



Español Guillermo
Gimenez Marcelo
Mattos Ernesto P.
Rodríguez Carlos F.
Ruiz Sergio F.

Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicativas de la Escuela de Contabilidad

AUDITORIA EN ENTIDADES DEPORTIVAS SIN FINES DE LUCRO

1. INTRODUCCION

Cuando pensamos en el servicio de auditoría externa de estados contables, normalmente lo hacemos en el marco de empresas comerciales, industriales y de servicios. No obstante, no son pocas las oportunidades en que nos toca actuar en otro tipo de entidades.

En este trabajo, nos vamos a referir a las particularidades que tiene la auditoría externa en entidades civiles deportivas sin fines de lucro.

Antes de tratar el tema auditoría específicamente, es oportuno hacer una aclaración para permitir dimensionar la importancia de este tipo de entidades. Normalmente, cuando se habla de entidades civiles deportivas, uno tiende a sesgar la idea pensando en clubes que desarrollan fútbol profesional. En realidad, el concepto es mucho más amplio. Existe una infinidad de clubes que desarrollan otros deportes – en forma amateur o profesional – y que tienen una trascendencia social notoria. De allí que el tema no puede ser ignorado.

2. OBJETIVO Y ALCANCE

El objetivo del presente trabajo es presentar los diferentes ciclos o circuitos de operaciones que existen en estas entidades, en distinción de los que se identifican en una empresa comercial, industrial o de servicios; las actividades de cada ciclo y los riesgos de auditoría que normalmente encontramos en cada uno de ellos.

Para planificar una auditoría en forma eficiente, se deben reconocer los diferentes ciclos de operaciones que generan datos que deban ser reconocidos contablemente.

En una empresa con fin de lucro, normalmente se reconocen los siguientes ciclos: Erogaciones, Bienes de uso, Bienes de cambio, Remuneraciones y cargas sociales, Ingresos por ventas y Tesorería¹.

Es claro que por las actividades propias de las entidades civiles deportivas vamos a reconocer diferentes ciclos asociados con el objetivo de su funcionamiento. El presente trata de profundizar en los más significativos de estos ciclos, que no son habitualmente abordados por los textos de la especialidad.

El alcance no pretende satisfacer todo lo que requeriría un profesional para hacer una auditoría en estos entes. Por supuesto que quedarán temas sin abordar, dada la limitación en la extensión del presente. Nos conformamos con que queden sentadas las bases para

¹ Lattuca, Antonio J. Compendio de Auditoría. Editorial Temas. 2003



futuros debates sobre el tema, o bien para llamar la atención del profesional que deba hacer auditoría en estos entes, sobre las características distintivas en el desarrollo de su trabajo.

3. CARACTERÍSTICAS DISTINTIVAS

No ponemos en tela de juicio que la auditoría es un conjunto de técnicas que, en esencia, es aplicable a todo tipo de ente. A pesar de ello, creemos que el ejercicio de la auditoría en estas entidades tiene características que hacen que esas técnicas deban aplicarse con las consideraciones que trataremos de formular en este trabajo.

Evaluación del riesgo. El primer paso del proceso de auditoría consiste en hacer una evaluación del riesgo antes de aceptar el compromiso. Normalmente, cuando el riesgo de auditoría es mayor que el considerado normal, el auditor opta por rechazar el trabajo o por aceptarlo con ciertos recaudos. El riesgo asociado a cada compromiso o cliente es una cuestión propia de difícil predicción y es difícil generalizar o tratar de establecer patrones de comportamiento aplicables a diversos tipos de entes agrupados por algún atributo.

No obstante lo antedicho, cabe hacer una distinción importante entre aquellos clubes que desarrollan fútbol profesional (o, e menor medida, otros deportes en forma profesional) y aquellos otros en los cuales solo se practican deportes amateurs. El riesgo de auditoría en clubes en los que se practican deportes profesionales es claramente superior al caso en que la entidad solo cobije deportes amateurs. Es posible que en el primer caso el auditor deba considerar que el riesgo es superior al normal y tomar, en consecuencia, los recaudos correspondientes.

