

**Federación Argentina
de Consejos Profesionales
de Ciencias Económicas**

CENTRO DE ESTUDIOS CIENTIFICOS Y TECNICOS (CECYT)

**Informe N° 10
Area Auditoría**

**AUDITORÍA
DE
ESTADOS
CONSOLIDADOS**

Autor: Ricardo De Lellis

AUDITORIA DE ESTADOS CONSOLIDADOS

1. INTRODUCCION

El propósito de este informe es proporcionar al auditor externo una guía de los procedimientos de auditoría que debería aplicar, para emitir una opinión sobre estados consolidados, como si estos fueran los estados básicos de un grupo económico. Cabe notar que también es de aplicación para los casos donde se emplee únicamente el valor patrimonial proporcional (sociedades en las que se ejerce influencia significativa).

Para esto se ha considerado necesario extenderse en el análisis de la conducta que debe seguir el auditor externo de la sociedad controlante cuando una, varias o todas las sociedades controladas están sujetas al examen de otro u otros auditores independientes. Por lo tanto, este tema es tratado únicamente con este objetivo y no comprende otras situaciones en las que se utiliza el trabajo hecho por otros auditores como por ejemplo, para satisfacerse del valor de una inversión valuada por el método del costo ajustado, auditoría conjunta de una sociedad por dos o más profesionales, etc.

La tarea profesional objeto de este informe puede derivar de un convenio financiero de la empresa con una institución local o internacional, o puede ser un pedido o requerimiento del grupo de accionistas mayoritario, entre otras causas.

Deben distinguirse estas situaciones de la que plantea la Ley Nº 19.550 cuando requiere para sociedades controlantes la presentación, como información complementaria, de los estados consolidados del conjunto que conforma con sus controladas. Por su naturaleza de información complementaria, se entiende, que podría cumplimentarse tal requerimiento emitiendo sólo una opinión sobre el cumplimiento de las normas profesionales en cuanto a su preparación. En este caso, el programa de auditoría contendría solamente los pasos necesarios para verificar dicho cumplimiento.

2. ESTADOS CONSOLIDADOS:

Normas legales, profesionales y de organismos de control

2.1. Normas contables

El antecedente legal de los estados consolidados está constituido por la modificación dispuesta por la Ley 22.903 al artículo 62 de la Ley 19.550 (Sociedades Comerciales) efectuada en setiembre de 1983.

Ella requiere para sociedades controlantes la presentación de los estados consolidados como información complementaria, preparados de acuerdo con las normas contables profesionales y las disposiciones de los organismos de control.

La posición de estos últimos en cuanto a la emisión de normas específicas ha sido diferente según el ente y pueden sintetizarse en:

* Comisión Nacional de Valores - La Resolución 110/87 (reemplaza a las Resoluciones 98 y 100) exige la presentación de estados consolidados anuales para

los ejercicios cerrados a partir del 31 de marzo de 1986. No obstante, requiere para los estados trimestrales que las inversiones en sociedades controladas estén valuadas al valor patrimonial proporcional, debiendo presentarse los estados contables de éstas, que se tomaron como base para su cálculo. La Resolución 110/87 contiene normas referidas al cálculo del valor patrimonial proporcional que, al ser utilizado como base para la confección de los estados consolidados, le son aplicables.

Dichas normas se refieren a:

- a) fecha y período de los estados contables de las sociedades controladas consideradas,
- b) moneda en la cual deben reexpresarse esos estados contables,
- c) Normas contables profesionales aplicables,
- d) eliminaciones,
- e) obtención del control en una sola compra o sucesivas.

Con anterioridad a estas normas era de aplicación la Resolución 59/80 que establecía, con carácter optativo, la aplicación del valor patrimonial proporcional, no requiriendo la presentación de estados consolidados.

- * Inspección General de Justicia de Capital Federal - La norma vigente es la Resolución 2/84 que con carácter amplio requiere la aplicación de las resoluciones que, sobre estados contables en moneda constante y estados consolidados, determine el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Capital Federal.
- * Inspección General de Justicia (otras jurisdicciones provinciales). Estas han adoptado en líneas generales la Resolución Técnica 4 (FACPCE) sobre estados consolidados.
- * Banco Central de la República Argentina - A través de la Comunicación "A" 551 de noviembre de 1984 requiere la presentación de estados consolidados para estados trimestrales y anuales. Contiene instrucciones generales para la emisión de estados consolidados y específicas, para la determinación del valor patrimonial proporcional. Debe remitirse trimestralmente una planilla que informe para cada rubro los saldos de cada una de las entidades financieras consolidadas, la consolidante y las eliminaciones.
- * En cuanto a las normas profesionales emitidas por los organismos técnicos, la norma vigente para estados consolidados es la Resolución Técnica 4 (FACPCE) aplicable a ejercicios económicos iniciados a partir del 23 de setiembre de 1983. Esta Resolución ha sido adoptada por casi todos los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, haciéndola obligatoria para sus matriculados. El antecedente de esta norma lo constituye el Dictamen 14 del Instituto Técnico de Contadores Públicos que, a su vez, fue tenido en cuenta para su elaboración.

En relación con las normas de exposición contable, las Resoluciones Técnicas

8 y 9 (FACPCE) contienen referencias generales de la forma de presentación de los estados consolidados.

Respecto de la norma de valuación para la determinación del valor patrimonial proporcional, se aplica la Resolución Técnica 5 (FACPCE).

Tanto respecto de la confección de los estados consolidados como de la previa valuación de las inversiones a valor patrimonial proporcional; no existen, en general, divergencias de importancia entre las normas de los organismos de control y las Resoluciones Técnicas 4 y 5 (FACPCE).

Por último, el Informe 13 (CECYT) remite en su capítulo B Normas Contables a la Resolución Técnica 5 (FACPCE) para la valuación de las inversiones en sociedades controladas o con influencia significativa en las decisiones más importantes.

2.2. Normas de auditoría

La obligatoriedad dispuesta por el modificado artículo 62 de la Ley de Sociedades Comerciales que requiere la presentación de los estados contables consolidados como información complementaria, obliga a someter a éstos a procedimientos de auditoría con las implicancias que esto pueda tener sobre el informe. La Resolución Técnica 4 (FACPCE) ha sido explícita y requiere en el punto II G (segunda parte) que el auditor emita una opinión profesional independiente y específica sobre los estados consolidados, requiriendo a su vez que los estados contables de las sociedades controladas cuenten con informe de contador público (esta exigencia está también prevista por la Resolución 110/87 de la Comisión Nacional de Valores).

