o ganancias que sean el producto o el provecho del delito; y
- c) Abandonar en favor del Estado los bienes que presumiblemente resultarían decomisados en caso que recayera condena; Asimismo, podrán establecerse las siguientes condiciones, sin perjuicio de otras que pudieran acordarse según las circunstancias del caso:
- d) Realizar las acciones necesarias para reparar el daño causado;
- e) Prestar un determinado servicio en favor de la comunidad;
- f) Aplicar medidas disciplinarias contra quienes hayan participado del hecho delictivo;
- g) Implementar un programa de integridad en los términos de los artículos 22 y 23 de la presente ley o efectuar mejoras o modificaciones en un programa preexistente.

OCDE

Implementación de la Convención por Argentina Fase III bis Recomendaciones auditores y contables

Recomendación 9

En relación con los registros contables y auditorías, el cumplimiento corporativo, los controles internos y la ética, el Grupo de Trabajo OCDE recomendó a la Argentina:

Recomendación	Acciones implementadas a nivel de la profesión organizada en FACPCE 2017 - 2018
a. Continuar fortaleciendo las normas contables, por ejemplo, permitiendo a todas las sociedades que no cotizan en bolsa y sociedades de propiedad estatal que elijan adherir a las NIIF (Artículo 8 de la Convención; Recomendaciones X.A.i y iii de 2009);	Se designaron grupos de trabajo para: - Analizar la situación normativa de Reguladores y Entidades - Mantener contacto con Reguladores y colaborar en el dictado de normas relacionadas con la Recomendación (A la fecha se emitieron Resoluciones de Reguladores como CNV, BCRA, SSN, IGJ)
b. Tomar medidas para implementar de forma más eficiente el delito de fraude contable y los requisitos contables en los casos de cohecho; aumentar las sanciones aplicables en los casos en que corresponda; y asegurar que el proyecto de ley de responsabilidad corporativa, en caso de que se lo apruebe, resulte aplicable a los actos contables indebidos relacionados con el cohecho (Artículo 8 de la Convención; Recomendaciones X.A.i y iii de 2009);	Corresponde a otros organismos no a FACPCE
c. Trabajar junto a la profesión contable para concientizar sobre el delito de cohecho extranjero y alentar a la profesión a desarrollar capacitación específica sobre el cohecho extranjero dentro del marco de su educación profesional y sistemas de capacitación (Artículo 8 de la Convención; Recomendación III.i de 2009);	FACPCE ya ha comenzado a difundir por sus propios medios ante sus matriculados y en forma conjunta con la Oficina Anticorrupción. Se ha dictado un curso con la Oficina Anticorrupción con la intención de capacitar a Formadores que luego difundan en las distintas provincias y

	Organismos y Asociaciones que lo requieran
<p>d. Aclarar cuáles son las entidades que tienen la obligación legal de realizar auditorías externas; garantizar la plena implementación de las normas ISA en la ciudad de Buenos Aires y las 23 provincias argentinas; y continuar mejorando las normas de calidad de auditoría, incluso respecto de la certificación de las calificaciones de auditoría y los controles de calidad de las auditorías (Artículo 8 de la Convención, Recomendaciones X.B.i y ii de 2009);</p>	<p>En Argentina la realización de auditorías sobre estados contables es amplia. Prácticamente se aplica sobre todo ente económico que por razones distintas confecciona estados contables sobre la base de registros contables. La obligación surge de normas legales o derivadas para casi todas las sociedades comerciales regulares y también para actividades específicas para las cuales se emiten estas disposiciones. En FACPCE se han creado grupos de trabajo para analizar con precisión y detalle las disposiciones legales existentes que imponen la obligación de realizar auditorías sobre sus estados contables. En relación a la aplicación de las ISA o NIA en todo el territorio nacional</p>
<p>e. Garantizar que los auditores y empresas de auditoría externa tomen en cuenta con mayor atención los riesgos de cohecho extranjero en las sociedades que auditan (Artículo 8 de la Convención; Recomendación III.i de 2009);</p>	<p>Se realizaron acciones para difundir los riesgos de cohecho en los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. También se realizaron diferentes formas de difusión en oportunidad de la aprobación de la ley penal empresaria.</p>
<p>f. Continuar realizando esfuerzos para garantizar que los auditores y los síndicos que no formen parte de una sociedad de propiedad estatal informen de inmediato sus sospechas de cohecho extranjero por parte de empleados o representantes de la sociedad a las autoridades competentes, especialmente ante la falta de acción luego de haber realizado la notificación correspondiente a nivel interno (Recomendaciones X.B.iii y v de 2009);</p>	<p>Se estudia en la profesión el impacto en el ejercicio profesional de esta recomendación. En particular el artículo 156 del código penal reprime la revelación de un secreto cuya divulgación pueda causar daño, conocido por el ejercicio profesional, La profesión analiza con mucho cuidado este requerimiento por las normas legales, éticas y profesionales que resguardan el secreto profesional. También se analiza la incorporación de las normas NOCLAR a los códigos de conducta existentes.</p>

