



Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Trabajos del
22 Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas
San Juan – 27 y 28 de septiembre de 2018

Área VI. Contabilidad y Auditoría

Trabajos 22 Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas: Área Contabilidad y Auditoría / 1a edición especial - Ciudad Autónoma de Buenos Aires : FACPCE, 2018.

ISBN 978-987-1927-14-2

1. Actuación Profesional. Contabilidad y Auditoría CDD 330.092

TÍTULO:

“NORMAS DE AUDITORÍA. CAMBIOS RECIENTES Y ASPECTOS MEJORABLES”

ÁREA 6 – CONTABILIDAD Y AUDITORÍA -TRABAJO BASE DE AUDITORÍA

Tema 1: Normas contables y de auditoría. Cambios recientes y aspectos mejorables

XXII Congreso Nacional de Profesionales de Ciencias Económicas

27 y 28 de septiembre de 2018

San Juan – Argentina

AUTORES:

COBELLI, BEATRIZ DEL CARMEN

Santiago del Estero 2666.Santa Fe.0342 155134100 – cra-beatriz@cpn.org.ar

LANZA, HERACLIO JUAN

O'Higgins 156. Río Grande. 02964 15 417281- hlanza@estudiolanza.com.ar

MONTANINI, GUSTAVO AMADO

Bartolomé Mitre 2363. CABA. 011 50412121 - gmontanini@montanini.com.ar

MORA, CAYETANOÁNGEL V. (Coordinador)

Juan Fugl 1029. Tandil. 0249 442 9034 - cmora@speedy.com.ar

ROBLES, ANA MARÍA

Av. Hipólito Yrigoyen 490. Córdoba.0351 155139231- anarob3@gmail.com

Adicionalmente colaboró la invitada a las reuniones de CENCYA en representación del Instituto Técnico de Contadores Públicos:

DOMÍNGUEZ FERNÁNDEZ, RAQUEL

Sarmiento 3906. Rosario. 0341 15 5632926 – equipoauditoria@gmail.com

TÍTULO:

“NORMAS DE AUDITORÍA. CAMBIOS RECIENTES Y ASPECTOS MEJORABLES”

ÁREA 6 – CONTABILIDAD Y AUDITORÍA -TRABAJO BASE DE AUDITORÍA

Tema 1: Normas contables y de auditoría. Cambios recientes y aspectos mejorables

XXII Congreso Nacional de Profesionales de Ciencias Económicas

27 y 28 de septiembre de 2018

San Juan – Argentina

ÍNDICE

Capítulo	Descripción del capítulo	Pág.
I	Resumen y palabras clave. Introducción al Trabajo base.	3
II	Modificaciones a las normas internacionales de auditoría 700, 705, 706, 720 y 570 y nueva norma de auditoría 701.	7
III	Propuestas de modelos de informes de auditoría resultantes de la aplicación de las modificaciones y de la nueva norma.	28
IV	Normas internacionales para encargos de aseguramiento N°3410 y 3420. Propuesta de modelos de informes.	48
V	Proceso de reforma de la Resolución Técnica N°37. Aspectos salientes que serán considerados en las propuestas de modificaciones.	62
VI	Interpretaciones N°9 y 12. Aspectos destacables.	68
VII	Encargos de aseguramiento del balance social. Aspectos particulares de la Interpretación N°13.	72
VIII	Informes de cumplimiento. Motivos que originaron su normativa. Características y objetivos.	79

CAPÍTULO I

1. Resumen y palabras clave

El presente trabajo base tiene como objetivos principales, realizar una descripción concisa de diversos cambios que se han producido recientemente en las normas internacionales de auditoría y que entrarán en vigencia en la Argentina a través de una circular de adopción, tal como se ha efectuado con las circulares N°1, 2 y 3, en este caso en las Resoluciones Técnicas (RT) 32 y 35, efectuar un recordatorio de ciertas Interpretaciones en vigencia, así como hacer referencia a

diversos aspectos que una comisión de estudio está evaluando para proponer incorporaciones de ciertos temas no suficientemente tratados o bien cuya redacción podría ser mejorada, en la RT 37.

Así entonces, en diferentes capítulos se tratará lo siguiente:

- i. Modificaciones a las normas internacionales de auditoría 700 (Revisada) Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros, 705 (Revisada) Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente, 706 (Revisada) Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente, 720 (Revisada) Responsabilidades del auditor con respecto a otra información y 570 (Revisada) Empresa en funcionamiento y propuesta de modelos de informes.
- ii. Nueva norma de auditoría 701 Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente, aplicable a los entes que hacen oferta pública de sus títulos valores.
- iii. Características principales de los nuevos encargos de aseguramiento: 3410 Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero y 3420 Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto y propuestas de modelos de informes. Dadas sus particularidades y características específicas, se considera importante difundir estos nuevos encargos.
- iv. Aspectos salientes que serán considerados en las propuestas de modificaciones a la actual RT 37 que versarán, entre otros, en comentarios surgidos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE, referidos al trabajo de los contadores, al fraude en los estados contables y el cumplimiento de leyes y reglamentaciones y al cohecho internacional.
- v. Comentarios sobre las Interpretaciones 9 y 12 que tratan el Informe del auditor sobre información comparativa y Aclaraciones a la RT 37, respectivamente.
- vi. Reflexiones sobre la Interpretación 13 Encargo de Aseguramiento del Balance Social de gran importancia por cuanto, por una parte deja sin efecto la Interpretación 6 Auditoría del balance social y por la otra facilita el trabajo profesional con el tratamiento de diferentes cuestiones relativas a la planificación y realización del encargo, a la situación de expertos y equipos multidisciplinarios y propone modelos alineados con las normas vigentes en el país.

- vii. Finalmente y dado el grado creciente de utilización, se hace una descripción de los Informes de cumplimiento basados en el Capítulo II de la RT 37, poniendo de resalto similitudes y diferencias con los encargos comprendidos en el Capítulo VII de la misma norma (Otros encargos de aseguramiento).

PALABRAS CLAVE: nueva norma de auditoría, modificaciones a las normas internacionales de auditoría, nuevos encargos de aseguramiento, cuestiones clave, OCDE, cohecho, fraude.

2. Introducción

Con la finalidad expresa de permitir a los colegas un primer abordaje a diversos temas relacionados con algunos de los encargos comprendidos tanto en la RT 37 como en las RT 32 y 35, se exponen seguidamente diversas modificaciones a las normas internacionales de auditoría (NIA), a las normas para otros encargos de aseguramiento (NIEA) y se ofrece, a su vez, un recordatorio de asuntos que han sido tratados en diversas Interpretaciones así como otros que darán lugar a una propuesta de modificación de la actual RT 37.

Las modificaciones a las normas de auditoría y en particular las que se refieren a los informes de auditoría tienen gran importancia por cuanto, de acuerdo con lo que se había decidido en oportunidad de la sanción de la RT 37, un informe de auditoría emitido para un ente comprendido en la RT 26 no debía diferir en cuanto a contenido de otro correspondiente a los estados contables de un ente no comprendido en dicha RT.

En particular, un cambio importante ha sido establecido por la NIA 700 (Revisada) destinada a la formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros, la cual, además de ciertas modificaciones en la redacción de algunos apartados, cambia la posición de la opinión del auditor para dejarla ubicada al comienzo del informe, formando parte de lo que antes se denominaba Apartado introductorio.

Las justificaciones de tales cambios serán desarrolladas en los capítulos pertinentes de este trabajo base.

Otro cambio significativo ha sido la incorporación de un apartado específico, destinado solo a los entes que hacen oferta pública de sus títulos valores, donde el auditor comunica a los usuarios cuestiones clave de la auditoría que realizó.

Dichas cuestiones clave son aquellos asuntos o temas que según el criterio del auditor han sido de mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del período más reciente y que se incorporan, según lo expresa la IFAC, dando cumplimiento a requerimientos de muchos usuarios al proporcionar información más relevante permitiendo influir positivamente en el valor percibido de la auditoría.

Algunos ejemplos mencionados se refieren a:

- deterioros y en concreto el deterioro por riesgo de la cartera de préstamos y partidas a cobrar
- llave de negocio y el test para determinar su deterioro
- recuperabilidad de activos fiscales
- valuación de instrumentos financieros y la incertidumbre que involucra
- pasivos por litigios diversos, y otros.

Las Interpretaciones 9, 12 y 13 serán tratadas específicamente en los capítulos correspondientes, así como las nuevas normas internacionales para encargos de aseguramiento 3410 y 3420 también se presentarán con los respectivos modelos de informes.

Un contenido especialmente remarcable del trabajo surge como resultado de la evaluación que realizara la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) a pedido de la Argentina y donde la FACPCE ha participado en numerosas reuniones con representantes del gobierno nacional y de la OCDE.