Sistema de control interno. Normalmente el sistema de control interno de estas entidades es bastante más débil que el diseñado en las entidades comerciales.

El diseño de la documentación no siempre asegura el objetivo del registro íntegro y corte de las operaciones (v.g.: recibos que no cuentan con numeración preimpresa) ni de la validez de las transacciones contabilizadas (v.g.: operaciones que se ejecutan en forma descentralizada, en subcomisiones por ejemplo, y sobre las cuales se dificulta el control).

Existen asimismo particularidades que hacen dificultosa la medición contable de los activos intangibles (representados por derechos económicos sobre deportistas profesionales, trofeos, etc.) concesiones de espacios sociales, uso de terrenos públicos y construcciones de estadios u otro tipo de obras sobre inmuebles ajenos.

No es menor la dificultad en la aplicación del valor recuperable de algunos activos específicos, como los casos del estadio y los derechos económicos antes mencionados.

A esto se le debe agregar que la entidad está "gerenciada" por los miembros de la Comisión Directiva, que son personas cuyos cargos son renovables y que, generalmente, no son profesionales en la conducción. En este sentido, en las empresas comerciales pequeñas en las que no existe un fuerte sistema de control interno, el propietario ejerce un control personal que compensa la debilidad de dicho sistema. Este atenuante no existe en las entidades que estamos analizando.

Control presupuestario. Otra característica a tener en cuenta es que en muchos casos estas entidades elaboran presupuestos, a veces por imperio legal o reglamentario (caso de los clubes de fútbol) y otras por su propia voluntad. Lamentablemente, esta herramienta, que puede ser útil al auditor en la ejecución de pruebas analíticas, es frecuentemente vulnerada a través de su liso y llano desconocimiento, aplicándose los recursos de manera diferente a la que se presupuestó.



4. DESARROLLO DE LOS PRINCIPALES CICLOS DE NEGOCIOS .

4.1. CICLO DE EROGACIONES

4.1.1 Descripción general del ciclo de negocios de Erogaciones

En este ciclo se desarrollan actividades relacionadas con las transacciones de gestión de compras, tanto de bienes (que no integran el Activo Fijo) como de servicios. Se incluyen también todos aquellos gastos (excepto los menores, que no se gestionan mediante Fondo Fijo) y también la rendición y reposición del Fondo Fijo.

El ciclo comprende el proceso de recepción y/o aprobación de los bienes y servicios comprados incluidos en el ciclo.

También se incluye la gestión de pagos considerando dentro de ella los procesos de cuentas por pagar (emisión de ordenes de pago) y de tesorería (emisión de cheques, transferencias y pago en efectivo).

Es una actividad propia del ciclo el mantenimiento del archivo maestro de proveedores.

4.1.2. Detalle de las actividades de negocio que se desarrollan en este ciclo

- Emisión de Ordenes de Compra

El proceso de compra de bienes y servicios se relaciona con la existencia de un procedimiento de solicitud de compras. Este procedimiento debe incluir una matriz de autorizaciones que establezca los límites para que determinados niveles jerárquicos de la Institución, tanto personal en relación de dependencia como miembros de la Comisión Directiva tengan la posibilidad de requerir la compra de determinados bienes o servicios. La mencionada matriz deberá contener el monto máximo a partir del cual todo requerimiento deberá ser aprobado por la Comisión Directiva.

El proceso de compras requiere la existencia de una política de compras que entre otras características contemple:

1. Posibilidad de compras directas para gastos menores o casos de urgencias.
2. Esquema de obtención de presupuestos según el monto o tipo de bien a adquirir
3. Metodología de normalización o equiparación de cotizaciones.
4. Documentación de la decisión de comprar y de su autorización.
5. Firmantes de las Ordenes de Compra, definidos en función de montos y/o tipos de bienes o servicios a adquirir.
6. Política de seguimiento de compras hasta su definitiva recepción.

- Recepción y aprobación de bienes y servicios comprados

El principio es que sea aprobada la recepción de todo bien o servicio adquirido.