No obstante estas exigencias, el auditor deberá evaluar primero el significado relativo de los estados contables de las sociedades controladas sin dictamen de contador público para luego, si correspondiera, afectar su informe incluyendo una limitación en el alcance y su incidencia en el párrafo de opinión.

Otros antecedentes referidos a la auditoría de estados consolidados se encuentran en los informes 10 y 14 (CECYT) que contienen algunos ejemplos de informes del auditor cuando se presentan estados consolidados y en el Informe 30 del Instituto Técnico de Contadores Públicos, que se refiere al uso del trabajo de otro contador público.

3. AUDITORIA DE EMPRESAS CONTROLADAS A CARGO DE OTROS AUDITORES INDEPENDIENTES

Una de las dificultades más importantes que se le puede presentar al auditor externo de una empresa controlante es el no haber sido designado auditor de una o varias de las empresas controladas.

En tal sentido, una de las primeras evaluaciones que deberá efectuar el auditor es si el alcance de su participación es lo suficientemente amplia como para permitirle emitir una opinión sobre los estados consolidados. Dicha evaluación deberá efectuarla teniendo en cuenta factores tales como la significación relativa de la porción de los estados contables consolidados que no ha auditado, y si esta situación le im-

pide obtener un conocimiento de las actividades del grupo económico que tienen, o pueden tener, un impacto significativo en los estados contables consolidados y, por lo tanto, un apropiado entendimiento de éstos.

3.1. El auditor de la sociedad controlante decide confiar en el examen del otro auditor

Efectuada esta evaluación, si el auditor considera que está en condiciones de actuar como auditor de la empresa controlante, deberá determinar si asume la responsabilidad por el trabajo efectuado por el auditor de la empresa controlada.

Esta decisión se tomará teniendo en cuenta, entre otros aspectos:

- la reputación profesional del auditor de la empresa controlada,
- la significación relativa de los saldos de los estados contables de la sociedad controlada auditada por otros auditores en relación con los estados contables consolidados,
- el cumplimiento, por parte del auditor de la sociedad controlada, de las normas de auditoría vigentes (R.T. 7 FACPCE).

Si decide confiar en el informe del auditor de la empresa controlada, deberá aplicar procedimientos de auditoría para obtener una seguridad razonable de que el trabajo ejecutado por éste es adecuado para sus fines.

La decisión de confiar en el trabajo del otro auditor no requiere ser explicada en el informe del auditor de los estados contables consolidados.

La decisión de confiar en el informe del otro auditor implica asumir la responsabilidad sobre la totalidad de la información contenida en los estados contables consolidados. Por lo tanto, el auditor deberá revisar cuidadosamente los papeles de trabajo del auditor de la sociedad controlada y discutir con éste las conclusiones sobre las que basó su informe. El auditor de la sociedad controlante, en caso de discrepar con el tipo de informe emitido por el auditor de la sociedad controlada, deberá evaluar el efecto de los problemas observados (discrepancias respecto de la aplicación de normas contables profesionales, limitaciones en el alcance, etc.) en su propio informe. Aún en aquellos casos en donde coincida con el tipo de opinión emitida por el otro auditor y suponiendo que el auditor de la sociedad controlada haya detectado diferencias originadas en discrepancias en la aplicación de las normas contables profesionales que no resultaron lo suficientemente significativas para afectar su opinión, el auditor de la sociedad controlante deberá acumular tales diferencias a las obtenidas en su examen a los efectos de concluir sobre el tipo de informe a emitir sobre los estados consolidados (1). Eventualmente puede proponer el ajuste

(1) En igual sentido deberá evaluarse la existencia de limitaciones en el alcance de la tarea de los otros auditores o la sujeción a hechos futuros de información contenida en los estados contables que, sumada a la observada en la sociedad controlante, pueda aconsejar afectar el informe sobre los estados consolidados.

en los estados consolidados de alguna o todas las diferencias de auditoría localizadas en la sociedad controlada.

3.2. El auditor de la sociedad controlante decide no confiar en el examen del otro auditor

Si decide no asumir tal responsabilidad, su informe deberá contener una salvedad por limitaciones en los párrafos de alcance y opinión principal en la medida en que las cifras no auditadas se consideren significativas en relación con los estados consolidados; o a una abstención de opinión si el efecto lo considerara de una significación tal que justifique un informe de este tipo.

Las excepciones deberán ser explicadas en un párrafo previo a la opinión principal indicando la sociedad o sociedades controladas, el objeto de la limitación y el porcentaje que representan sobre los activos totales, el total de ingresos operativos u otros según lo aconsejen las circunstancias.

Cuando tal limitación alcance a dos o más empresas controladas se podrá indicar la mencionada incidencia en forma conjunta.

4. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

4.1. Consideraciones generales

A efectos de emitir una opinión sobre los estados consolidados, el auditor deberá aplicar algunos procedimientos específicos para formarse una opinión sobre estos estados.

Dado que las inversiones en las sociedades a consolidar deben valuarse en los estados básicos al valor patrimonial proporcional, buena parte de estos procedimientos adicionales son los empleados para concluir sobre la razonabilidad de la aplicación de este método de valuación.

4.2. Objetivos del examen

El objetivo del examen del auditor es obtener elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan expresar una opinión o, en su caso, abstenerse de hacerlo sobre la "razonabilidad" de la información que proporcionan los estados contables de auditoría con las normas contables profesionales. Por lo tanto los objetivos de auditoría en la revisión de la determinación del valor patrimonial proporcional para los estados básicos (también denominado método de consolidación en una sola línea) y de los estados contables consolidados no se remiten exclusivamente a los de valuación y exactitud aritmética (utilización de balances en moneda constante, correcta eliminación de utilidades no trascendidas a terceros contenidas en saldos de activos, etc.) sino también al resto de los objetivos que el auditor externo debe cumplir para emitir una opinión: existencia y propiedad de los activos de las empresas del grupo económico, existencia y obligación de los pasivos y ocurrencia de las transacciones, tanto en sobre como en subestimación.