El informe del organismo internacional incluyó ciertas inquietudes acerca del trabajo de los auditores de estados contables que el Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y

Auditoría (CENCYA) tiene bajo consideración y que dará lugar a algunas modificaciones en la RT 37 que en un capítulo específico más adelante se presentan.

Va de suyo que el desarrollo de dichos temas representa la visión del CENCYA por lo que, luego de la consideración que realicen las autoridades de la FACPCE y puestos bajo el escrutinio de la profesión, pueden resultar modificados en todo o en parte.

CAPÍTULO II

MODIFICACIONES A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA 700, 705, 706, 720 Y 570 Y NUEVA NORMA DE AUDITORÍA 701.

Estas normas tienen vigencia internacional para las auditorías de estados contables correspondientes a períodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016 y fue postergada para su aplicación en Argentina en las auditorías de los entes comprendidos en la RT26 para ejercicios cerrados con posterioridad al 15 de diciembre de 2018según lo establecido en la Circular de Adopción N°3, aun cuando está previsto someter a consideración de la profesión la Circular de Adopción N°4 posponiendo la puesta en vigor para las auditorías de estados financieros de ejercicio cerrados con posterioridad al 15 de diciembre de 2020.

1. NIA 700 (revisada) - Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros

Esta revisión, modifica su redacción original, que había tenido su vigencia internacional a partir del 15 de diciembre de 2009 y fuera incorporada en las normas en la RT N°32 de la FACPCE.

Como su denominación expresa, la norma en cuestión se refiere a la formación de opinión y emisión del informe de auditoría de un conjunto completo de estados contables, como así también de su responsabilidad aun cuando puede aplicarse a las auditorías de un solo estado contable (NIA 805).

Su finalidad es la de alcanzar un equilibrio entre la congruencia y comparabilidad de los informes de auditoría, así como aumentar el valor de la información proporcionada y que sea más relevante para los usuarios.

1.1. Descripción de los principales cambios

Las principales modificaciones afectan al contenido del informe y el primer cambio a mencionar, es el relativo a las secciones y su ubicación dentro de aquel.

Es así que la anterior versión y tal como se encuentra en las RT 32 y 37, preveía el siguiente orden y secciones:

- a. Título
- b. Destinatario
- c. Apartado introductorio
- d. Responsabilidad de la dirección en relación con los estados contables
- e. Responsabilidad del auditor
- f. Opinión del auditor
- g. Otras responsabilidades de información
- h. Firma del auditor
- i. Fecha del informe de auditoría
- j. Dirección del auditor

Por su parte, la versión revisada al igual que en la anterior, aclara que el informe será escrito, y da el siguiente detalle respecto a sus párrafos o secciones:

- a. Título
- b. Destinatario
- c. Opinión del auditor
- d. Fundamento de la opinión
- e. Empresa en funcionamiento
- f. Cuestiones clave de la auditoría
- g. Responsabilidad de la dirección en relación con los estados contables

- h. Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de los estados contables
- i. Otras responsabilidades de información
- j. Nombre del socio del encargo
- k. Firma del auditor
- l. Dirección del auditor
- m. Fecha del informe de auditoría.

No incluido en el detalle anterior porque no surge de la NIA 700 sino de la 720 que se presenta más adelante, el informe del auditor podría incluir otra sección denominada **Otra información**, a continuación de la Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de los estados contables.

Como puede observarse, se incorporan nuevas secciones:

- Fundamentos de la opinión
- Empresa en funcionamiento
- Cuestiones clave de la auditoría
- Nombre del socio del encargo

Es importante destacar que:

- a. la sección Cuestiones clave de la auditoría es aplicable solo para estados contables de entes que hacen oferta pública de sus títulos valores,
- b. la de Empresa en funcionamiento solo se incorporará cuando se observa una situación de incertidumbre a ese respecto, y
- c. el nombre del socio del encargo no modifica la situación actual en el país porque la responsabilidad por la tarea y el informe es siempre del auditor y por tal motivo debe estar identificado.

A continuación se describen las novedades antes mencionadas.

Opinión del auditor:

La norma dispone: ***“La primera sección del informe de auditoría, contendrá la opinión del auditor y tendrá el título de “Opinión””***

Esta sección comprende todo lo que hasta el presente se encuentra en el Apartado introductorio y se agrega lo relativo a la opinión. Por lo tanto incluirá, además de la opinión:

- entidad auditada y manifestación de que los estados han sido auditados,
- estados contables auditados,
- título de cada estado contable y su remisión a la información complementaria, y
- fecha o período que cubren

La opinión puede ser:

- no modificada (favorable) cuando se concluye que los estados contables han sido preparados en todos sus aspectos significativos, de conformidad con un marco de información financiera aplicable
- modificada, cuando:
 - i. Concluye, en base a elementos de juicio válidos y suficientes, que los estados contables en su conjunto, no están libres de incorrección significativa; o
 - ii. No pudo obtener elementos de juicio válidos y suficientes para concluir que los estados contables en su conjunto están libres de incorrección significativa.

Cuando la opinión es modificada se puede afectar la redacción de otras secciones del informe:

- i. Fundamentos de la opinión
 - ii. Cuestiones clave de auditoría
 - iii. Otras responsabilidades de información
 - iv. Responsabilidad del auditor
- si los estados contables son preparados de acuerdo a un marco de presentación razonable, y no logran la presentación razonable, entonces se debe discutir con

la dirección, y dependiendo del marco de información aplicable y de cómo se resuelva el tema, el auditor decidirá si es necesario emitir una opinión modificada (de acuerdo con la NIA 705).

- si los estados contables se preparan de acuerdo con un marco de cumplimiento, no es necesario evaluar la presentación razonable, salvo que se concluya que inducen a error.

En este caso, el auditor indicará que los estados contables han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Si el marco de información no son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), el profesional, en la sección de la opinión debe identificar la jurisdicción del marco de información financiera.

Fundamento de la opinión:

También en este caso, la norma, indica la ubicación de este párrafo, al decir: ***“El informe de auditoría incluirá una sección, inmediatamente a continuación de la sección “Opinión”, con el título “Fundamento de la opinión””***

En dicho apartado se debe manifestar:

- que la auditoría se realizó de conformidad con las NIA o con la RT 37 según corresponda;
- en qué sección del informe se describen las responsabilidades del auditor de conformidad con las normas correspondientes;
- la independencia del auditor, respecto de la entidad, con relación a los requerimientos de ética aplicables;
- si considera que los elementos de juicio válidos y suficientes obtenidos, le proporcionan una base suficiente y adecuada para su opinión.

Empresa en funcionamiento:

Cuando sea aplicable, informará al respecto.

Cuestiones clave de la auditoría

En el caso de auditorías de estados contables con fines generales de entidades que hacen oferta pública de sus títulos valores, el auditor comunicará las cuestiones clave de la auditoría de acuerdo a la NIA 701.

Nombre del socio del encargo

Este párrafo se incluirá en los informes de auditoría de conjuntos completos de estados contables con fines generales de entidades que hacen oferta pública de sus títulos valores, salvocando dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal. Se recuerda que esta identificación es obligatoria en la Argentina.

2. Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe del auditor de estados contables

2.1. Introducción

La nueva NIA 701, es aplicable en forma obligatoria solo para los entes cuyas acciones, participaciones de capital o deuda cotizan o están admitidas para cotizar en un mercado de valores reconocido y en forma optativa en circunstancias en las que el auditor decida comunicarlas en el informe de auditoría.

2.2. Concepto

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellos asuntos o temas que según el criterio del auditor han sido de mayor significatividad en la auditoría de los estados contables del período más reciente.

Esto significa que aun cuando la opinión del auditor se refiera a cada uno de los períodos o ejercicios para los que se presentan los estados contables, las cuestiones clave se incluirán solo para el período o ejercicio más reciente.

Como ejemplos de asuntos que pueden dar lugar a su inclusión dentro de esta comunicación se pueden citar aspectos relativos a:

- deterioros y en concreto el deterioro por riesgo de la cartera de préstamos y partidas a cobrar
- llave de negocio y el test para determinar su deterioro
- recuperabilidad de activos fiscales
- valuación de instrumentos financieros y la incertidumbre que involucra
- provisiones por litigios diversos
- efecto de nuevas normas contables
- reconocimiento de ciertos ingresos
- pasivos por contratos de seguros, o
- negocio en marcha

La IFAC reconoce que de esta manera ha dado cumplimiento a requerimientos de muchos usuarios de los informes del auditor al proporcionar información más relevante permitiendo influir positivamente en el valor percibido de la auditoría ya que, por otra parte, el informe del auditor es clave para comunicar los resultados del proceso de auditoría.