A tales efectos la conformidad del receptor de los bienes o servicios debe constar en



una copia de la Orden de Compra o en la factura o remito del proveedor. Dada las características propias de las Entidades Civiles Deportivas no se prevé la centralización de la recepción en un departamento creado al efecto.

- Recepción y procesamiento de facturas de proveedores

Aún en los casos de entidades con estructura mínima, debe centralizarse la recepción y procesamiento de facturas de proveedores en un área o departamento habitualmente denominado Cuentas a Pagar.

Esto garantiza la independencia operativa mínima para la tarea posterior de generación de las Ordenes de Pago.

La formalización de la recepción de facturas de proveedores se efectúa mediante la colocación de un sello fechador de recepción.

El registro de los compromisos de pagos permite también su devengamiento contable.

Para proceder al registro de pasivos derivados de la compra de bienes o servicios, el área responsable de esta actividad deberá constatar que exista coincidencia entre el documento recibido del proveedor (factura), la correspondiente Orden de Compra, si la hay y la documentación que avala la recepción de los bienes o servicios adquiridos.

- Proceso de Cuentas por Pagar – Generación de Ordenes de pago

Ante la coincidencia de la documentación de la compra, la recepción y la facturación del proveedor se está en condiciones de generar la Orden de Pago.

El procedimiento de pago debe contemplar:

1. Un esquema de autorización de los pagos en función de los montos involucrados. Esta autorización debe exponerse en la Orden de Pago.
2. La acción de autorizar el pago representa que el responsable ha controlado la coincidencia de la documentación respaldatoria de la operación, tanto en aspectos relacionados con la cantidad, calidad y otras condiciones de la operación.
3. La consideración de situaciones en las que se generan discrepancias, poco significativas, entre alguno de los comprobantes utilizados en el proceso de aprobación. Por ejemplo: el proveedor envió y facturó cantidades en exceso respecto de la orden de compra.
4. Para prevenir errores relacionados con el corte de operaciones, se requiere que la Orden de Pago sea un documento con numeración preimpresa y correlativa.

- Proceso de pago – Emisión y firma de cheques.

El procedimiento de pagos solo debe permitir la emisión de cheques a partir de las Ordenes de Pago previamente autorizadas.

Las cuentas bancarias deben requerir la firma conjunta de dos funcionarios o miembros de Comisión Directiva. Uno de los cuales puede ser el mismo que firma la Orden de Pago.

En ambos casos la firma del cheque representa que el firmante ha controlado que la Orden de Pago ha sido convenientemente autorizada y se incluye en el legajo de pago la totalidad de la documentación que se requiere.



4.1.3. Principales asientos contables que se utilizan en las actividades

Nro.	Actividad	Cuentas		Asignación
		debe	haber	
1	Recepción por compra bienes y servicios (no pagados por fondo fijo)	Gastos (generales o específicos)		Egresos
			Proveedores	Pasivo
2	Emisión de cheques	Proveedores		Pasivo
			Banco/efectivo	Activo
3	Cierres de ejercicios, por bienes y servicios recibidos aún no facturados	Gastos (generales o específicos)		Egresos
			Provisión para gastos	Pasivo

4.2. CICLO DE RECURSOS Y COBROS

4.2.1. Descripción general del ciclo de negocios

La primer consideración que debemos hacer al respecto se relaciona con la asignación de importancia que tiene en toda institución deportiva el ciclo de recursos y cobros para el adecuado cumplimiento de los objetivos institucionales.

También es importante resaltar que de acuerdo a las características particulares de cada institución el énfasis recae en aspectos diferentes, pero, si nos abstraemos de algunas actividades específicas como las relacionadas al fútbol profesional, podríamos asumir que la cuota societaria es seguramente la de mayor significación y la que soporta o debiera soportar los costos institucionales de mantenimiento como así también contribuir en la inversión y crecimiento.

Por esta razón, la actividad de Recursos y Cobros se vincula a los ciclos de Tesorería y Cuentas por Cobrar y Cobranza.