<p>g. Continuar promoviendo el cumplimiento corporativo, los controles internos y los programas de ética para prevenir y detectar el cohecho extranjero, incluso respecto de las PyMEs activas a nivel internacional (Recomendación X.C de 2009).</p>	<p>La profesión por intermedio de FACPCE analiza la promoción de estas medidas mediante la creación de guías y capacitación para la creación de las Oficinas de Cumplimiento.</p>
---	---

FACPCE – OCDE – Recomendación 11

Recomendación	Acciones implementadas 2017-2018
<p>11. Con respecto a la concientización, el Grupo de Trabajo recomienda a la Argentina que continúe con sus esfuerzos de concientización proactiva sobre el cohecho extranjero dentro del sector privado, con particular énfasis en las PyMEs en riesgo de incurrir en el delito de cohecho extranjero (Recomendación III. de 2009).</p>	<p>El Consejo elaborador (CENCyA) ha conformado una comisión que tiene a su cargo recomendar las acciones necesarias para concientizar sobre las implicancias del cohecho extranjero en el sector privado, y en particular en las PyMES con riesgo de incurrir en este delito.</p>

Recomendación 12

En relación con las denuncias y la protección de los denunciantes, el Grupo de Trabajo recomienda a la Argentina:

Recomendación	Acciones implementadas 2017-2018
<p>(a) (i) que garantice la coherencia de los umbrales de denuncia y los canales en los instrumentos administrativos, el Decreto sobre la obligación de denunciar y el CPC; (ii) que garantice que las sanciones por la falta de denuncia de supuestos hechos de cohecho extranjero sean adecuadas y efectivas; y (iii) recuerde a todos los funcionarios públicos, y no solamente a los del MREC y la AFIP, la obligación que tienen, en virtud de la CPC y el Decreto sobre la obligación de denunciar todo supuesto delito de cohecho extranjero directamente a las autoridades</p>	<p>En la coordinación realizada por FACPCE con los distintos organismos del Estado se discutió este tema y se concluyó en la necesidad de debatir y analizar todas las implicancias generadas por esta recomendación</p>

policiales argentinas (Recomendaciones IX.i y ii de 2009);	
---	--

Normas técnicas profesionales nacionales en Argentina

Normas Contables, de Auditoría y Sindicatura, de aplicación para todo tipo de entes, emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).

- Resoluciones Técnicas
- Interpretaciones
- Resoluciones de Junta de Gobierno
- Circulares

Abarcan normas técnicas para entes que no deban aplicar en forma obligatoria u opcional normas internacionales y las normas internacionales para aquellas empresas obligadas a aplicarlas, las que se adoptaron por medio de Resoluciones Técnicas (26, 32, 33, 34 y 35). Las normas internacionales adoptadas son las de contabilidad (IFRS-NIIF) y las de auditoría (ISA-NIA).

De auditoría y Sindicatura

Resolución Técnica 37

Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados. Aplicación a entes que no deban aplicar NIA

Resolución Técnica 15

Normas sobre la actuación del contador público como síndico societario

Normas internacionales de Auditoría, Revisión, Calidad, Aseguramiento y Servicios Relacionados adoptadas en Argentina

Normas internacionales adoptadas para ser aplicadas por entes que emiten sus estados financieros en base a NIIF.