Como en cualquier proceso de auditoría, para cumplimentar estos objetivos es aplicable el concepto de significación cuya pauta de medición está en función de los valores monetarios de la sociedad controlante.

4.3. Programa de trabajo específico

Se incluye a continuación un programa estándar para la auditoría de las sociedades controlantes.

En el diseño de este programa se han tratado de abarcar todas las posibles situaciones que puede enfrentar el auditor externo, al tener que emitir una opinión sobre estados consolidados, por lo tanto para poder ser aplicado deberá ser adaptado a las características de la Sociedad objeto de la auditoría.

Asimismo, deberá evaluarse la significación de las cifras involucradas y de los errores potenciales que pueden generarse a efectos de determinar el costo-beneficio de la aplicación del procedimiento (2).

1. Comprobar que se den las condiciones de sociedad controlante, de acuerdo con el artículo 33 de la Ley 19.550 y sus modificatorias y la Resolución Técnica 4 (FACPCE) como requisito indispensable para proceder a la consolidación.

Para ello deberá comprobarse que la sociedad consolidante tiene directa o indirectamente, a través de empresas del mismo grupo económico, los votos necesarios para formar la voluntad social en las reuniones sociales o asambleas ordinarias. A tal efecto deberá:

- a) Obtener de la gerencia del cliente una lista de las sociedades controladas en forma directa o indirecta a través de otra sociedad controlada.
- b) Obtener y analizar la composición del rubro inversiones en valores mobiliarios de la sociedad controlante y de las sociedades controladas por ésta. Conciliar los saldos con el mayor general.
- c) Analizar los estatutos sociales de las sociedades controladas.
- d) Verificar los libros de asistencia a asambleas y los libros de registro de accionistas de las sociedades controladas a efectos de comprobar la formación de la voluntad social.
- e) Extender los procedimientos arriba enunciados a las sociedades controladas, para sus tenencias en sociedades controladas a su vez por ésta, con el objetivo de detectar si existe control indirecto.
- f) Analizar cuidadosamente las transacciones de venta de acciones, cuotas o par-

(2) Como en todo el proceso de auditoría el auditor debe evaluar el riesgo de que se produzcan errores u omisiones en las cifras contables en cada objetivo que tales aseveraciones implican (existencia, integridad, propiedad, valuación y exposición). Como resultado de esto el auditor determina los procedimientos de auditoría a aplicar que maximicen la relación costo-beneficio, es decir, los procedimientos necesarios para llevar el riesgo a niveles aceptables con el menor costo posible (en horas u horas valorizadas).

participaciones producidas en el ejercicio en la sociedad controlante y/o en las controladas que puedan llevar a la situación de pérdida del control efectivo.

- g) Efectuar un arqueo de las acciones de las sociedades controladas verificando su libre disponibilidad.
- h) Analizar cuidadosamente cualquier situación que pueda derivar en un control no efectivo sobre las sociedades controladas.

2. Obtener los estados contables de las sociedades controladas sujetas a consolidación a la fecha de cierre de la sociedad consolidante, verificando la existencia del informe de contador público con opinión aplicable a las circunstancias.

3. Cuando no ha sido designado auditor externo de alguno o todas las empresas controladas, se deberá evaluar en primera instancia si el alcance de su participación en la realización del trabajo le permite emitir una opinión sobre los estados consolidados.

A tal efecto, deberá considerar entre otros factores, la significación relativa de la porción de los estados contables examinada por otros auditores y si esta situación le impide obtener un conocimiento apropiado de las operaciones del grupo económico y un entendimiento de los estados contables consolidados.

4. En caso de no contarse con balance a la fecha de cierre de la controlante y se utilicen estados contables cuyos cierres no excedan los tres meses anteriores a la fecha de cierre de la consolidante, efectuar los siguientes procedimientos:

- a) Verificar la existencia del informe de contador público con opinión aplicable a las circunstancias.
- b) Verificar que dichos estados puedan ser considerados como una aproximación razonable de los estados contables a la fecha de cierre de la consolidante. Para ellos deberán aplicarse, entre otros, los siguientes procedimientos de auditoría que cubrirán el período comprendido entre la fecha de estos estados y la de la consolidante:
 - Revisiones conceptuales y analíticas.
 - Preguntas a funcionarios y empleados del ente.
 - Examen de actas de reuniones de Directorio y Asamblea.
 - Obtención de una confirmación del ente sobre la inexistencia de hechos conocidos que modifiquen sustancialmente la situación patrimonial y los resultados de dichas sociedades.
- c) Verificar la reexpresión de los estados contables de las sociedades a consolidar.

5. En caso de que alguno de los estados contables obtenido en los puntos 2 ó 3 esté acompañado de un informe emitido por otro contador público, el auditor deberá decidir si se apoya en dicho informe.

- a) Para ello deberá:
 - Obtener información referente a la competencia profesional del otro auditor.

- Para ello podrá recurrir a distintas fuentes como ser otros contadores públicos, banqueros, etc. así como entrevistas con el otro auditor.
- Asegurarse de que el otro auditor cumple con el requisito de independencia (R.T. 7 FACPCE, punto II A), obteniendo una manifestación de éste que cumple con estas normas.
 - Asegurarse, a través de reuniones y revisión de los papeles de trabajo, que el otro auditor:
 - . ha aplicado convenientemente las normas de auditoría vigentes,
 - . tiene conocimiento de que los estados contables sobre los que va a emitir opinión formarán parte de los estados contables consolidados de la sociedad controlante y que su informe servirá de base al auditor de éste para emitir su opinión.
 - Evaluar el impacto en los estados consolidados de las excepciones al informe que el auditor de la sociedad controlada hubiera efectuado.
 - Acumular a las diferencias por discrepancias surgidas de la auditoría de la sociedad controlante aquéllas que los otros auditores hayan obtenido en la revisión de las sociedades controladas.
 - Si la fecha del informe de los otros auditores es anterior al de los estados consolidados, deberá solicitarse una carta adicional a éstos, que cubra los hechos posteriores al período en cuestión.
- b) Si decide no apoyarse en la tarea del otro auditor o si algunos de los estados contables no está sujeto a auditoría, deberá evaluar el impacto y las consecuencias sobre su informe.