Así como a través de la NIA 700 se modificó la ubicación de la opinión del auditor dentro del informe de auditoría, la conjunción con la 701 para el organismo rector internacional permitiría mejorar la comunicación entre auditores, inversores y responsables del gobierno corporativo, aumentar la transparencia y calidad de la auditoría y con ello incrementar la confianza en el informe del auditor.

2.3. Identificación de los asuntos de mayor significación en la auditoría

La metodología prevista para poder identificar los asuntos de mayor significación parte de considerar aquellos aspectos o temas que requirieron especial atención del auditor y que se han informado al comitente.

Algunos de ellos podrán haber incidido en la naturaleza y extensión de los esfuerzos de auditoría realizados, provenir de la complejidad y subjetividad de ciertas políticas contables del cliente, de la naturaleza y materialidad de las incorrecciones acumuladas, de deficiencias severas en el control interno o bien de las dificultades para la aplicación de ciertos procedimientos de auditoría, entre otros.

Las áreas que requieren atención significativa con frecuencia son aquellas complejas, de aplicación importante del criterio de la dirección de la entidad y que, como consecuencia, implican juicios difíciles por parte del auditor.

No obstante lo expresado precedentemente, podrían existir situaciones extremadamente poco frecuentes donde ciertas cuestiones clave no se incorporen al informe. Esto podría ocurrir cuando se estime que las consecuencias adversas de la comunicación superarían los beneficios en términos del interés público como podría ser el caso en el que un auditor de una entidad financiera comunicara fallas significativas en los controles internos de la entidad que podrían derivar en fraudes en las cuentas corrientes de los clientes.

De ocurrir una situación como la descrita podría esperarse razonablemente que diese lugar a una corrida bancaria para el retiro de los depósitos provocando hasta el colapso de la entidad.

2.4. Ubicación de la sección en el informe del auditor

En caso de corresponder, esta sección se incluirá luego de la opinión del auditor, de los fundamentos de la opinión y en su caso, del apartado de empresa en funcionamiento.

2.5. Descripción de las cuestiones clave de la auditoría

La descripción de las cuestiones clave no es una mera repetición de la información revelada en los estados y requiere de una explicación breve que permita a los usuarios comprender el motivo por el cual se considera como de mayor significación en la auditoría, recomendándose utilizar un lenguaje simple con información útil sin incorporar datos que la entidad no haya revelado.

Si la entidad ha incluido en la información complementaria referencias o reseñas que son útiles para explicitar mejor una cuestión clave de la auditoría puede hacer alusión a ella.

Asimismo es probable que sea de interés para los lectores de los estados contables conocer la motivación del auditor para considerar al tema una cuestión clave y por tal motivo resultará importante destacar las causas que lo han llevado a esa conclusión.

La descripción incluirá el modo en que se ha tratado en la auditoría una cuestión clave describiendo aspectos relevantes del enfoque del auditor, señalando los principales procedimientos aplicados o su resultado, entre otros.

Sin embargo, la norma pone énfasis al advertir que no se debe dar a entender que la cuestión no ha sido resuelta adecuadamente al formarse la opinión, evitando que pueda interpretarse como opiniones específicas sobre elementos separados en los estados financieros.

Como excepciones a la descripción de una cuestión clave en el apartado específico del informe del auditor pueden citarse:

- la circunstancia en que dicha cuestión clave ha originado un informe con salvedades o adversa, en cuyo caso la descripción del problema se incorporará en el párrafo de Fundamentos de la opinión con salvedades o adversa o en el párrafo de incertidumbre material relacionada con Empresa en funcionamiento, según corresponda y en el párrafo de cuestiones clave solo se hará referencia a este hecho, y
- cuando el auditor se abstenga de opinar, en cuyo caso se prohíbe comunicar las cuestiones clave.

Por otra parte, si el auditor considera que no existen cuestiones clave para informar o bien que existen, pero se tratan en los apartados indicados en el párrafo anterior, describirá esta situación en el apartado de Cuestiones clave de la auditoría, con lo cual este párrafo siempre formará parte del informe del auditor.

Finalmente, también es importante destacar que la descripción de cuestiones clave en el informe no invalida la utilización de un párrafo de énfasis para otras cuestiones que se desee resaltar teniendo presente que una cuestión clave no puede formar parte, al mismo tiempo, del párrafo de cuestiones clave y del párrafo de énfasis.

2.6. Ejemplos de redacciones posibles de cuestiones clave

Un caso interesante para conocer puede advertirse en los estados financieros de un banco español¹ donde los auditores en la sección de Cuestiones clave de la auditoría y luego de describir en qué consisten las cuestiones clave, presentaron a la manera de una tabla de dos columnas lo siguiente:

Cuestiones clave de la auditoría	Modo en el que se han tratado en la auditoría
Valoración de los fondos de comercio	
<p>El Grupo realiza con carácter anual una evaluación para determinar si existe deterioro en los fondos de comercio registrados.</p> <p>La dirección realiza estimaciones del importe recuperable de las unidades generadoras de efectivo más representativas calculando su valor en uso mediante el descuento de proyecciones de flujos de efectivo. Dichas estimaciones son inherentemente inciertas e incluyen un elevado nivel de juicio puesto que se basan en asunciones sobre aspectos como las tasas de descuento, proyecciones de resultados y las tasas de crecimiento constantes a largo plazo utilizadas...</p>	<p>Hemos documentado, con la colaboración de nuestros expertos en valoraciones, nuestro entendimiento y nuestra revisión del proceso de estimación efectuado por la dirección.</p> <p>Respecto al control interno, nos hemos centrado en el diseño y operatividad de los controles de los siguientes procesos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Criterios para la definición de las unidades generadoras de efectivo del Grupo • Metodología de la dirección para la estimación del deterioro del fondo de comercio, incluyendo los controles de supervisión del proceso y de las aprobaciones implícitas en el mismo. • Proceso presupuestario sobre el que se basan las proyecciones de flujos de efectivo. • Capacidad de predicción fiable de la dirección mediante la comparación de las previsiones de años anteriores y las evaluaciones de los deterioros con los resultados ocurridos...

2.7. Comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad

¹https://www.santander.com/csgs/Satellite/CFWCSancomQP01/es_ES/Corporativo/Relacion-con-Inversores/Informe-Financiero-Anual-.html

La norma internacional señala que el auditor deberá comunicar a dichos responsables, aquellos asuntos que ha determinado son cuestiones clave, o, en su caso, que ha determinado que no existen cuestiones clave.

Es decir que el auditor, partiendo de los asuntos que fueron comunicados a los encargados del gobierno de la entidad, seleccionará aquellos que han requerido una atención suya significativa, identificará los que han tenido mayor importancia para su auditoría y esos serán expuestos como cuestiones clave.

2.8. Documentación

El auditor en sus papeles de trabajo documentará:

- cuáles son las cuestiones que han requerido una atención significativa y los fundamentos para determinar si dichas cuestiones son o no cuestiones clave,
- en su caso, los fundamentos para determinar que no han existido cuestiones clave, y
- cuando haya decidido que una cuestión clave no será comunicada en el informe del auditor, los fundamentos que justifican esa decisión.

3. NIA 705 (Revisada). Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente

Su objetivo, es permitir al auditor expresar con claridad una opinión modificada cuando opine, en base a elementos de juicio obtenidos, que los estados contables no están libres de incorrección significativa o cuando no pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes para concluir que están libres de incorrección significativa. En este contexto, el auditor puede emitir:

- Opinión con salvedades:
 - o cuando habiendo obtenido elementos de juicio válidos y suficientes, deba concluir que existen incorrecciones significativas no generalizadas en los estados contables, o
 - o cuando no pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan opinar, y concluya que los posibles efectos de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, sin ser generalizadas, podrían ser significativas.

- Opinión adversa, cuando habiendo obtenido elementos de juicio válidos y suficientes concluya que las incorrecciones son significativas y generalizadas en los estados contables.
- Abstención de opinión:
 - o cuando concluya que no puede emitir opinión, porque no obtuvo elementos de juicio válidos y suficientes, razón por la cual los posibles efectos de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativas y generalizadas;
 - o cuando suponga la existencia de múltiples incertidumbres, donde a pesar de haber obtenido elementos de juicio válido y suficientes en relación con cada una de las incertidumbres, y no pueda formarse opinión, en razón de la interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo.