Las normas internacionales de auditoría (ISA) son adoptadas por las Resoluciones Técnicas 32, 33, 35. Son utilizadas obligatoriamente por entes que emiten sus estados financieros con NIIF_IFRS, en la actualidad las reguladas por la Comisión Nacional de Valores por realizar ofertas públicas de acciones.

Normas internacionales adoptadas en Argentina y por sus disposiciones tienen relación con la prevención del fraude.

Norma Internacional de Control de Calidad No. 1 (ISQC 1)

Alcance de esta NICC

Esta Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) trata de las responsabilidades que tiene la firma de auditoría en relación con su sistema de control de calidad de las auditorías y revisiones de estados financieros, así como

de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados. Esta NICC debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.

Objetivo

El objetivo de la firma de auditoría es el establecimiento y el mantenimiento de un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:

- (a) la firma de auditoría y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
- (b) los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.

Elementos de un sistema de control de calidad

La firma de auditoría establecerá y mantendrá un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que contemplen cada uno de los siguientes elementos:

- (a) Responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma de auditoría.
- (b) Requerimientos de ética aplicables.
- (c) Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos.
- (d) Recursos humanos.
- (e) Realización de los encargos.
- (f) Seguimiento.

Revisión de control de calidad de los encargos

La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran, en los encargos para los que resulte adecuado, una revisión de control de calidad del encargo que proporcione una evaluación objetiva de los juicios significativos que el equipo del encargo haya formulado, así como de las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. Dichas políticas y procedimientos:

- (a) requerirán una revisión de control de calidad del encargo para todas las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas;
- (b) establecerán los criterios con los que evaluar todas las demás auditorías y revisiones de información financiera histórica, así como los demás encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados, con el fin de determinar si debería realizarse una revisión de control de calidad del encargo; y
- (c) requerirán una revisión de control de calidad del encargo referida a todos los encargos que, en su caso, cumplan los criterios establecidos en cumplimiento de lo dispuesto en el sub apartado.

Norma Internacional de Auditoría 240 (ISA 240)

Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude

Alcance de esta NIA

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor con respecto al fraude en la auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla el modo de aplicar la NIA 3151 y la NIA 330 en relación con los riesgos de incorrección material debida a fraude.

Características del fraude

- Las incorrecciones en los estados financieros pueden deberse a fraude o error. El factor que distingue el fraude del error es que la acción subyacente que da lugar a la incorrección de los estados financieros sea o no intencionada.

- Aunque "fraude" es un concepto jurídico amplio, a los efectos de las NIA al auditor le concierne el fraude que da lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros. Para el auditor son relevantes dos tipos de incorrecciones intencionadas: las incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta y las debidas a una apropiación indebida de activos. Aunque el auditor puede tener indicios o, en casos excepcionales, identificar la existencia de fraude, el auditor no determina si se ha producido efectivamente un fraude desde un punto de vista legal.

Responsabilidad del auditor

El auditor que realiza una auditoría de conformidad con las NIA es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, incluso aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NIA.

Norma Internacional de Auditoría 250 (ISA 250)

Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros

Alcance de esta NIA

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros. Esta NIA no es de aplicación en el caso de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad en los que al auditor se le contrata específicamente para comprobar el cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias específicas e informar al respecto de manera separada.

Objetivos

10. Los objetivos del auditor son:

(a) la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de cantidades e informaciones materiales a revelar en los estados financieros;

(b) la aplicación de procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros; y

(c) responder adecuadamente al incumplimiento o a la existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificados durante la realización de la auditoría

Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y Reglamentarias

Al obtener conocimiento de la entidad y de su entorno de conformidad con la NIA 315, el auditor adquirirá un conocimiento general del:

- (a) marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera; y
- (b) modo en que la entidad cumple con dicho marco.

- El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información materiales a revelar en los estados financieros.