4.2.2. Detalle de las actividades del ciclo de negocios

Las actividades se relacionan con la gestión gerencial para la generación, ingreso y control de los Recursos institucionales, y para ello es importante considerar diferentes aspectos de:

- a) Controles de Sistemas de Información que incluye actividades tales como:
 - Conocimiento, aprobación de la iniciación y contabilización de operaciones.
 - Análisis de los tipos de recursos.
 - Comparaciones con presupuestos y pronósticos.
 - Listados por antigüedad de cuentas a cobrar.
 - Pronósticos de Flujo de Fondos de cobranzas.
 - Etc.



Y para ello es importante el examen de los tipos de informes que se preparan para la gerencia y como ésta los utiliza para el seguimiento e identificación de riesgos para la detección de errores y tendencias en las cobranzas.

b) Controles de Organización donde se destaca:

- La adecuada separación de funciones,
- las políticas de autorización y
- constitución de provisiones para créditos dudosos.

4.2.3. Tipos de recursos

En cuanto a los tipos de recursos, afines a las instituciones deportivas, podemos mencionar entre otros los siguientes:

- Cuotas Sociales
- Ingresos por actividad de subcomisiones
- Organización de eventos
- Venta de Bienes
- Concesiones
- Sponsors
- Otros (Socios nuevos)

Desde la óptica de auditoria externa y su relación con evaluar la razonabilidad de las afirmaciones contenidas en los EECC, se puede asumir que el mayor riesgo de auditoria esta en la adecuada medición de los activos vinculados a cuotas sociales por cobrar en virtud de la subjetividad de los mismos y el marco regulatorio establecido por los estatutos de cada entidad y es a partir de este concepto que adquiere importancia la previsión por incobrabilidad que se haga de las mismas, hecho este que seguramente va a ser distinto para cada entidad deportiva de acuerdo a la actividad, segmento social que participa de esa actividad, marco regulatorio para las situaciones de morosidad, acciones legales que pueda realizar, gestión de cobranza, datos estadísticos, etc.

En la actualidad la gran mayoría de las instituciones deportivas, obtiene sus recursos por medio de cuota de inscripción de socios, cuotas sociales y el pago de un arancel, cannon o derecho de uso por actividad, como por ejemplo: Pileta, Torneo de Fútbol, canchas de tenis, canchas de padle, de paleta, Básquet, fichas para juegos sociales, volley, etc.

En este sentido es importante considerar que, gran parte de estas instituciones se organizan en subcomisiones que normalmente trabajan con sus propios presupuestos de recursos y gastos, además de los recursos y gastos que son aportados y/o soportados por la administración general de la institución, hecho este que aumenta el riesgo de control de la entidad y también de auditoria, ya que podría considerarse a cada subcomisión como una unidad independiente dentro de la misma.

Otro aspecto importante relativo al riesgo, se vincula al hecho del ámbito y la característica en el que se desarrollan las actividades, ya que algunas instituciones organizan sus eventos internamente y otras participan en eventos locales, regionales y/o nacionales.



4.2.4. Principales asientos contables

Nro	Actividad	Cuentas		Asignación
		debe	haber	
1	Devengamiento cuota social	Cuotas sociales a cobrar		Activo
			Ingresos por cuotas socios	Ingresos
2	Previsión cuotas incobrables	Quebrantos por cuotas sociales		Egresos
			Previsión cuotas incobrables	Reg. Activo
3	Cobranzas de cuotas	Caja		Activo
			Cuotas sociales a cobrar	Activo
4	Altas de Socios	Caja/ inscripciones a cobrar		Activo
			Ingresos nuevos socios	Ingresos
5	Ingresos por actividad	Caja		Activo
			Ingresos por actividad	Ingresos
6	Eventos especiales	Caja/eventos a cobrar		Activo

4.2.5. Objetivos de auditoría y riesgos asociados

Integridad: Registración completa de

- Créditos a clientes.
- Cobranza
- Otros (Previsiones, etc.)

Correcta acumulación, vuelco y agrupamiento de operaciones

Correcto corte de:

- Créditos a socios,
- Cobranzas

Veracidad: operaciones veraces y autorizadas de

- Créditos a clientes.
- Cobranzas,
- Otros

Satisfacción que los saldos de las cuentas a cobrar representan reclamos legítimos de la institución y,

No existe ninguna contabilización no válida de fuente no usual.