En caso de que la dirección del ente imponga una limitación al alcance de la auditoría, después que haya aceptado el cargo, el auditor procederá a:

- considerar la probabilidad de tener que expresar una opinión con salvedades o abstenerse de opinar;
- solicitar a la dirección que elimine la limitación;
- si la dirección se rehúsa, comunicará la cuestión a los responsables del gobierno de la entidad (salvo que sean los mismos que participan en la dirección);
- determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener elementos de juicio válidos y suficientes;
- Si no puede obtener elementos de juicio válidos y suficientes, determinará sus implicaciones, según su conclusión:
 - o Si las posibles incorrecciones no detectadas, podrían ser significativas, no generalizadas, emitirá su opinión con salvedades; o
 - o Si las posibles incorrecciones no detectadas, podrían ser significativas y generalizadas, optará entre:

- renunciar a la auditoría y comunicar a los responsables del ente, toda cuestión relativa a las incorrecciones identificadas durante el trabajo realizado; o
- si no es factible renunciar, emitirá un dictamen donde se abstendrá de opinar.

Si el auditor, considera emitir una opinión adversa o abstenerse de opinar sobre un conjunto de estados contables, no podrá emitir simultáneamente una opinión favorable sobre un solo estado contable, sobre uno o más elementos, cuentas o partidas de un solo estado contable, en relación a un mismo marco de información financiera.

Al desarrollar la estructura del informe de auditoría cuando se expresa la opinión modificada, la versión revisada de la NIA 705, adapta el orden y nuevos párrafos que ya fueran vistos en la NIA 700 (revisada) de la siguiente manera:

Opinión del auditor:

En el caso de emitir una opinión modificada (con salvedades, adversa o abstención), cambiará el título de la sección por:

- Opinión con salvedades,
- Opinión adversa, o
- Abstención de opinión

Opinión con salvedades

Si la opinión es con salvedades, el auditor dejará constancia en el párrafo de opinión, que *excepto por los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades”*:

- si los estados se presentan de conformidad con un marco de presentación razonable:
“los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos de conformidad con [el marco de información aplicable]...; o
- si los estados se presentan de acuerdo con un marco de cumplimiento.

“los estados contables adjuntos han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con [el marco de información aplicable].

Si al auditor le fue imposible obtener elementos de juicio válidos y suficientes, y por ello ha decidido emitir una opinión modificada, utilizará la frase: ***“excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones”***.

Opinión adversa:

En este caso también describirá la cuestión o cuestiones significativas en la sección “Fundamento de la opinión adversa”.

Abstención de opinión:

Cuando se abstenga de opinar, además de no expresar su opinión sobre los estados contables y de describirlo en la sección “Fundamento de la abstención de opinión”, debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones por las que no ha podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes, corregirá la declaración en el comienzo del apartado de Opinión donde se expresa que “los estados contables han sido auditados”, cambiándola por “he (o hemos) sido contratado(s) para auditar los estados contables”.

Fundamento de la opinión:

Como ya se menciona más arriba, cuando se emita un informe con opinión modificada se cambiará el título de esta sección por:

- Fundamento de la opinión con salvedades; o
- Fundamento de la opinión adversa; o
- Fundamento de la abstención de opinión

Incluirá una descripción de la cuestión que motiva la opinión modificada.

Las incorrecciones significativas pueden:

- afectar cantidades concretas de los estados contables,
- pueden estar en relación con:

- la información descriptiva revelada, o
- la falta de revelación de información

Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o adversa, rectificará la declaración sobre si la evidencia de auditoría que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para su opinión para incluir los términos "con salvedades" o "adversa", según corresponda.

Finalmente, expresa que cuando el auditor se abstenga de opinar no incluirá una referencia a la sección del informe en la que se describen las responsabilidades del auditor como así tampoco una declaración de que la evidencia de auditoría obtenida le proporcionan elementos de juicio válidos y suficientes para su opinión de auditoría.

En cuanto a la responsabilidad del auditor, la norma aclara que cuando se abstiene de opinar, se debe modificar el párrafo correspondiente, incluyendo solo:

- que la responsabilidad del auditor se refiere a la realización de la auditoría y la emisión del informe,
- declarar que, debido a lo descrito en la sección “Fundamento de la abstención de opinión”, no ha podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes para poder emitir una opinión sobre los estados contables,
- declarar lo establecido con respecto a la independencia y demás responsabilidades éticas del auditor.

Además, en caso de abstención de opinión para los entes que hacen oferta pública de sus títulos valores, no incluirá en el informe la sección “Cuestiones clave de auditoría” debido a que su inclusión podría inducir a un error de interpretación, ya que podría entenderse que los estados contables son creíbles, y esto no resulta congruente con la abstención de opinión.

4. NIA 706 (Revisada) Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría

4.1. Comunicaciones adicionales en el informe de auditoría

La presente norma trata la situación que se presenta cuando el auditor, una vez que se ha formado una opinión sobre los estados contables, decide llamar la atención de los usuarios:

- a. sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados contables, de tal importancia que sean fundamentales para que los usuarios comprendan los estados contables, lo que dará lugar a un párrafo denominado “Párrafo de énfasis”; o
- b. sobre cualquier cuestión o cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados contables que sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, originando un párrafo denominado “Párrafo de otras cuestiones”.

La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría establecida por la NIA 701 no impide la utilización del párrafo de énfasis y, complementariamente, la utilización de párrafos de énfasis no sustituye la descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría.

De tal forma que puede existir una cuestión que no se considera cuestión clave pero que a juicio del auditor es fundamental para que los usuarios comprendan los estados contables lo que daría lugar a un párrafo de énfasis para su presentación en el informe del auditor.

4.2. Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis

Algunas normas de auditoría contienen requerimientos específicos que obligan al auditor a incluir párrafos de énfasis en determinadas circunstancias y ejemplos de estas circunstancias son:

- cuando un marco de información contable impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias fuera inaceptable salvo por el hecho de que es impuesto por dichas disposiciones,
- para advertir a los usuarios de que los estados contables han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos,
- cuando, con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, llegan a conocimiento del auditor ciertos hechos y ante la modificación de los estados contables anteriormente publicados, emite un informe de auditoría nuevo o rectificado (es decir,

hechos posteriores al cierre).

En otras situaciones puede ser el auditor el que considere necesario incluir un párrafo de énfasis y algunos ejemplos son los siguientes:

- la incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales,
- un hecho posterior al cierre que sea significativo y que ocurra entre la fecha de los estados contables y la fecha del informe de auditoría,
- la aplicación anticipada (cuando se permita), antes de su fecha de entrada en vigor, de una nueva norma contable que tenga un efecto generalizado significativo sobre los estados contables,
- una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación contable de la entidad.

Es importante destacar que en la redacción anterior de esta norma con vigencia a partir del año 2009, se establecía también como necesario incluir un párrafo de énfasis cuando existía una incertidumbre sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y esta había sido adecuadamente presentada en la información complementaria. Esa disposición fue modificada y en la actualidad, cuando existe la situación mencionada, el auditor, incluirá un apartado específico en el informe de auditoría, frecuentemente luego del apartado de “Fundamentos de la opinión”.

Tal como se expresa en la RT 37, la introducción de un “Párrafo de énfasis” no afecta la opinión del auditor y no es sustitutivo de:

- a. una opinión modificada,
- b. la información que debe revelar la dirección en los estados contables, o
- c. informar en un apartado específico cuando exista una incertidumbre significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento según lo expresado en el párrafo precedente de este trabajo.

4.3. Ubicación del párrafo de énfasis en el informe de auditoría

Su ubicación en el informe depende de la naturaleza de la información que se va a comunicar y del propio juicio del auditor.

Algunos ejemplos de ubicaciones posibles son los siguientes:

- cuando está relacionado con el marco de información aplicable el auditor puede considerar necesario ubicarlo a continuación de la sección “Fundamento de la opinión”,
- cuando se presente la sección “Cuestiones clave de la auditoría” puede ubicarse antes o después de dicha sección.

4.4. Situaciones en las que puede ser necesario un párrafo de otras cuestiones

Tres son las situaciones tratadas por la normativa.

a. Circunstancias relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría

El auditor debe comunicar a los responsables de la entidad el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados lo que incluye informar los riesgos significativos identificados, no obstante lo cual puede considerar necesario, asimismo, manifestar ciertos aspectos relacionados con la planificación o con la delimitación del alcance a través de su informe de auditoría o en circunstancias poco frecuentes en las que no haya podido renunciar al encargo no obstante una limitación al alcance impuesta por la dirección.

b. Relevante para que los usuarios comprendan las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría

Esta situación puede presentarse cuando el auditor debe cumplir con disposiciones o prácticas que pueden requerir o permitir dar más detalle sobre dichos aspectos.