6. Verificar que los criterios de valuación y exposición aplicados por las sociedades controladas sean homogéneos a los de la controlante o que no presenten distorsiones significativas para lo cual deberá:

- a) Consultar los papeles de trabajo del auditor de las sociedades controladas.
- b) Analizar conceptualmente los estados contables a consolidar y sus notas.
- c) Si la sociedad controlante ha efectuado ajustes a los estados contables de las consolidadas, como paso previo a efectuar el proceso de consolidación, deberá verificar la razonabilidad de dichos ajustes mediante la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría:
 - Comprobación de documentación respaldatoria.
 - Comprobaciones matemáticas.
 - Revisiones conceptuales.
 - Comprobación de información relacionada.

7. Verificar la razonabilidad de los ajustes por errores contables si correspondieran, efectuados por la sociedad controlante sobre los estados contables a consolidar.

8. Reunir los elementos de juicio válidos y suficientes sobre el proceso de consolidación que le permitan respaldar su informe a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría:

- a) Evaluación de las actividades de control sobre el proceso de consolidación para determinar la naturaleza y extensión de las pruebas de auditoría a aplicar y siempre que, en función del costo-beneficio, decida depositar confianza en dichos controles.
- b) Aplicación de los siguientes procedimientos sustantivos:
 - Verificar la exactitud del vuelco de los estados contables de las sociedades a consolidar a la planilla de consolidación. En caso de participaciones indirectas, verificar la razonabilidad del procedimiento de consolidación seguido.
 - Verificar la corrección de las eliminaciones que deben efectuarse como consecuencia de las operaciones entre compañías del ente consolidante.

En base a los estados contables y detalles pertinentes de las sociedades a consolidar, verificar la coincidencia y eliminación posterior de los saldos de créditos y deudas entre los miembros del ente consolidado. Verificar la coincidencia de las cifras expuestas en los estados contables de los entes a consolidar en la nota correspondiente a operaciones entre sociedades artículo 33 Ley 19.550 y la eliminación de los saldos en el estado consolidado.

A su vez, durante el proceso de auditoría de los estados contables del ente consolidante se aplicarán los procedimientos de auditoría necesarios para satisfacerse de la adecuada clasificación y valuación de dichas operaciones. Verificar la razonabilidad de las eliminaciones de los resultados atribuibles a la participación mayoritaria provenientes de operaciones no trascendidas a terceros contenidas en los saldos finales de activos. Caben analizar dos situaciones:

 - Si el auditor de la consolidante es a su vez auditor de todas las sociedades consolidadas, en ese caso, deberá:

Verificar la razonabilidad del método seguido por la Sociedad para identificar los saldos contenidos en activos provenientes de compras entre empresas del grupo y de los porcentajes de utilidad usados para las eliminaciones.

Si el auditor de la consolidante no es auditor de alguna de las sociedades consolidadas, deberá:

Solicitar previo acuerdo entre partes, los papeles de trabajo de los auditores de dichas sociedades controladas, a efectos de verificar los saldos contenidos en activos provenientes de compras a otras empresas del grupo y del porcentaje de utilidad.

Verificar el adecuado tratamiento en el estado consolidado de otras situaciones previstas en la Resolución Técnica 4 (FACPCE) (efecto impositivo sobre los resultados no trascendidos, llave negativa imputada, etc.) y no previstas en ésta (valuación de bienes de cambio a valores de reposición, filiales en el exterior, etc.).

Inclusión en la carta de gerencia de un punto confirmando que las operaciones con sociedades controladas hayan sido adecuadamente registradas y expuestas en los estados contables.

- Controlar la razonabilidad del saldo expuesto en el estado consolidado correspondiente a la participación minoritaria y de la cuenta de resultados relacionada.
- Verificar la exactitud de la planilla de consolidación.
- Controlar que el patrimonio neto resultante de la consolidación, coincida con el patrimonio neto según los estados contables de la sociedad consolidante.
- Verificar la corrección del criterio seguido por la Sociedad para considerar a una empresa controlada como de actividad no homogénea y su exclusión de la consolidación línea por línea.

9. Verificar el adecuado cumplimiento de las normas de exposición contenidas en las Resoluciones Técnicas 4, 8 y 9 (FACPCE).

10. Verificar el cumplimiento del criterio de uniformidad en los estados consolidados con respecto al ejercicio anterior.

11. Evaluar la incidencia de los hechos posteriores de todas las empresas que componen el grupo económico, para lo cual debe tenerse en cuenta lo mencionado en 5.1.

12. Verificar la transcripción de los estados consolidados al Libro Inventario y Balances de la sociedad controlante.

13. Evaluación de la suficiencia de los elementos de juicio obtenidos.

14. Formarse una opinión sobre los estados contables consolidados.

15. Emitir el informe.

Este programa podrá aplicarse, con algunas adaptaciones, a la revisión de los saldos de inversiones valuadas a valor patrimonial proporcional y que, por no darse las condiciones previstas en la Resolución Técnica 4 (FACPCE), no procede la consolidación.

5. INFORME DEL AUDITOR

A continuación se exponen modelos de informes del auditor preparados para una sociedad ZZ S.A. que cierra sus estados contables al 31 de diciembre de 19X8.

Estos modelos han tratado de abarcar las distintas situaciones que un auditor de estados consolidados pueda encontrar cuando debe emitir una opinión sobre los mismos.

Se incluye la opinión comparativa por ser ésta exigida por la mayoría de los organismos de control (CNV - IGJ de la Capital Federal - BCRA) y se excluye el estado de origen y aplicación de fondos (obligatorio únicamente para sociedades sujetas a control de la CNV y de acuerdo con las Resoluciones Técnicas 8 y 9 FACPCE para sociedades del artículo 299 Ley 19.550), excepto para el caso a).

Los modelos han seguido los lineamientos dados por el informe 14 de CECYT (FACPCE).