4.2.6. Razonabilidad y uniformidad

- Correcta Clasificación de operaciones,
- Los saldos contabilizados en las cuentas a cobrar son cobrables en el curso de tiempo normal,
- Criterios razonables y uniformemente aplicados,
- Presentación y exposición de los estados contables de acuerdo con normas contables profesionales,
- Otros.

4.2.7. Posibles procedimientos de auditoría

Lo más adecuado y aconsejable es la elaboración de procedimientos a medida de la institución para Recursos, Cuentas por cobrar y Cobranzas, una vez realizado el relevamiento e identificado los riesgos del ciclo específico.

Independientemente de ello las fuentes de satisfacción para cada objetivo de auditoría surgen de.

- Procedimiento de examen analítico.
- Controles de organización.
- Prueba de saldos y controles independientes.
- Pruebas de operaciones.

4.3. CICLO DE REMUNERACIONES Y CARGAS SOCIALES

4.3.1. Descripción general del ciclo:

Este ciclo tiene una gran importancia dentro del rubro de las entidades deportivas ya que es muy significativo de los estados contables en este tipo de entidades.

Otra de las características del ciclo es que la prestación del servicio por parte de los empleados debería ser acorde a los objetivos de la entidad en las distintas áreas y/o actividades que desarrolle ya que sería similar a lo que sería el costo de ventas en una actividad comercial.

En general en este ciclo se efectúa la liquidación de sueldos a los empleados en virtud del encuadre a cual esté sujeto el empleado, (convenio, cargas de familia, horas, actividad, etc).

Otras de las tareas desarrolladas en este ciclo está relacionada con la liquidación de las Leyes Sociales, tanto de los aportes del empleado como las contribuciones del empleador.

Es importante evaluar en este ciclo la separación de funciones relativas a: liquidación, pago y administración del personal, de manera de minimizar la posibilidad de encubrimiento de fraudes (v.g.: que se incluyan en la nómina empleados ficticios; liquidación de sueldos a empleados dados de baja; en complicidad con el empleado, liquidar sueldos en exceso de lo que corresponda.



Cuando se evalúa el ambiente de control de este ciclo se debe considerar:

- la actitud de la entidad al cumplimiento de las normas legales;
- evaluación del funcionamiento del departamento laboral en lo que se refiere a la rotación de personal interviniente, capacitación y actualización del mismo.
- análisis del cumplimiento de todas las cuestiones legales en virtud de los continuos cambios a lo que están expuestos en nuestro país. El incumplimiento de ellas afectan el patrimonio de este tipo de entidades.

Otro aspecto relevante es el trato que le dan las Comisiones Directivas a la resolución de los conflictos laborales por juicios iniciados por los empleados en relación de dependencia. Es bastante frecuente que dichos juicios sean diferidos en el tiempo a fin de que no impacten en su gestión. Ello implica que los reclamos terminan siendo sumas bastante mayores al reclamo inicial.

Por lo expuesto se debe poner énfasis a la hora de analizar las contingencias en este tipo de entes.

4.3.2. Principales actividades del negocio que se desarrollan en el ciclo:

Las principales actividades que se presentan son:

- contratación y registro del personal;
- proceso y carga de datos relativos al personal, (novedades), hs extras, ausencias, licencias, accidentes, deducciones, etc);
- liquidación mensual de sueldos;
- liquidación de sueldos adicionales, (indemnizaciones, comisiones, vacaciones, etc)
- liquidación de leyes sociales;
- pago de sueldos;
- pago de leyes sociales;
- trámites de bajas del personal;
- mantenimiento del archivo maestro de la nómina del personal;
- proceso contable de las liquidaciones de sueldos y leyes sociales;

4.3.3. Documentación y registros básicos utilizados en el ciclo

- Registro Unificado de Personal;
- Legajos individuales de personal;
- Recibos de sueldos;
- Preliquidaciones de sueldos y leyes sociales;
- Planillas de horarios y descansos;