- El auditor aplicará los siguientes procedimientos de auditoría con el fin de ayudar a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros:

- (a) indagar ante la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, sobre el cumplimiento de dichas disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad;

- (b) inspeccionar las comunicaciones escritas, si las hubiera, con las correspondientes autoridades que han concedido la licencia o son responsables de la regulación.

- Durante la realización de la auditoría, el auditor mantendrá una especial atención a la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría aplicados puedan alertarle de casos de incumplimiento identificados o de la existencia de indicios de un incumplimiento.

- El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad que le proporcionen manifestaciones escritas de que han revelado al auditor todos los casos conocidos de incumplimiento o de existencia de indicios de un posible incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deban considerarse en la preparación de los estados financieros.

17. En ausencia de incumplimientos identificados o de indicios de incumplimiento, no se requiere que el auditor aplique, en lo que respecta al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad.

Norma Internacional de Auditoría 701 (ISA701)

Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría independiente

Alcance de esta NIA

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Su finalidad es la de tratar tanto el juicio del auditor en relación con lo que se debe comunicar en el informe de auditoría como la estructura y contenido de dicha comunicación.

Requerimientos

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría

El auditor determinará, entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad aquellas que han requerido atención significativa del auditor al realizar la auditoría. Para realizar esta determinación, el auditor tendrá en cuenta lo siguiente:

- (a) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada).

(b) Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables que se han identificado como de alto grado de incertidumbre en la estimación.

(c) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo.

El auditor identificará entre las cuestiones determinadas de conformidad con el apartado 9 las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría.

Anexo B - El caso de México

México con una población cercana a 130 millones de habitantes cuenta con un Producto Interno Bruto de cerca de 1.100 billones de dólares estadounidenses, pero con un PIB per cápita de tan solo unos 8.400 US\$, muy inferior al promedio de los demás miembros de la OCDE. Fue admitido en la Organización como miembro nº 25, el 18 de mayo de 1994. El "Decreto de promulgación de la Declaración del Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos sobre la aceptación de sus obligaciones como miembro de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos" fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 05 de julio del mismo año.

Siendo así, México fue el primer país de América Latina en integrar el selecto grupo de países que conforman la OCDE y el tercero en todas las Américas, teniendo en cuenta que EEUU y Canadá son miembros fundadores al unirse, el 14 de diciembre de 1960, a los miembros de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) predecesora de aquella y que dio origen en el 30 de setiembre de 1961 con la vigencia de la nueva Convención.

México, al igual que los demás miembros de la Organización analiza las políticas públicas de los países miembros, en igualdad de condiciones.

América Latina como región es de interés estratégico para la OCDE, razón fundamental de la atención puesta en México, primeramente, en su proceso de incorporación, luego ya como integrante pleno.

México cumple un rol esencial en esta región, su principal objetivo consiste en hacer visible de la presencia de la Organización en la región, que durante unos 20 años ha dedicado sus mejores esfuerzos para promover el trabajo y las actividades de la Organización, estableciendo contactos con los actores de las políticas, con expertos, empresarios, sectores de la educación universitaria, en fin con toda la sociedad civil. Ha propiciado la apertura de la OCDE al resto del mundo, enriqueciendo sus análisis y su relevancia. Ha contribuido al debate del desarrollo económico desde la perspectiva de una economía emergente.

El Centro OCDE de México ha sido fundamental en la promoción de la Organización al traducir al español de los documentos y al editar en el país varias informaciones que permitieron la divulgación y facilitaron la participación de expertos en seminarios, talleres y demás actividades organizadas en la región. Este esfuerzo de México se tradujo en la incorporación de Chile y Colombia, quedando pendiente la aceptación

de Perú, con lo cual se completaría la totalidad de los países que componen hoy día la Alianza del Pacífico.