Este párrafo no es aplicable cuando tiene otras responsabilidades de información adicionales a las establecidas por las normas de auditoría o en las que se ha solicitado al auditor que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos o que exprese una opinión sobre cuestiones específicas.

c. Restricción a la distribución o utilización del informe de auditoría

Cuando los estados contables son preparados para usuarios específicos, el auditor puede considerar necesario señalar que su informe está dirigido solo a ellos.

4.5. Introducción de párrafos sobre otras cuestiones

Como ya se ha expresado anteriormente, estos párrafos no requieren que esas cuestiones se presenten y revelen en los estados contables. Tampoco pueden incluir:

- información que disposiciones legales o reglamentarias prohíben que el auditor presente, e
- información que se exige que la dirección proporcione.

4.6. Ubicación del párrafo de otras cuestiones

- Cuando se presente la sección Cuestiones clave de la auditoría se puede explicitar el título como por ejemplo “Otra cuestión – Alcance de la auditoría”.
- Cuando las otras cuestiones están referidas a otras responsabilidades de información puede incluirse en la sección “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.
- En las circunstancias en que afecta a todas las responsabilidades del auditor o a la comprensión por los usuarios del informe de auditoría puede incluirse como una sección separada a continuación del informe sobre la auditoría de los estados contables y del informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios.

5. NIA 720 (Revisada) Responsabilidades del auditor con respecto a otra información

5.1. La presente norma trata las responsabilidades del auditor con respecto a otra información, financiera o no financiera, pero distinta de los estados contables y del informe de auditoría correspondiente que el ente incluya en el informe anual que emite, señalando que dicha información anual puede consistir en uno solo documento o en varios documentos con el mismo propósito.

Por tal motivo los objetivos del auditor a ese respecto son:

- tener en cuenta si hay una incongruencia material entre la otra información, y
 - los estados contables, o
 - el conocimiento que tenga el auditor

- responder de manera adecuada cuando le parece que existen dichas incongruencias e informar de acuerdo con esta norma.

Si concluye que existe una incorrección material en la otra información solicitará su corrección y si ella no se realiza considerará las implicaciones en el informe de auditoría o, en su caso, la renuncia al encargo si las disposiciones legales lo permitiesen.

5.2. El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Otra información” u otro título adecuado cuando:

- a. En el caso de una entidad que hace oferta pública de sus títulos valores, el auditor haya obtenido o espere obtener, la otra información, o
- b. En el caso de una entidad que no hace oferta pública de sus títulos valores, el auditor haya obtenido toda o parte de la otra información.

La sección contendrá:

- una declaración de que la dirección es responsable de la otra información,
- identificación de la otra información obtenida antes de la fecha del informe de auditoría y si se tratase de un ente que hace oferta pública de sus títulos valores, y en su caso, la información que espera obtener después de la fecha del informe,
- una declaración de que la opinión del auditor no cubre la otra información y en consecuencia que no expresa ninguna opinión ni otra forma de conclusión sobre ella,
- una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a la lectura, consideración e información sobre otra información según se requiere en esta norma, y
- cuando se haya obtenido otra información antes del informe de auditoría:
 - declaración de que el auditor no tiene nada de lo que informar al respecto, o
 - si el auditor ha concluido que existe una incorrección material en la otra información que no ha sido corregida, una declaración que describa la incorrección en la otra información.

5.3. Ejemplos de situaciones, cantidades o de otros elementos que pueden que podrían darse en la otra información.

De acuerdo con la Ley general de sociedades 19.550, en la memoria, los administradores deben informar sobre el estado de la sociedad en las distintas actividades en que se haya operado y su juicio sobre la proyección de las operaciones y otros aspectos que se consideren necesarios para ilustrar sobre la situación presente y futura de la sociedad y para ello habitualmente los administradores incluyen las partidas respectivas existentes en los estados contables y exponen las justificaciones que consideran pertinentes, lo que podría suponer la existencia de errores o incongruencias que el auditor advierta luego de leer dichas manifestaciones.

En otras oportunidades en el documento anual que incluye los estados contables se detallan datos operativos, partidas especiales, indicadores sobre liquidez, inversiones, explicaciones sobre estimaciones contables, descripciones de litigios, obligaciones medioambientales y otras contingencias, todo lo cual deberá ser leído por el auditor teniendo en cuenta lo establecido en la presente norma, a fin de darle el tratamiento adecuado en el informe de auditoría.

6. NIA 570 (Revisada) Empresa en funcionamiento

En esta norma se regulan las responsabilidades del auditor, en relación con la Empresa en funcionamiento durante la labor de auditoría de sus estados contables.

Cuando se efectuó el análisis de la NIA 701 se expresó que trata sobre las responsabilidades que tiene el auditor de comunicar cuestiones clave de la auditoría en su informe y que cuando se observan cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento, se puede considerar que se está ante una “cuestión clave de la auditoría” en la que una incertidumbre significativa relacionada con hechos o condiciones pueden generar dudas sobre la capacidad de considerar al ente como empresa en funcionamiento.

No obstante, en la revisión de esta norma se concluyó que los asuntos que generan incertidumbre sobre si el ente auditado podría considerarse como empresa en funcionamiento, no alcanzaba con que el ente incluyera una manifestación clara en la información complementaria y el auditor agregase un párrafo enfatizando la situación, y por tal motivo, en estas circunstancias, el auditor incluirá en su informe un apartado específico con el título Empresa en funcionamiento dando cuenta de la incertidumbre señalada.

Resumiendo, entonces, las diferentes situaciones que pueden presentarse en relación con este tema, tendrán el tratamiento que se señala seguidamente:

- si los estados contables han sido preparados considerando que se trata de una empresa en funcionamiento y a juicio del auditor, esto es erróneo o no es adecuado utilizar este principio contable, expresará una opinión adversa,
- si se revela adecuadamente una incertidumbre significativa en los estados contables, el auditor emitirá una opinión no modificada e incluirá en el informe de auditoría una sección separada con el subtítulo: “Incertidumbre significativa relacionada con la Empresa en funcionamiento”, donde referenciará las notas que traten este tema y expresará que existe una incertidumbre que puede ocasionar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar y que no expresa una opinión modificada en relación con esta cuestión,
- si no es adecuada la información revelada respecto a la incertidumbre significativa, el auditor emitirá su informe con una opinión con salvedades o adversa, y en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” o “Fundamento de la opinión adversa”, explicará que existe una incertidumbre significativa que puede generar dudas significativas sobre la continuidad del ente como empresa en funcionamiento, lo que no ha sido correctamente expuesto o revelado en los estados contables.

Por último, si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no están dispuestos a realizar o ampliar su valoración, luego de discutido con el auditor, este deberá tener en cuenta la situación para la preparación de su informe de auditoría.

CAPÍTULO III

1. PROPUESTAS DE MODELOS DE INFORMES DE AUDITORÍA BASADOS EN LA APLICACIÓN DE LAS MODIFICACIONES DE LAS NIA 700, 705, 706, 720 Y 570 PARA UN ENTE NO COMPRENDIDO EN LA RT 26

a: Informe modelo base. Opinión favorable sin salvedades

b: Opinión modificada. Limitación significativa al alcance del trabajo de efecto no generalizado

c: Opinión favorable sin salvedades. Cuestión que amerita ser enfatizada

d: Opinión favorable sin salvedades. Sección sobre empresa en funcionamiento

Los modelos se presentan considerando la información comparativa bajo el enfoque de cifras correspondientes, según se define en los párrafos 32 a 35 de la sección III.A.ii. de la Resolución Técnica N° 37.

Las propuestas no contemplan la inclusión de toda la información adicional requerida por disposiciones legales y reglamentarias que puedan disponerse en las distintas jurisdicciones donde se emitan los informes, por lo que solo se incorporan como ejemplo para el primero de ellos, la información sobre procedimientos sobre prevención del lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo y la deuda exigible y no exigible ante el Sistema Integrado Previsional. Finalmente, y solo en el primer caso se presenta el nuevo modelo comparativo con el modelo actual del Informe 12 de CENCYA.