- Declaraciones juradas de leyes sociales;
- Boletas de pago de leyes sociales;
- Tarjetas de tiempos;
- Archivo maestro de nómina

4.3.4. Principales asientos contables

Nro	Actividad	Cuentas		Asignación
		debe	haber	
1	Liquidación de sueldos	Sueldos/ SAC/Indemnizaciones		Egresos
			Sueldos a pagar	Pasivo
2	Liquidación de Leyes Sociales	Cargas sociales		Egresos
			Leyes sociales a pagar	Pasivo
3	Pago de sueldos	Sueldos a pagar		Pasivo
			Banco/efectivo	Activo
4	Pago de leyes sociales	Sueldos a pagar		Pasivo
			Leyes sociales a pagar	Pasivo
5	Contingencias	Quebrantos por juicios/despidos		Egresos
			Previsiones	Pasivo

4.3.5. Detalle de los principales riesgos asociados a cada una de las actividades indicadas

El auditor debería realizar su trabajo procurando cubrir mediante una adecuada respuesta los siguientes riesgos:

Integridad:

- que no todos los empleados sean dados de alta en el archivo maestro;
- que no todos los empleados sean dados de baja en el archivo maestro;
- la finalización de las relaciones laborales no cumplan con los requisitos legales exigidos;
- que no se liquiden todas horas trabajadas;

Validez:

- los pagos de sueldos realizados no correspondan al tiempo trabajado;



- los pagos no se hagan a los empleados correspondientes;
- que no se den de baja los ex – empleados;
- los datos cargados sobre el tiempo trabajado y asistencia no reflejen el tiempo real trabajado y no sean autorizados.

Registro:

- que las modificaciones en el archivo maestro no sean correctas;
- no se calculen correctamente los sueldos y las leyes sociales;
- que el tiempo trabajado no se impute y procese correctamente.

Corte:

- no se registre en el período apropiado las liquidaciones de sueldos y leyes sociales;

Medición contable:

- que las provisiones para SAC, vacaciones, despidos no reflejen las circunstancias existente en la entidad

Exposición:

- que se exponga incorrectamente y no se brinde información de conformidad según las normas legales y profesionales

4.4. CICLO DE BIENES USO

4.4.1. Descripción general del ciclo de negocios

Al igual que toda persona jurídica, estas organizaciones tienen un patrimonio propio e independiente que les permite desarrollar la actividad o finalidad para la cual fueron creadas.

Este patrimonio es independiente del patrimonio de los miembros de la entidad y los bienes adquiridos con él, son de propiedad exclusiva de la institución, sin que los miembros de ella puedan hacer uso de dichos bienes en su propio beneficio.

Los bienes de uso son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente, y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compra de estos bienes. Los bienes afectados a locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso cuya actividad principal sea la mencionada.

Por lo tanto entendemos por erogaciones de capital y activo fijo a todas aquellas aplicaciones de fondos del ente destinados a ser inmovilizados en bienes a ser utilizados para desarrollar la actividad o finalidad para la cual fueron creadas, durante el giro normal del mismo.

En las entidades deportivas sin fines de lucro no tendrían particularidades especiales respecto a otro tipo de organizaciones por lo que con algunos matices particulares deberían gozar del mismo tratamiento



4.4.2. Principales actividades del negocio

- Emisión de Ordenes de compra debidamente autorizadas y con la suficiente cantidad de copias para el sector de Recepción, Contaduría, y el propio sector Compras.
- Emisión del Informe de Recepción con la información de lo recibido, fecha y hora de ello, acompañado por el remito del proveedor, que va a Contaduría
- Legajo de compra, que debería incluir copia de la Orden de Compra, el Informe de Recepción, el Remito y la Factura del Proveedor con el cumplimiento de los requisitos formales de la documentación.
- Proceso de Cuentas por Pagar – Generación de Ordenes de pago