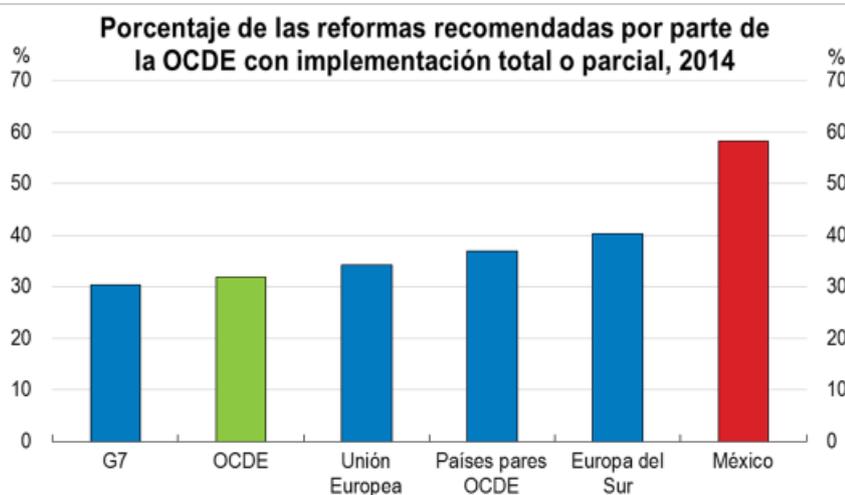
¿En qué le beneficia a México su incorporación a la OCDE?

Algunos de los beneficios que recibe son:

1. Las políticas públicas en los distintos ámbitos son contrastadas con la experiencia de las mejores prácticas en el ámbito internacional.
2. La administración pública en México se ha visto fortalecida.
3. Distintos sectores del país también pueden hacer uso de análisis de información relevante.
4. La OCDE ha hecho un buen trabajo al contribuir a un mejor entendimiento de algunos asuntos de políticas públicas en México.
5. Le permite aprovechar las experiencias de otros países y a la vez dar a conocer mejor la economía mexicana ante los demás países miembros.
6. Constituirse como puente de comunicación entre los países industrializados y los países en desarrollo, sobre todo de la región latinoamericana.
7. Ser miembro pleno le permitió hasta la fecha presidir ya en dos ocasiones la Reunión de Consejo a nivel Ministerial de la OCDE, la reunión más importante del año en la Organización. La primera ocasión fue en 1999 y la segunda en 2004 la cual contó con la presencia de cuatro Secretarios de Estado mexicanos.
8. También le permitió que la la OCDE haya efectuado estudios y evaluaciones de México en diversas materias y que haya celebrado en ese país reuniones y seminarios. Se ha buscado también que los trabajos de la OCDE tengan amplia difusión y puedan ser aprovechados.
9. México es uno de los cinco países miembros en donde la OCDE ha establecido un centro de distribución de publicaciones, un privilegio que pocos países disfrutan.
10. Fuerte apoyo a la industria del turismo, que es alentado por las reunión y eventos periódicos que la OCDE realiza en ese país con frecuencia importante.



México es un gran cumplidor de reformas



Nota: Economías emergentes (pares) dentro de los países miembro de la OCDE incluyen: Chile, Estonia, Hungría, Polonia y Turquía. Los países del Sur Europeo son: Grecia, Italia, Portugal y España.
Fuente: OCDE, *Going for Growth* 2015.

4

Anexo C - El caso de Perú

Perú es el único país del grupo de Alianza del Pacífico, conformado conjuntamente con Chile, Colombia, México y Perú, que aún no ha logrado su entrada a la parte de la Organización, si bien ha logrado en 2018 ser admitido como miembro no 44 y 7 de América Latina de la Convención Anti-Cohecho de la OCDE, es apenas el comienzo del camino más largo y tortuoso.