MODELOS DE INFORMES DEL AUDITOR

INDICE

| Ejemplo | Contenido |
|--|---|
| Nº 1 | Informe con opinión favorable, sin salvedades en los dos ejercicios. |
| Nº 2 | Informe con opinión favorable con salvedad determinada por discrepancias de valuación en la sociedad controlada. |
| Nº 3 | Informe con opinión adversa por no aplicación del valor patrimonial proporcional y no presentación de estados consolidados. |
| Nº 4 | Informe con opinión favorable con salvedad indeterminada por limitaciones en el alcance. |
| Nº 5 | Informe con opinión favorable con salvedad a la uniformidad por aplicación del método de valor patrimonial proporcional. |
| Nº 6 | Informe con opinión favorable conteniendo salvedad indeterminada por incertidumbre sobre la continuidad de la Empresa. |
| 1) Modelo de informe del auditor con opinión favorable sin salvedades en los dos ejercicios. | |

INFORME DEL AUDITOR

Señores Directores de
ZZ S.A.
Dirección

En mi carácter de contador público independiente, informo sobre la auditoría que he realizado de los estados contables de ZZ S.A. detallados en el apartado "A" siguiente:

A. ESTADOS AUDITADOS

1. De ZZ S.A.
 - a) Estados de situación patrimonial al 31 de diciembre de 19X8 y al 31 de diciembre de 19X7.
 - b) Estados de resultados por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 19X8 y el 31 de diciembre de 19X7.

- c) Estados de evolución del patrimonio neto por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 19X8 y el 31 de diciembre de 19X7.
 - d) Estados de variación del capital corriente por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 19X8 y el 31 de diciembre de 19X7.
2. Estados contables consolidados de ZZ S.A. y sus sociedades controladas.
- a) Estados de situación patrimonial al 31 de diciembre de 19X8 y al 31 de diciembre de 19X7
 - b) Estados de resultados por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 19X8 y el 31 de diciembre de 19X7.
 - c) Estados de variación del capital corriente por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 19X8 y el 31 de diciembre de 19X7.

B. ALCANCE DE LA AUDITORIA

He realizado el examen de los estados contables indicados en "A" de acuerdo con las normas de auditoría vigentes. Previamente he emitido el 15 de abril de 19X8 mi informe de auditoría de los estados contables del ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 19X7.

C. DICTAMEN

- a) En mi opinión, los estados contables mencionados en "A" 1. presentan razonablemente las situaciones patrimoniales de la Sociedad al 31 de diciembre de 19X8 y al 31 de diciembre de 19X7 y los resultados de sus operaciones por los ejercicios finalizados en esas fechas, de acuerdo con las normas contables profesionales.
- b) Los estados contables consolidados indicados en "A" 2. presentan razonablemente las situaciones patrimoniales de ZZ S.A. y sus sociedades controladas al 31 de diciembre de 19X8 y al 31 de diciembre de 19X7, las variaciones en el capital corriente y los resultados de sus operaciones por los ejercicios finalizados en esas fechas, de acuerdo con las normas contables profesionales.

D. INFORMACION REQUERIDA POR DISPOSICIONES LEGALES

A efectos de dar cumplimiento a disposiciones legales vigentes, informo que:

- 1. Los estados contables indicados en "A" 1. y "A" 2. surgen de registros contables llevados de acuerdo con normas legales.
- 2. Los estados contables indicados en "A" 1. y "A" 2. han sido preparados de acuerdo con lo establecido por las Leyes 19.550 y 22.903 de Sociedades Comerciales.
- 3. Al 31 de diciembre de 19X8 las deudas devengadas a favor de la Dirección Nacio-

nal de Recaudación Previsional que surgen de los registros contables de ZZ S.A. ascienden a ~~₡~~ XXX, no exigibles a esa fecha.

Lugar y fecha.

Firma y
Matrícula del contador público

- 2) Modelo de informe del auditor con opinión favorable con salvedad determinada por discrepancias de valuación en los bienes de cambio de la sociedad controlada al 31 de diciembre de 19X8.

INFORME DEL AUDITOR

Señores Directores de
ZZ S.A.
Dirección

En mi carácter de contador público independiente, informo sobre la auditoría que he realizado de los estados contables de ZZ S.A. detallados en el apartado "A" siguiente:

A. ESTADOS AUDITADOS

- 1. De ZZ S.A.
 - a) Estados de situación patrimonial al 31 de diciembre de 19X8 y al 31 de diciembre de 19X7.
 - b) Estados de resultados por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 19X8 y el 31 de diciembre de 19X7.
 - c) Estados de evolución del patrimonio neto por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 19X8 y el 31 de diciembre de 19X7.
- 2. Estados contables consolidados de ZZ S.A. y sus sociedades controladas.
 - a) Estados de situación patrimonial al 31 de diciembre de 19X8 y al 31 de diciembre de 19X7.
 - b) Estados de resultados por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 19X8 y el 31 de diciembre de 19X7.

B. ALCANCE DE LA AUDITORIA

He realizado el examen de los estados contables indicados en "A" de acuerdo con las normas de auditoría vigentes. Previamente he emitido el 15 de abril de 19X8 mi informe de auditoría de los estados contables del ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 19X7.

C. ACLARACIONES PREVIAS AL DICTAMEN

No se ha eliminado la utilidad no trascendida a terceros contenida en los saldos al 31 de diciembre de 19X8 de inventarios adquiridos por la sociedad controlada YY S.A. a ZZ S.A., en la proporción atribuible a ésta. De esta forma, no se cumple con las normas contables profesionales (Resoluciones 4 y 5 de FACPCE). De haberse procedido a tal eliminación en los estados contables mencionados en "A"1., el rubro inversiones se habría visto disminuído en ₡ XXX y la ganancia del ejercicio habría disminuído en igual importe.

El mismo efecto se verifica en los estados contables mencionados en "A"2. en el rubro bienes de cambio y en los resultados del ejercicio.

D. DICTAMEN

- a) En mi opinión, los estados contables mencionados en "A"1., excepto por los efectos al 31 de diciembre de 19X8 de lo mencionado en el primer párrafo del punto "C", , presentan razonablemente las situaciones patrimoniales de la Sociedad al 31 de diciembre de 19X8 y al 31 de diciembre de 19X7 y los resultados de sus operaciones por los ejercicios finalizados en esas fechas, de acuerdo con las normas contables profesionales.
- b) Los estados contables indicados en "A"2., excepto por los efectos al 31 de diciembre de 19X8 de lo mencionado en el último párrafo del punto "C", , presentan razonablemente las situaciones patrimoniales de ZZ S.A. y sus sociedades controladas al 31 de diciembre de 19X8 y al 31 de diciembre de 19X7 y los resultados de sus operaciones por los ejercicios finalizados en esas fechas, de acuerdo con las normas contables profesionales.