4.4.3. Principales asientos contables tipos que se utilizarían para registrar las principales actividades del negocio.

Nr o.	Actividad	Cuentas		Asignación
		debe	haber	
1	Recepción bienes e imputación	Bienes de uso		Activo
			Provisión facturas a recibir	Pasivo
2	Depreciaciones	Amortizaciones		Egresos
			Amort. Acumula bienes uso	Reg. activo
3	Bajas de bienes de uso	Amort. Acumuladas bienes uso	Bienes de uso	Activo/reg act
			Resultado venta bienes uso	Ingresos

4.4.4. Detalle de los principales riesgos asociados a cada una de las actividades del negocio indicadas

En lo relativo a erogaciones de Capital y Activo Fijo, el auditor debe tener como objetivo comprobar que se verifiquen las afirmaciones relativas al cumplimiento de las normas contables profesionales y la realidad económica. Dichas aseveraciones son las siguientes:

- Existencia: El auditor debe asegurarse que los activos registrados como adquisiciones de capital y bienes de uso o activos fijos sean auténticos, y provengan de transacciones reales llevadas a cabo por la entidad.
- Integridad: los estados contables deben reflejar la totalidad de los activos fijos y de capital de la entidad deportiva a la fecha de cierre de los mismos.
- Propiedad: La Entidad Deportiva debe ser la titular jurídica de los activos de capital y bienes de uso que se incluyan en los estados contables auditados. En este tipo de entidades deportivas resulta imprescindible verificar que la propiedad de dichos inmuebles tanto en los adquiridos como los recibidos por cesión gratuita de tierras debido a la función social desarrollada



- Valuación: los activos considerados en este punto deben ser razonablemente valuados de acuerdo con normas contables profesionales y con la realidad económica a la fecha de cierre.
- Exposición: la presentación de los activos de capital y los bienes de uso deben estar de acuerdo con las normas contables profesionales.

4.5. CICLO DE ADMINISTRACIÓN DE INTANGIBLES

4.5.1. Descripción general del ciclo de negocios

Las entidades deportivas sin fines de lucro pueden tener deportes amateurs, deportes profesionales o ambos.

En los dos últimos casos, el rubro tiene una importancia trascendental, ya que incluye las cuentas representativas del plantel de profesionales del deporte o los deportes en que compete.

En general, cuando se aborda el tema se piensa en un plantel de fútbol profesional. Sin duda que la importancia, tanto en lo económico como en lo social, de este deporte hace que sea el predominante, pero en modo alguno es el único al que se le puede aplicar los fundamentos que se exponen en el presente. Otros deportes se han paulatinamente profesionalizado en los últimos años, tal el caso del basket y el rugby, entre otros.

4.5.2. Principales actividades del negocio

Adquisición, venta y baja de derechos económicos representativos de derechos federativos sobre deportistas profesionales. Suscripción del primer contrato con deportistas amateurs.

Formación de deportistas amateurs hasta la formulación del primer contrato.

Amortización de los activos intangibles Evaluación del valor recuperable

4.5.3. Principales asientos contables tipos que se utilizarían para registrar las principales actividades del negocio.



Nr o.	Actividad	Cuentas		Asignación
		debe	haber	
1	Adquisición de derechos económicos/federativos sobre deportistas	Plantel profesional		Activo
			Acreedores diversos	Pasivo
2	Venta derechos económicos/federativos sobre deportistas	Deudores diversos		Activo
		Amortización acum. Plantel prof.		Reg. Activo
			Plantel profesional Resultado venta derechos s/deportistas	Activo Ingresos
3	Formalización primer contrato deportistas amateurs	Plantel profesional		Activo
			gastos/costo fútbol amateur	egresos
4	Amortización activos intangibles	Amortización plantel		egresos
			Amortización acum. Plantel profesional	Reg. Activo
5	Evaluación del valor recuperable	Quebranto por desvalorización plantel		egresos
			Previsión desvalorización plantel	Reg. Activo

4.5.4. Detalle de los principales riesgos asociados a cada una de las actividades del negocio indicadas

El auditor debería realizar su trabajo procurando cubrir mediante una adecuada respuesta los siguientes riesgos:

- Errores en las transacciones

Integridad: Dado que los contratos de adquisición y venta de derechos económicos sobre deportistas no se realizan en documentación prenumerada, el riesgo de que se omita una transacción está siempre latente y deberá constituir para el auditor un riesgo específico a tener en cuenta durante el planeamiento para cubrirlo adecuadamente.