N ^o	Situación planteada	Tipo de opinión
a	<p>Auditoría recurrente.</p> <p>No se presentaron limitaciones significativas al alcance del trabajo o incorrecciones significativas ni existieron cuestiones que el contador deba enfatizar.</p> <p>La memoria de los administradores se presenta en el mismo documento donde se exponen los estados contables y el auditor no ha detectado ninguna incorrección en dicha información.</p> <p>Informe base.</p>	Opinión favorable sin salvedades sobre X2.
b	<p>Limitación significativa al alcance del trabajo de efecto no generalizado en X2. No existe otra información contable o no contable en los documentos donde se exponen los estados contables.</p>	Opinión favorable con salvedades sobre X2.
c	<p>Cuestión que amerita ser enfatizada por el contador, expuesta adecuadamente en X2. No existe otra información contable o no contable en los documentos donde se exponen los estados contables.</p>	Opinión favorable sin salvedades sobre X2 + Párrafo de énfasis {que describa la cuestión a enfatizar en X2}.
d	<p>Riesgo de empresa en funcionamiento. La entidad ha medido y expuesto la situación y sus potenciales efectos adecuadamente. No existe otra información contable o no contable en los documentos donde se exponen los estados contables.</p>	<p>Opinión favorable sobre X2 y con incertidumbre significativa sobre empresa en funcionamiento. Se incluirá una sección separada con el subtítulo "Incertidumbre significativa relacionada con la Empresa en funcionamiento" para:</p> <p>(a) llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros que revela lo señalado, y</p> <p>(b) manifestar que dichos hechos o condiciones indican que existe una incertidumbre material.</p>

a. Informe base. Auditoría recurrente. No se presentaron limitaciones significativas al alcance del trabajo o incorrecciones significativas ni existen cuestiones que el contador deba enfatizar. La memoria de los administradores se presenta en el mismo documento donde se exponen los estados contables y el auditor no ha detectado ninguna incorrección en dicha información.

MODELO ACTUAL INFORME 12	MODELO SUGERIDO BASADO EN NIA 700 (Revisada) y 720 (Revisada)
<p style="text-align: center;">INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>Señor {Señores} de ABCD</p> <p>CUIT N°2</p> <p>Domicilio legal</p> <p>-----</p> <p>Informe sobre los estados contables</p> <p>He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial {o “balance general”} al de de 20X2, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a</p>	<p style="text-align: center;">INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>Señor de ABCD</p> <p>CUIT N°2</p> <p>Domicilio legal</p> <p>-----</p> <p>Informe sobre la auditoría de los estados contables</p> <p>Opinión</p> <p>He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial {o “balance general”} al de de 20X2, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a</p>

<p>Las cifras y otra información correspondientes al ejercicio económico terminado el de de 20X1 son parte integrante de los estados contables mencionados precedentemente y se las presenta con el propósito de que se interpreten exclusivamente en relación con las cifras y con la información del ejercicio económico actual.</p>	<p>En mi opinión, los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación patrimonial de ABCD al de de 20X2, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas.</p> <p>Fundamento de la opinión</p> <p>He llevado a cabo mi auditoría de conformidad con la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.</p> <p>Mis responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables” de mi informe. Soy independiente de ABCD de conformidad con las normas previstas en la RT 37, y he cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con los requisitos previstos en el Código de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de</p> <p>Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión de auditoría.</p> <p>Información distinta de los estados contables y de mi informe de auditoría</p> <p>La dirección es responsable de la otra información expuesta en la Memoria de los</p>
--	--

<p>Responsabilidad de la dirección en relación con los estados contables</p> <p>La dirección es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables adjuntos de conformidad con las normas contables profesionales argentinas, y del control interno que la dirección⁴ considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrecciones significativas.</p>	<p>administradores. Mi responsabilidad sobre los estados contables no incluye la otra información y no expreso ninguna conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre ella.</p> <p>En relación con mi auditoría de los estados contables, mi responsabilidad es leer la otra información y considerar si existe una incongruencia significativa en la otra información y en caso de existir estoy obligado a informarlo. No tengo nada que informar a este respecto.</p> <p>Responsabilidades de la dirección con respecto a los estados contables</p> <p>La dirección es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables adjuntos de conformidad con las normas contables profesionales argentinas, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrecciones significativas. En la preparación de los estados contables, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de ABCD de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según proceda, las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento y utilizando la base contable de empresa en funcionamiento excepto si tienen intención de liquidar la Sociedad o cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.</p> <p>La dirección es responsable de la supervisión</p>
---	---

<p>Responsabilidad del auditor</p> <p>Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los estados contables adjuntos basada en mi {nuestra} auditoría. He llevado a cabo mi examen de conformidad con las normas de auditoría establecidas en la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados contables están libres de incorrecciones significativas.</p> <p>Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener elementos de juicio sobre las cifras y la información presentadas en los estados contables. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrecciones significativas en los estados contables. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno pertinente para la preparación y presentación razonable por parte de la entidad de los estados contables, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del</p>	<p>del proceso de información contable de la empresa.</p> <p>Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables</p> <p>Mi objetivo es obtener una seguridad razonable de que los estados contables en su conjunto están libres de incorrección significativa, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene mi opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las normas de auditoría detectará siempre una incorrección significativa cuando exista. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran significativas si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados contables.</p> <p><i>Como parte de una auditoría de conformidad con la RT 37, he aplicado mi juicio profesional y he mantenido una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. Asimismo:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>He identificado y valorado los riesgos de incorrección significativa en los estados contables debido a fraude o error, diseñado y he aplicado procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenido elementos de juicio válidos y suficientes para proporcionar una base</i>
---	--

control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección⁴ de la entidad, así como la evaluación de la presentación de los estados contables en su conjunto.

Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión de auditoría.

Opinión

En mi opinión, los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación patrimonial de ABCD al de de 20X2, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas.

para mi opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

- *He obtenido conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.*
- *He evaluado la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.*
- *He concluido sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándome en los elementos de juicio obtenidos, concluyo sobre que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si hubiese concluido que existe una incertidumbre material, se requiere que llame la atención en mi informe de auditoría sobre la correspondiente*

<p>Informe sobre otros requerimientos</p>	<p><i>información revelada en los estados contables o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que exprese una opinión modificada. Mis conclusiones se basan en los elementos de juicio obtenidos hasta la fecha de mi informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuras pueden ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento.</i></p> <ul style="list-style-type: none">• <i>He evaluado la presentación global, la estructura y el contenido de los estados contables incluida la información revelada y si los ellos representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran su presentación razonable.</i> <p><i>He informado a la dirección de la entidad, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identifiqué en el transcurso de la auditoría.</i></p> <p>El texto anterior en itálica se podría ubicar también en un anexo del informe de auditoría o bien, en caso de existir, haciendo referencia a una página web del Consejo Profesional al que pertenezca el auditor que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor.</p> <p>Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios</p>
--	---

<p>legales y reglamentarios</p> <p>a) Según surge de los registros contables de la entidad, el pasivo devengado al de de 20X2 a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino en concepto de aportes y contribuciones previsionales ascendía a \$...... y no era exigible a esa fecha {o “y \$...... era exigible y \$...... no exigible a esa fecha”}.</p> <p>b) He aplicado los procedimientos sobre prevención de lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo previstos en la Resolución N° 420/11 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.</p> <p>Ciudad de, de de 20XX</p> <p>[Identificación y firma del contador]</p>	<p>a) Según surge de los registros contables de la entidad, el pasivo devengado al de de 20X2 a favor del Sistema Integrado Previsional Argentino en concepto de aportes y contribuciones previsionales ascendía a \$...... y no era exigible a esa fecha {o “y \$...... era exigible y \$...... no exigible a esa fecha”}.</p> <p>b) He aplicado los procedimientos sobre prevención de lavado de activos de origen delictivo y financiación del terrorismo previstos en la Resolución N° 420/11 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.</p> <p>Ciudad de, de de 20XX</p> <p>[Identificación y firma del contador]</p>
--	---

b. Informe con opinión modificada. Limitación significativa al alcance del trabajo de efecto no generalizado en X2.

<p>MODELO SUGERIDO BASADO EN 700 (Revisada) y 705 (Revisada)</p>
<p style="text-align: center;">INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE</p> <p>Señor {Señores} de ABCD</p> <p>CUIT N°</p> <p>Domicilio legal</p> <p>-----</p> <p>Informe sobre la auditoría de los estados contables</p>

Opinión

He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial {o “balance general”} al de de 20X2, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a

En mi opinión, excepto por los posibles efectos que podrían derivarse de la limitación descrita en el párrafo Fundamento de la opinión con salvedades, los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación patrimonial de ABCD al de de 20X2, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas.

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se señala en la nota a los estados contables adjuntos, la entidad tiene una inversión del 25% en el capital de WXYZ, una sociedad del extranjero, adquirida en el mes de de 20X2, la cual ha sido medida aplicando el método del valor patrimonial proporcional, y representa el 8% del activo de ABCD al de de 20X2 y el 4% del resultado del ejercicio económico terminado en esa fecha. No he podido obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre el importe contabilizado de la inversión de la entidad en WXYZ al de de 20X2 ni sobre su participación en los resultados de esa sociedad del extranjero por el ejercicio económico terminado en esa fecha, por no haber tenido acceso a sus estados contables, a su dirección ni a sus auditores. Por lo tanto, no he podido determinar si estos importes deben ser ajustados. Considero que el resto de elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión de auditoría con salvedades.