Colombia fue el último país, miembro de la Alianza del Pacífico admitido, a fines de mayo de 2018 en la Organización al suscribir en París el acuerdo de adhesión a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

Perú, en 2017, se encontraba en la primera etapa para ser admitido como miembro de la Convención; sin embargo, desde el 2014 ya era parte del Programa País de la OCDE, que tiene los siguientes pilares como proceso:

1. Desarrollo económico
2. Gobernanza pública
3. Transparencia y lucha contra la corrupción
4. Productividad y capital humano
5. Medio ambiente

Este país ha realizado hasta la fecha un gran esfuerzo en su lucha contra el cohecho internacional, en efecto, fue invitado por la OCDE el 27 de setiembre de 2016 a unirse al Grupo de Trabajo sobre Cohecho y de la organización y a tomar las medidas necesarias para adherirse a la Convención plenamente, a partir de esa fecha está siendo sometido a revisiones sistemáticas sobre la adecuación e implementación de sus leyes y demás regulaciones contra el soborno internacional, así como contra la corrupción interna.

El convenio Anti-Cohecho entró en vigencia en 1999, prohíbe el soborno de funcionarios públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales y busca garantizar que la lucha contra este flagelo sea efectiva, propiciando así un ambiente equitativo para la competencia leal en las contrataciones públicas de sus países miembros, mediante la supervisión de los integrantes por sus pares.

Igualmente, este país se adhirió a la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, que con sus países y jurisdicciones participantes es el principal instrumento mundial para implementar una transparencia fortalecida y combatir la evasión fiscal transfronteriza.

Mediante esta Convención permitirá, aplicando el estándar desarrollado por los países de la OCDE y del G20, a más de 100 jurisdicciones intercambiar automáticamente información de cuentas financieras extraterritoriales. También el estándar es una piedra angular para la implementación del intercambio automático de informes países por países sobre las actividades de las empresas multinacionales en el marco del Proyecto de Erosión de Bases y Beneficios (BEPS) de la OCDE-G20 y se constituye en una herramienta significativa en la lucha contra los flujos financieros ilícitos que han causado tantos daños a la sociedad mundial.

Con la adhesión a las dos convenciones citadas, la Convención Anti-Cohecho y la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, el país asume un compromiso más amplio y continuo con la Organización que requirió un gran aumento en el involucramiento de los entes estatales peruanos, así como en la adopción de los instrumentos suscriptos entre Perú y la OCDE. Adherirse a estas

dos Convenciones exige a todos los miembros, consecuentemente a Perú, una gran voluntad política que normalmente implica pérdida de popularidad para las autoridades y una gran disputa en los estrados judiciales.

En 2019, a inicio de año, sin embargo, a pesar de todos sus esfuerzos (recordemos el gran impacto en la prensa internacional la gran arremetida llevada a cabo por el gobierno peruano contra el cohecho internacional, especialmente en caso Odebrecht) un estudio llevado a cabo por Armando Mendoza, economista, desnudó la falencia en el camino emprendido para avanzar en la integración de Perú a la OCDE al revelar el incumplimiento de los requerimientos para ser considerado miembro de la Organización. El estudio produjo un informe denominado "Brechas latentes: Índice de avance contra la desigualdad en el Perú 2017-2018", según el cual Perú todavía sigue "largamente por debajo de los estándares de la OCDE"

El citado profesional con relación al resultado de su estudio dijo: "Hoy estamos aún más lejos en términos de lo que aspiramos a ser en desarrollo inclusivo y social"

Un aspecto preocupante del estudio es el estancamiento del país para reducir las desigualdades en tributación, programas sociales, empleo digno, derechos de las mujeres y gobernanza ambiental y de recursos naturales en las que el país históricamente ha demostrado a los ojos internacionales una importante brecha, que en pocas palabras implican una gran carga para el ciudadano más desfavorecido económicamente. Estas desigualdades no son otra cosa que la gran diferencia que existe en el aporte de los contribuyentes para atender las necesidades sociales, pues los que más ganan tienen una carga en grado relativo mucho menor que aquellos que se encuentran en el polo opuesto.

En materia tributaria el estudio reveló que la brecha se amplió porque "en el Perú se recauda tarde, mal y nunca (creemos que se refiere a la evasión impositiva de los obligados), con un sistema tributario injusto e insuficiente, muy por debajo de los niveles aceptables para financiar un sistema público que cubra educación, salud e infraestructura".

La recaudación fiscal del país es del 13,3% de su Producto Interno Bruto (PIB), siendo el promedio de los países de la OCDE es del 25,1%, es decir la mitad de éste representa aquello.