E. INFORMACION REQUERIDA POR DISPOSICIONES LEGALES

A efectos de dar cumplimiento a disposiciones legales vigentes, informo que:

1. Los estados contables indicados en "A"1. y "A"2. surgen de registros contables llevados de acuerdo con normas legales.
2. Los estados contables indicados en "A"1. y "A"2. han sido preparados de acuerdo con lo establecido por las Leyes 19.550 y 22.903 de Sociedades Comerciales.
3. Al 31 de diciembre de 19X8 las deudas devengadas a favor de la Dirección Nacional de Recaudación Previsional que surgen de los registros contables de ZZ S.A. ascienden a ₡ XXX, no exigibles a esa fecha.

Lugar y fecha

Firma y
Matrícula del contador público

- 3) Modelo de informe del auditor con opinión adversa por no haber aplicado el valor patrimonial proporcional en la valuación de la sociedad controlada y no presentar estados consolidados al 31 de diciembre de 19X8.

INFORME DEL AUDITOR

Señores Directores de
ZZ S.A.
Dirección

En mi carácter de contador público independiente, informo sobre la auditoría que he realizado de los estados contables de ZZ S.A. detallados en el apartado "A" siguiente:

A. ESTADOS AUDITADOS

- a) Estados de situación patrimonial al 31 de diciembre de 19X8 y al 31 de diciembre de 19X7.
- b) Estados de resultados por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 19X8 y el 31 de diciembre de 19X7.
- c) Estados de evolución de patrimonio neto por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 19X8 y el 31 de diciembre de 19X7.

B. ALCANCE DE LA AUDITORIA

He realizado el examen de los estados contables indicados en A de acuerdo con las normas de auditoría vigentes. Previamente he emitido el 15 de abril de 19X8 mi informe de auditoría de los estados contables del ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 19X7.

C. ACLARACIONES PREVIAS AL DICTAMEN

La inversión en HH fue valuada al 31 de diciembre de 19X8 al costo ajustado más dividendos pese a haberse adquirido durante el ejercicio las acciones que le otorgan a ZZ el control sobre esta empresa. Esta práctica no está de acuerdo con las normas contables profesionales que requieren la aplicación del valor patrimonial proporcional a la valuación de este tipo de inversiones.

Debido a que la sociedad controlada no ha emitido, a la fecha del presente informe, sus estados contables, no he podido cuantificar el efecto del desvío mencionado pero lo estimo muy significativo.

Asimismo y como consecuencia de lo mencionado precedentemente la Sociedad no expone como información complementaria los estados consolidados requeridos por disposiciones legales, profesionales y reglamentarias.

D. DICTAMEN

En mi opinión, debido al efecto significativo de lo mencionado en el punto C, los estados contables no presentan razonablemente la situación patrimonial de la Sociedad al 31 de diciembre de 19X8 y los resultados de sus operaciones por el ejercicio finalizado a esa fecha, de acuerdo con las normas contables profesionales.

Los estados contables al 31 de diciembre de 19X7 presentan razonablemente la situación patrimonial de ZZ S.A. a dicha fecha y los resultados de sus operaciones por el ejercicio finalizado, de acuerdo con normas contables profesionales.

E. INFORMACION REQUERIDA POR DISPOSICIONES LEGALES

A efectos de dar cumplimiento a disposiciones legales vigentes, informo que:

1. Los estados contables indicados en "A"1. surgen de registros contables llevados de acuerdo con normas legales.
2. Los estados contables indicados en "A"1. han sido preparados de acuerdo con lo establecido por las Leyes 19.550 y 22.903 de Sociedades Comerciales.
3. Al 31 de diciembre de 19X8 las deudas devengadas a favor de la Dirección Nacional de Recaudación Previsional que surgen de los registros contables de ZZ S.A. ascienden a ~~XXX~~, no exigibles a esa fecha.

Lugar y fecha

Firma y
Matrícula del contador público

- 4) Modelo de informe del auditor con opinión favorable con salvedad indeterminada por limitación en el alcance.

INFORME DEL AUDITOR

Señores Directores de
ZZ S.A.
Dirección

En mi carácter de contador público independiente, informo sobre la auditoría que he realizado de los estados contables de ZZ S.A. detallados en el apartado "A" siguiente:

A. ESTADOS AUDITADOS

1. De ZZ S.A.
 - a) Estados de situación patrimonial al 31 de diciembre de 19X8 y al 31 de diciembre de 19X7.

- b) Estados de resultados por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 19X8 y el 31 de diciembre de 19X7.
- c) Estados de evolución del patrimonio neto por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 19X8 y el 31 de diciembre de 19X7.

2. Estados contables consolidados de ZZ S.A. y sus sociedades controladas.

- a) Estados de situación patrimonial al 31 de diciembre de 19X8 y al 31 de diciembre de 19X7.
- b) Estados de resultados por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 19X8 y el 31 de diciembre de 19X7.

B. ALCANCE DE LA AUDITORIA

He realizado el examen de los estados contables indicados en "A" de acuerdo con las normas de auditoría vigentes, excepto que no he sido designado auditor de la sociedad controlada YY ni tampoco me he podido satisfacer de la razonabilidad de sus saldos por procedimientos alternativos.

Esta inversión se halla valuada a su valor patrimonial proporcional en los estados contables indicados en "A"1. en ~~XXX~~

En los estados contables mencionados en "A"2. la sociedad YY consolida representando sus cifras un 15% de los activos totales y un 10% de los resultados del grupo económico. Estos estados contables han sido revisados por otro auditor cuyo informe me ha sido proporcionado.

Previamente ha emitido, el 15 de abril de 19X8, con igual limitación en la opinión, mi informe de auditoría de los estados contables finalizado el 31 de diciembre de 19X7.