Validez: Dado que los contratos no se inscriben en ningún registro y pueden formalizarse en papel con membrete de otra persona jurídica se pueden haber transferido los derechos y no registrarse en los libros.

Registro:

Corte: Teniendo en cuenta la falta de prenumeración a la que aludimos con anterioridad, es posible que las transacciones se contabilicen en un período incorrecto.



- Errores en los saldos

Medición contable: Es probable que existan errores en el cálculo de amortizaciones o del valor recuperable. Los activos intangibles pueden estar sobrevaluados por haberse activado una proporción inadecuada del costo del deporte amateur por los primeros contratos.

Exposición: Es probable que los estados contables no incluyan información adicional adecuada sobre: la evolución del saldo de los derechos que estamos tratando o hechos posteriores que se produzcan por cuestiones reglamentarias de las entidades de contralor y tengan efecto sobre los estados contables

5. CONCLUSIÓN

A través del presente trabajo, hemos tenido la intención de exponer algunas de las muchas situaciones particulares que pueden presentarse en las Entidades Deportivas sin Fines de Lucro y su incidencia en el desarrollo de la Auditoria Externa de sus Estados Contables.

Como introducción al mismo, hemos expuesto características conceptuales generales de las entidades en cuestión, como así también, aspectos generales y comunes a todo tipo de entidad en el Proceso de Auditoria Externa. Asimismo, desarrollamos los ciclos de negocios relacionados con Erogaciones, Recursos y Cobros, Remuneraciones y Cargas Sociales, Bienes de Uso y Activos intangibles, y para cada uno de ellos destacamos la Descripción General del Ciclo, Detalle de las actividades del mismo, Principales asientos contables, Objetivos de Auditoria y Riesgos asociados.

Si bien el producto final del proceso de Auditoria Externa, es el Informe del Auditor donde vamos a expresar nuestra opinión respecto a la razonabilidad o no de las afirmaciones contenidas en los estados contables de la entidad, es importante destacar que para los entes deportivos sin fines de lucro adquieren por su característica, particular trascendencia algunos componentes de dicho proceso.

Evaluación de Riesgo: diversificación en el manejo de fondos.

Sistema de Control Interno: Prevalece la informalidad y los usos y costumbres.

Control Presupuestario: No siempre se elabora y menos veces se controla.

La auditoria se basa en el examen de evidencia, y es obvio que resultaría imposible examinar la totalidad de evidencia disponible, razón por la cual la adecuada planificación de la evidencia a ser examinada tendiente a minimizar el riesgo de auditoria y obtener los elementos de juicio válidos y suficientes para poder opinar, resulta fundamental para lograr eficiencia.

Es por ello que el aporte de este trabajo, lejos de pretender normas específicas para este tipo de entes, tiene la intención de mostrar aquellos aspectos que a nuestro juicio requieren de una atención especial de los profesionales que realizan esta tarea, como así también dejar abierta la posibilidad para que a través del aporte de los colegas se pueda difundir la diversidad de situaciones que pueden presentarse en estas Auditorias.



6. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

Alvin A. Arens y James K. Loebbecke. Auditoría, un enfoque integral, Prentice may Hispano Americana SA 1996, sexta edición

Informe Nro. 35, Auditoría de Asociaciones Civiles Deportivas. Comisión de Estudios de Auditoría. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Informe N° 49 del I.T.C.P. Planteles de Deportistas Profesionales presentado a la XIX Asamblea de Graduados (Tucumán) 1999

Fowler Newton, Enrique. Cuestiones Contables Fundamentales. 4 edición. Edición La Ley.

Fowler Newton, Enrique. Auditoría Aplicada, tratado de auditoría Segunda parte Tomo 2. Ediciones machi 1995.

Lattuca, Antonio J.. Compendio de Auditoría. Editorial Temas 2003.