He llevado a cabo mi auditoría de conformidad con la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Mis responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables” de mi informe. Soy independiente de ABCD de conformidad con las normas previstas en la RT 37, y

he cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con los requisitos previstos en el Código de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de

Responsabilidades de la dirección con respecto a los estados contables

Ídem modelo a.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables

Ídem modelo a.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Ídem modelo a.

c. Informe con cuestión que amerita ser enfatizada por el contador, expuesta adecuadamente en X2.

MODELO SUGERIDO BASADO EN NIIF 700 (Revisada) y 706 (Revisada)

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

Señor de ABCD

CUIT N°

Domicilio legal

Informe sobre la auditoría de los estados contables

Opinión

He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial {o “balance general”} al de de 20X2, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a

.....

En mi opinión, los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación patrimonial de ABCD al de de 20X2, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas.

Fundamento de la opinión

He llevado a cabo mi auditoría de conformidad con la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Mis responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables” de mi informe. Soy independiente de ABCD de conformidad con las normas previstas en la RT 37, y he cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con los requisitos previstos en el Código de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de

Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión de auditoría.

Énfasis sobre incertidumbre relativa a los estados contables correspondientes al ejercicio económico terminado el de de 20X2

Sin modificar mi opinión, quiero enfatizar la información contenida en la nota a los estados contables adjuntos, que describe la incertidumbre relacionada con un litigio iniciado en el mes de de 20X2 contra la entidad, cuya resolución final no puede preverse a la fecha.

Responsabilidades de la dirección con respecto a los estados contables

Ídem modelo a.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables

Ídem modelo a.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Ídem modelo a.

d. Informe con Riesgo de empresa en funcionamiento. La entidad ha medido y expuesto la situación y sus potenciales efectos adecuadamente.

MODELO SUGERIDO BASADO EN NIIA 700 (Revisada) y 570 (Revisada)

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

Señor de ABCD

CUIT N°

Domicilio legal

Informe sobre la auditoría de los estados contables

Opinión

He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial {o “balance general”} al de de 20X2, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a

En mi opinión, los estados contables adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación patrimonial de ABCD al de de 20X2, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas.

Fundamento de la opinión

He llevado a cabo mi auditoría de conformidad con la Resolución Técnica N° 37 de la

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Mis responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables” de mi informe. Soy independiente de ABCD de conformidad con las normas previstas en la RT 37, y he cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con los requisitos previstos en el Código de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de

Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión de auditoría.

Incertidumbre significativa relacionada con la Empresa en funcionamiento

Llamo la atención sobre la Nota de los estados contables que indica que indica que la entidad ha incurrido en pérdidas netas de \$ durante el ejercicio terminado el de de 20X2, situación que viene repitiéndose en los últimos años. Al cierre del ejercicio, los pasivos corrientes excedían a los activos totales en \$, existiendo dificultades para obtener financiamiento adicional. Estas circunstancias, junto con otras cuestiones expuestas en dicha nota, señalan la existencia de una incertidumbre significativa que puede generar duda sustancial sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Mi opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la dirección de la entidad con respecto a los estados contables

Ídem modelo a.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables

Ídem modelo a.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Ídem modelo a.

- 2. PROPUESTA DE MODELO DE INFORME DE AUDITORÍA BASADO EN LA APLICACIÓN DE LAS MODIFICACIONES DE LA NIA 700 (Revisada), 720 (Revisada) Y NUEVA NIA 701 PARA UN ENTE COMPRENDIDO EN LA RT 26.**
Opinión favorable sin salvedades sobre X2.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

Señor de ABCD

CUIT N°

Domicilio legal

Informe sobre la auditoría de los estados financieros

Opinión

He auditado los estados financieros adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación financiera al de de 20X2, los estados de resultados, de otro resultado integral, de cambios en el patrimonio y de flujo de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en dicha fecha, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa incluidas en las notas a y los anexos a

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de ABCD al de de 20X2, así como los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo correspondientes al ejercicio económico terminado en esa fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (“NIIF”).

Fundamento de la opinión

He realizado mi auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (“NIA”) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (“IAASB”, por su sigla en inglés) adoptadas en Argentina y con la vigencia establecida por la FACPCE a través de su Resolución Técnica N° 32 y sus Circulares de Adopción. Las NIA exigen que cumpla con los requerimientos de ética, y que planifique y ejecute la auditoría para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores significativos.

Mis responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables” de mi informe. Soy independiente de ABCD de conformidad con las normas previstas en la RT 34, y he cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con los requisitos previstos en el Código de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de

Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión de auditoría.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según mi juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en mi auditoría de los estados contables del ejercicio actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de mi auditoría de los estados contables en su conjunto y en la formación de mi opinión sobre estos y no expreso una opinión por separado sobre esas cuestiones.

Cuestión clave de la auditoría

Modo en el que se han tratado en la auditoría

Valoración de la plusvalía

El ente realiza con carácter anual una evaluación para determinar si existe deterioro en los fondos de comercio registrados.

La dirección realiza estimaciones del importe recuperable de las unidades generadoras de efectivo más representativas calculando su valor en uso mediante el descuento de proyecciones de flujos de efectivo. Dichas estimaciones son inherentemente inciertas e incluyen un elevado nivel de juicio puesto que se basan en asunciones sobre aspectos como las tasas de descuento, proyecciones de resultados y las tasas de crecimiento constantes a largo plazo utilizadas...

He documentado, con la colaboración de mis expertos en valoraciones, mi entendimiento y mi revisión del proceso de estimación efectuado por la dirección.

Respecto al control interno, me he centrado en el diseño y operatividad de los controles de los siguientes procesos:

- Criterios para la definición de las unidades generadoras de efectivo del Grupo
- Metodología de la dirección para la estimación del deterioro de la plusvalía, incluyendo los controles de supervisión del proceso y de las aprobaciones implícitas en el mismo.
- Proceso presupuestario sobre el que se basan las proyecciones de flujos de efectivo.
- Capacidad de predicción fiable de la dirección mediante la comparación de las previsiones de años anteriores y las evaluaciones de los deterioros con los resultados ocurridos...

(Ejemplo tomado del punto 2.6. del CAPÍTULO II de este trabajo)

Información distinta de los estados contables y de mi informe de auditoría

La dirección es responsable de la otra información expuesta en la Memoria de los administradores. Mi responsabilidad sobre los estados contables no incluye la otra información y no expreso ninguna conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre ella.

En relación con mi auditoría de los estados contables, mi responsabilidad es leer la otra información y considerar si existe una incongruencia significativa en la otra información y en caso de existir estoy obligado a informarlo. No tengo nada que informar a este respecto.

Responsabilidades de la dirección con respecto a los estados contables

La dirección es responsable de la preparación y presentación razonable de los estados contables adjuntos de conformidad con las NIIF, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrecciones significativas.

En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de ABCD de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según proceda, las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento y utilizando la base contable de empresa en funcionamiento excepto si tienen intención de liquidar la Sociedad o cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

La dirección es responsable de la supervisión del proceso de información contable de la empresa.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados contables

Mi objetivo es obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección significativa, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene mi opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las normas de auditoría detectará siempre una incorrección significativa cuando exista. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran significativas si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados contables.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, he aplicado mi juicio profesional y he mantenido una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. Asimismo:

** He identificado y valorado los riesgos de incorrección significativa en los estados financieros debido a fraude o error, diseñado y he aplicado procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenido elementos de juicio válidos y suficientes para proporcionar una base para mi opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es máselevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.*

** He obtenido conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.*

** He evaluado la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.*

** He concluido sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándome en los elementos de juicio obtenidos, concluyo sobre que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si hubiese concluido que existe una incertidumbre material, se requiere que llame la atención en mi informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que exprese una opinión modificada. Mis conclusiones se basan en los elementos de juicio obtenidos hasta la fecha de mi informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuras pueden ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento.*

** He evaluado la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros incluida la información revelada y si los ellos representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran su presentación razonable.*

** He informado a la dirección de la entidad, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identifiqué en el transcurso de la auditoría.*

El texto anterior en itálica se podría ubicar también en un anexo del informe de auditoría o bien, en caso de existir, haciendo referencia a una página web del Consejo Profesional al que pertenezca el auditor que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

Ídem modelo a.