C. DICTAMEN

- a) En mi opinión, los estados contables mencionados en "A"1., excepto por los efectos no conocidos de los ajustes que pudieran haber surgido de no haber ocurrido la limitación en la aplicación de las normas de auditoría vigentes, descritas en el primer párrafo del punto C, presentan razonablemente las situaciones patrimoniales de la Sociedad al 31 de diciembre de 19X8 y al 31 de diciembre de 19X7 y los resultados de sus operaciones por los ejercicios finalizados en esas fechas, de acuerdo con normas contables profesionales.
- b) Los estados contables indicados en "A"2., excepto por los efectos no conocidos de los ajustes que pudieran haber surgido de lo mencionado en el segundo párrafo del punto C, presentan razonablemente las situaciones patrimoniales de ZZ S.A. y sus sociedades controladas al 31 de diciembre de 19X8 y 31 de diciembre de 19X7 y los resultados de sus operaciones por los ejercicios finalizados en esas fechas, de acuerdo con normas contables profesionales.

D. INFORMACION REQUERIDA POR DISPOSICIONES LEGALES

A efectos de dar cumplimiento a disposiciones legales vigentes, informo que:

1. Los estados contables indicados en "A"1. y en "A"2. surgen de registros contables llevados de acuerdo con normas legales.
2. Los estados contables indicados en "A"1. y en "A"2. han sido preparados de acuerdo con lo establecido por las Leyes 19.550 y 22.903 de Sociedades Comerciales.
3. Al 31 de diciembre de 19X8 las deudas devengadas a favor de la Dirección Nacional de Recaudación Previsional que surgen de los registros contables de ZZ S.A., ascienden a ~~₺~~ XXX, no exigibles a esa fecha.

Lugar y fecha

Firma y
Matrícula del contador público

- 5) Modelo de informe del auditor con opinión favorable con salvedad a la uniformidad por aplicación del método del valor patrimonial proporcional durante el ejercicio y no emisión de opinión sobre uniformidad en los estados consolidados.

INFORME DEL AUDITOR

Señores Directores de
ZZ S.A.
Dirección

En mi carácter de contador público independiente, informo sobre la auditoría que he realizado de los estados contables de ZZ S.A. detallados en el apartado "A" siguiente:

A. ESTADOS AUDITADOS

1. De ZZ S.A.
 - a) Estados de situación patrimonial al 31 de diciembre de 19X8 y al 31 de diciembre de 19X7.
 - b) Estados de resultados por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 19X8 y el 31 de diciembre de 19X7.
 - c) Estados de evolución del patrimonio neto por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 19X8 y el 31 de diciembre de 19X7.
 - d) Notas, anexos y cuadro I que forman parte integrante de los estados contables.

2. Estados contables consolidados de ZZ S.A. y sus sociedades controladas.

- a) Estado de situación patrimonial al 31 de diciembre de 19X8.
- b) Estados de resultados por el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 19X8

B. ALCANCE DE LA AUDITORIA

He realizado el examen de los estados contables indicados en "A" de acuerdo con las normas de auditoría vigentes. Previamente he emitido el 15 de abril de 19X8 mi informe de auditoría de los estados contables del ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 19X7.

C. ACLARACIONES PREVIAS AL DICTAMEN

Tal como se expone en la Nota AA, durante el ejercicio la Sociedad adquirió acciones de YY pasando a tener el control de la misma. De acuerdo con las normas contables profesionales (Resolución Técnica 5 FACPCE) la inversión en los estados básicos fue valuada al 31 de diciembre de 19X8 al valor patrimonial proporcional.

El método utilizado hasta el ejercicio anterior fue el de costo de adquisición reexpresado más dividendos.

El cambio produjo un ajuste en los resultados de ejercicios anteriores de ~~₺~~ XXX que se expone en el Estado de evolución del patrimonio neto.

C. DICTAMEN

- a) En mi opinión, los estados contables mencionados en "A"1. presentan razonablemente las situaciones patrimoniales de la Sociedad al 31 de diciembre de 19X8 y al 31 de diciembre de 19X7 y los resultados de sus operaciones por los ejercicios finalizados en esas fechas de acuerdo con las normas contables profesionales y excepto por lo mencionado en "C" aplicados uniformemente con las del ejercicio anterior.
- b) Los estados contables consolidados indicados en "A"2. presentan razonablemente las situaciones patrimoniales de ZZ S.A. y sus sociedades controladas al 31 de diciembre de 19X8 y los resultados de sus operaciones por el ejercicio finalizado en esa fecha de acuerdo con las normas contables profesionales. Por ser el primer ejercicio en que se presentan estados consolidados no se emite opinión sobre la uniformidad.

E. INFORMACION REQUERIDA POR DISPOSICIONES LEGALES

A efectos de dar cumplimiento a disposiciones legales vigentes, informo que:

1. Los estados contables indicados en "A"1. y en "A"2. surgen de los registros contables llevados de acuerdo con normas legales.

2. Los estados contables indicados en "A"1. y en "A"2. han sido preparados de acuerdo con lo establecido por las Leyes 19.550 y 22.903 de Sociedades Comerciales.
3. Al 31 de diciembre de 19X8 las deudas devengadas a favor de la Dirección Nacional de Recaudación Previsional que surgen de los registros contables de ZZ S.A. ascienden a ₳ XXX, no exigibles a esa fecha.

Lugar y fecha

Firma y
Matrícula del contador público

- 6) Modelo de informe del auditor con opinión conteniendo salvedad indeterminada por incertidumbre sobre la continuidad de la empresa.

INFORME DEL AUDITOR

Señores Directores de
ZZ S.A.
Dirección

En mi carácter de contador público independiente, informo sobre la auditoría que he realizado de los estados contables de ZZ S.A. detallados en el apartado "A" siguiente:

A. ESTADOS AUDITADOS

1. De ZZ S.A.
 - a) Estados de situación patrimonial al 31 de diciembre de 19X8 y al 31 de diciembre de 19X7.
 - b) Estados de resultados por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 19X8 y el 31 de diciembre de 19X7.
 - c) Estados de evolución del patrimonio neto por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 19X8 y el 31 de diciembre de 19X7.
 - d) Notas, anexos y cuadro I que forman parte integrante de los estados contables.
2. Estados contables consolidados de ZZ S.A. y sus sociedades controladas.
 - a) Estados de situación patrimonial al 31 de diciembre de 19X8 y al 31 de diciembre de 19X7.
 - b) Estados de resultados por los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 19X8 y el 31 de diciembre de 19X7.