En su estudio, Mendoza expone: "En algún momento se planteó llegar al 18% de presión tributaria para el 2021, pero ahora la meta es del 15.3%, claramente insuficiente para lo que el país demanda,

En vez de que el grueso de la recaudación venga de la riqueza, en Perú proviene de los 'impuestos ciegos' aplicados al consumo, como el impuesto general sobre las ventas (IGV)".

Como vemos arriba, en Perú a igual que en la mayoría de nuestros países Americanos, especialmente latinos, la mayor contribución tributaria proviene de los impuestos consumo, como el impuesto a los ingresos o el agregado a las ventas, que son los impuestos más inequitativos porque tienen una mayor carga relativa para los menos favorecidos y que alcanzan a todos, sin importar las clases sociales (sean pobres extremos, pobres, mediana o alta/adinerada) y no de las ganancias que en general solo pertenecen a los más ricos.

En cuanto a inversión social, el estudio no es nada auspicioso, pues sostiene que la pobreza volverá a aumentar por segundo año consecutivo, teniendo en cuenta que el 2017 por primera vez en diez años se volvió a incrementar, ese año se registró casi 7 millones de peruanos (21.7% de la población) en el umbral de la pobreza, al vivir con menos de 338 soles (unos 100 dólares) al mes, una suma extraordinariamente exigua para un país rico, acostumbrado a otro nivel de vida y que contrasta tremendamente con el exhibido por la clase media para arriba. Según el estudio, se estima que en 2018 unos doce millones de peruanos (40% de la población total del país, unos 31.770 mil habitantes) están en riesgo de volver a ser considerados pobres, un estatus que ningún peruano desea como medalla.

Para Mendoza, "el sector más grande de la población peruana es muy vulnerable".

Referente al gasto público, el estudio sostiene que en educación se invierte apenas el 4.3% del PIB, lejos de la meta del 6% que se había marcado para el 2021, mientras que la inversión pública en salud apenas alcanza el 2.5% de dicho sensor. En esta última área, la salud de la población sigue preocupando a la población, en efecto, Mendoza señala que el 43.5% de los niños menores de 3 años padecen de anemia, lo que afecta a su desarrollo cognitivo y la desnutrición crónica infantil la sufren el 12.2% de los niños menores de 5 años.

En cuanto al trabajo, el informe subraya que "la precariedad sigue siendo la norma", ya que el crecimiento de la economía peruana en los últimos quince años no ha venido acompañado de mejoras sustanciales.

La tasa de empleo formal es apenas del 27%, con importantes diferencias salariales entre hombres y mujeres, pues en Perú una mujer cobra en promedio un tercio menos, cuando esa discriminación es de no más del 20% en algunos países de la OCDE, según Mendoza.

Sobre las políticas ambientales, el investigador advirtió el incremento de puntos contaminados por residuos de industrias extractivas como la petrolera, la minera o la gasífera. Recordemos que la cuestión ambiental el uno de los componentes como proceso del Programa País, muy sensible para la Organización.

No obstante, el experto concluyó que Perú todavía está a tiempo de sentar las bases para atender las demandas más críticas de desigualdad, "una tarea inmensa que se debe continuar con políticas sostenidas".

El objetivo de este país era que el año del bicentenario de su independencia que será el año que viene (2021) ser admitido como país miembro de la OCDE, objetivo del que cada vez se aleja más al no lograr reducir en los años 2017 y 2018 las brechas de desigualdad existente y que generan una gran inequidad en la población.

Creemos que todavía le queda un reducido tiempo, aún puede lograr su objetivo, pero cada vez se torna más difícil. Reducir desigualdad social no es tarea fácil en un ambiente de alta corrupción.

Anexo D – La situación de Paraguay

Paraguay inicia gestiones de acercamiento a la Organización en febrero de 2016, mediante decreto de Poder Ejecutivo de la Nación N° 4992/16 que crea una Comisión

multisectorial para acercamiento a la OCDE, bajo la coordinación de la Secretaría Técnica de Planificación.