B. ALCANCE DE LA AUDITORIA

He realizado el examen de los estados contables indicados en "A" de acuerdo con las normas de auditoría vigentes.

Previamente he emitido el 15 de abril de 19X8 mi informe de auditoría de los estados contables del ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 19X7.

C. ACLARACIONES PREVIAS AL DICTAMEN

Los estados contables al 31 de setiembre de 19X8 han sido confeccionados de acuerdo con las normas contables establecidas para un ente en marcha. La continuidad de la Sociedad como tal depende de la concreción de las gestiones de refinanciación de la deuda bancaria y financiera mencionadas en la nota AA a los estados contables y al logro de utilidades en el futuro.

C. DICTAMEN

- a) En mi opinión, sujeto al efecto de lo mencionado en el punto "C" para los estados contables mencionados en "A"1., presentan razonablemente las situaciones patrimoniales de la Sociedad al 31 de diciembre de 19X8 y al 31 de diciembre de 19X7 y los resultados de sus operaciones por los ejercicios finalizados en esas fechas, de acuerdo con normas contables profesionales.
- b) Los estados contables indicados en "A"2., sujeto al efecto de lo mencionado en el punto "C", presentan razonablemente la situación patrimonial de ZZ S.A. y sus sociedades controladas al 31 de diciembre de 19X8 y al 31 de diciembre de 19X7 y los resultados de sus operaciones por los ejercicios finalizados en esas fechas de acuerdo con normas contables profesionales.

E. INFORMACION REQUERIDA POR DISPOSICIONES LEGALES

A efectos de dar cumplimiento a disposiciones legales vigentes, informo que:

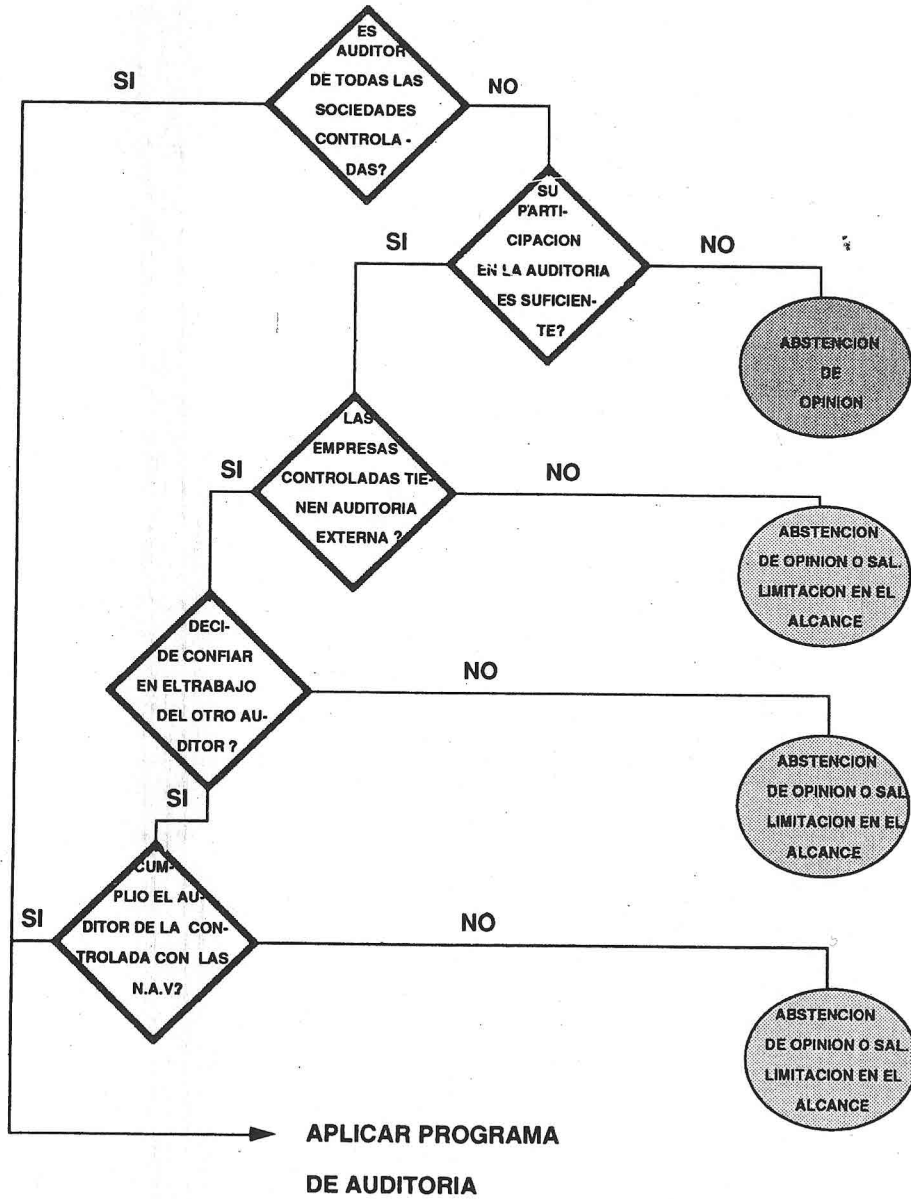
1. Los estados contables indicados en "A"1. y en "A"2. surgen de registros contables llevados de acuerdo con normas legales.
2. Los estados contables indicados en "A"1. y en "A"2. han sido preparados de acuerdo con lo establecido por las Leyes 19.550 y 22.903 de Sociedades Comerciales.
3. Al 31 de diciembre de 19X8 las deudas devengadas a favor de la Dirección Nacional de Recaudación Previsional que surgen de los registros contables de ZZ S.A. ascienden a ₳ XXX, no exigibles a esa fecha.

Lugar y fecha

Firma y
Matrícula del contador público

ANEXO I

ESQUEMA DE PASOS A SEGUIR CUANDO EL AUDITOR NO ES DESIGNADO COMO TAL EN LAS SOCIEDADES CONTROLADAS.



ANEXO II

ESQUEMA DE PASOS A SEGUIR EN LA VERIFICACION DEL CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS CONTABLES DE CONSOLIDACION (RT N 4)