En setiembre de 2018, se deja sin efecto el citado decreto 4992/16 y se perfecciona por decreto 183/18 la constitución de la comisión multisectorial, la que ahora se integra por los Ministerios del Equipo Económico Nacional, el Ministerio de Educación y Ciencias y el Ministerio de Salud y Bienestar Social con la coordinación de la Cancillería Nacional.

La OCDE admitió a Paraguay a integrar el Centro de Desarrollo, en marzo de 2017. El Centro es un foro donde los países comparten sus experiencias políticas de desarrollo económico y social.

En este Centro se aporta un análisis de expertos al debate sobre la política de desarrollo, con el objetivo de ayudar a los responsables de la toma de decisiones a encontrar soluciones políticas para estimular el crecimiento y mejorar las condiciones de vida de las economías emergentes y en desarrollo.

Actualmente son 52 países los que integran el Centro, de los cuales 27 son miembros plenos de la OCDE y los 25 restantes integran solamente el Centro.

También en el mes de marzo de 2017, se inicia el Estudio Multidimensional País (MDCR) y en abril del mismo año se empieza con el Estudio de Gobernanza Pública (PGR).

El objetivo del Estudio Multidimensional País es evaluar los principales obstáculos de Paraguay para su desarrollo económico y social de largo plazo con el fin de formular recomendaciones en materia de políticas de desarrollo económico y social.

El Estudio consta de tres fases, que son:

Fase I Diagnóstico e identificación de las restricciones al desarrollo, que arrancó en marzo de 2017 y culminó en octubre del mismo año.

Fase II Análisis de restricciones para el desarrollo y recomendaciones de política, que inició en noviembre de 2017 y concluyó en mayo de 2018.

Fase III Apoyo para la implementación de las recomendaciones, fase que actualmente se encuentra en etapa de desarrollo.

En cuanto al Estudio de Gobernanza Pública de Paraguay, se inició en abril de 2017, luego de dos misiones técnicas de recolección de datos que se llevaron a cabo en Asunción en los meses de julio y setiembre de 2017, respectivamente.

El resultado de las misiones fue presentado en julio de 2018.

El objetivo del Estudio es mejorar la planificación y la ejecución de las políticas mediante una coordinación más integrada y dirigida por el centro de gobierno.

Como resultado el Estudio produjo una serie de recomendaciones en base a cada uno de los capítulos abordados, así, Área temática I Capacidad de coordinación del centro de gobierno, Área temática II Marco presupuestario y planificación estratégica,

Área temática III Gobernanza Multinivel, Área IV Gestión de recursos humanos y Área temática V Gobierno abierto.

El país, actualmente abocado a la definición de la etapa de implementación de tales recomendaciones.

Paraguay, también, se unió al Foro Global de la OCDE sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines Fiscales, en junio de 2016, siendo el miembro número 134 del Foro.

El país se comprometió a adoptar e implementar los estándares internacionales de transparencia fiscal. Se prevé la primera evaluación por parte del Grupo de Revisión de Pares del Foro Global en el primer semestre de 2020

Paraguay en el Marco Inclusivo BEPS

Igualmente, en 2016, Paraguay se adhirió al nuevo Marco Inclusivo Base Erosion Profit Shifting (BEPS), que consiste en una adopción gradual de reformas fiscales que permitirán mitigar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, con el número 85 del BEPS que actualmente consta de 119 jurisdicciones.

X. Bibliografía

- Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales
- Comentarios Sobre la Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales
- Recomendación del Consejo para Fortalecer la Lucha Contra el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales
- Recomendación del Consejo Sobre Medidas Fiscales para Combatir más a Fondo el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales
- Recomendación del Consejo Sobre Cohecho y Créditos Oficiales para la Exportación
- Recomendación del Comité de Ayuda para el Desarrollo Sobre Propuestas Anticorrupción para las Adquisiciones con Ayuda Bilateral
- Guías de buenas Prácticas
- Conceptos desarrollados el día 11 de abril de 2019, en el programa Formador de Formadores para la profesión contable en el delito de cohecho extranjero de FACPCE.