CAPÍTULO IV

NORMAS INTERNACIONALES PARA ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO N°3410 Y 3420. PROPUESTA DE MODELOS DE INFORMES

1. NIEA 3410. Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero

El motivo principal de la sanción de esta norma está vinculado a quemuchas entidades en la actualidad están cuantificando dichas emisiones como también preparando declaraciones sobre gases de efecto invernadero (GEI) y si bien su utilización no es tan común en el país, se considera importante analizar sus principales aspectos y dar a conocer un modelo de informe posible.

Dichas declaraciones tienen distintos orígenes, como ser:

- regímenes normativos de información a revelar,
- planes de comercialización de emisiones, o
- para informar a los inversores y otras personas de forma voluntaria.

Asimismo se prevé la posibilidad de cubrir información adicional, como ser un informe de sostenibilidad.

Si bien en el Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento se prevé la posibilidad que los encargos sean sobre afirmaciones o informes directos, donde:

- a. en el primer caso la conclusión del profesional puede expresarse haciendo referencia a la afirmación de la parte responsable o directamente haciendo referencia a la materia objeto de análisis y los criterios, y
- b. en el segundo caso solo puede concluirse sobre la materia objeto de análisis y los criterios.

En esta norma se tratan solo los que se producen sobre afirmaciones, pudiendo ser de seguridad razonable o de seguridad limitada.

Para ello, el contador debe aplicar una combinación de procedimientos de aseguramiento según su juicio profesional, los que pueden incluir: inspección, observación, confirmación, recálculo,

reejecución del trabajo, procedimientos analíticos e indagaciones, debiendo definir el momento de realización y su alcance.

Al llevar a cabo este encargo de aseguramiento, el contador público tiene los siguientes objetivos:

- a. obtener seguridad razonable o limitada, según corresponda, acerca de si la declaración de GEI está libre de incorrección material, ya sea debido a fraude o error;
- b. emitir un informe de conformidad con los hallazgos del contador acerca de si:
 - i. en el caso de un encargo de seguridad razonable, la declaración de GEI ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables; o
 - ii. en el caso de un encargo de seguridad limitada, no ha llegado a conocimiento del contador ninguna cuestión que le lleve a pensar que, basándose en los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, la declaración de GEI no ha sido preparada, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los criterios aplicables; y
- c. comunicar, de acuerdo con los hallazgos del contador público.

A continuación se describen de manera simplificada los principales aspectos establecidos en la norma referidos a la labor del contador y a su informe.

- **Aceptación y continuidad del encargo**

El contador contará con la cualificación, conocimiento y experiencia suficiente para aceptar el encargo y su equipo de trabajo y cualquier experto externo al contador deberán poseer, colectivamente, las competencias profesionales necesarias.

- **Planificación**

El encargo debe ser planificado adecuadamente, previendo aspectos relevantes tales como características del trabajo, objetivos, factores a analizar, procedimientos, recursos e impactos de la función de la auditoría interna.

- **Importancia relativa o significación en la planificación y ejecución del encargo**

Debe establecerse la importancia relativa para la ejecución del trabajo y cualquier revisión necesaria durante el avance del encargo.

- **Conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo en control interno de la entidad y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material**

Deberá obtener conocimiento de factores tanto externos como sectoriales, regulación aplicable y otros que afectaren a la entidad, como ser aspectos relevantes vinculados a la naturaleza de la entidad y a su comportamiento en relación a métodos de cuantificación, políticas de emisión de informes, criterios aplicables a estimaciones, objetivos y estrategias para el cambio climático, supervisión y responsabilidad de informes y funciones de auditoría interna.

En este sentido la norma resalta la relevancia de aplicar procedimientos para obtener conocimiento e identificar y valorar los riesgos de incorrección material, como también del control interno de la entidad, estableciendo una serie de indicadores a tener en cuenta.

- **Respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección significativa y procedimientos posteriores**

Aquí se destaca la importancia de que el contador diseñe e implemente respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en las declaraciones de GEI, como también que diseñe y lleve a cabo procedimientos posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material.

- **Utilización del trabajo de otros profesionales**

Se describen los pasos a seguir si el contador tiene la intención de usar el trabajo de otros profesionales.

- **Manifestaciones escritas**

Solicitará manifestaciones escritas respecto de los asuntos que a su juicio considere adecuados.

- **Hechos posteriores**

Considerará si los hechos que ocurren entre la fecha de la declaración de GEI y la fecha del informe de aseguramiento requieren ajustes o información a revelar en la declaración de GEI, y evaluará la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida acerca de si dichos hechos están adecuadamente reflejados en la declaración de GEI de acuerdo con los criterios aplicables.

- **Otra información**

El contador estudiará otra información incluida en los documentos que contienen la declaración de GEI y el informe de aseguramiento al respecto y si, a su juicio esa otra información podría debilitar la credibilidad de la declaración de GEI y del informe de aseguramiento, en cuyo caso discutirá la cuestión con la entidad y procederá con las acciones posteriores, según corresponda.

- **Documentación**

Documentará la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados, para dejar constancia de lo realizado.

- **Formación de la conclusión de aseguramiento**

Concluirá acerca de si ha obtenido seguridad razonable o limitada, según corresponda, acerca de la declaración de GEI y para ello tomará en cuenta los requerimientos establecidos en la norma.

- **Contenido del informe de aseguramiento**

El informe de aseguramiento incluirá los elementos básicos que se detallan a continuación:

- Título que indica claramente que el informe es un informe independiente de seguridad limitada o razonable.
- Destinatario del informe de aseguramiento.
- Identificación de la declaración de GEI, lo que incluye el período o períodos cubiertos y, si cualquier parte de la información en la declaración no está cubierta por la conclusión del contador público, una identificación clara de la información sujeta a aseguramiento, así como también la información no incluida, junto con una declaración indicando que el contador público no ha realizado ningún procedimiento respecto de la información no incluida y, por ende, que no se ha expresado ninguna conclusión al respecto.
- Descripción de las responsabilidades de la entidad.
- Declaración que indique que la cuantificación de GEI está sujeta a incertidumbre inherente.

En este sentido, el proceso de cuantificación de GEI raramente puede ser 100% exacto, debido al conocimiento científico incompleto de las mediciones de GEI y a los procesos de medición y cálculo utilizados para cuantificar las emisiones dentro de los límites del conocimiento científico existente.

- Si la declaración de GEI incluye deducciones de emisiones cubiertas por la conclusión del contador público, una identificación de dichas deducciones de emisiones y una declaración de su responsabilidad público en relación con ellas.
- Identificación de los criterios aplicables.
- Descripción de las responsabilidades del contador público, que incluye:
 - una declaración indicando que el encargo fue ejecutado de conformidad con las normas de la RT 35 y 36 o bien de acuerdo con la sección V.A de la RT N°37
 - un resumen de los procedimientos aplicados.
- Conclusión del contador, expresada en forma positiva en el caso de un encargo de seguridad razonable o en forma negativa en el caso de un encargo de seguridad limitada

acerca de si la declaración de GEI ha sido preparada, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con los criterios aplicables.

- Si el contador público expresa una conclusión modificada, se debe incluir una clara descripción de todas las razones.
- Firma del contador público.
- Fecha del informe de aseguramiento.
- La localidad de la jurisdicción en la que ejerce el contador público.

Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones

Si el contador público considera necesario podrá incorporar párrafos de énfasis o sobre otras cuestiones siguiendo las reglas establecidas para el informe del auditor sobre estados contables.

Otros requerimientos de comunicación

El contador público evaluará si es necesaria una comunicación adicional sobre deficiencias en el control interno, identificación o indicios de fraude o cuestiones que incluyen el incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, excepto aquellas claramente poco significativas.

Ejemplo de informe de aseguramiento sobre gases de efecto invernadero para un ente no comprendido en la RT26

Las circunstancias son, entre otras:

- Encargo de seguridad razonable.
- La declaración de GEI de la entidad no contiene emisiones de Alcance 3 (*).
- La declaración de GEI de la entidad no contiene deducciones de emisiones. (**)
- La declaración de GEI no contiene información comparativa.

(*) Para clarificar el ejemplo, a continuación se incluye una explicación sobre los tipos de emisiones:

Alcance 1- Emisiones directas de GEI. Aquellas provenientes de fuentes GEI que son propiedad o están controladas por la Empresa.

Se incluyen:

- Emisiones de las instalaciones de generación de energía eléctrica (consumo de combustibles).
- Emisiones de instalaciones de no generación (almacenamientos de gas y secado de lodos).
- Emisiones fugitivas de metano (CH₄) (almacenamiento y transporte de gas natural).

- Emisiones fugitivas de hexafluoruro (SF6) en las redes de distribución.
- Emisiones de las instalaciones que dan servicios a los edificios (consumo de combustibles).
- Emisiones por combustiones móviles asociadas al transporte por carretera de empleados por trabajo con vehículos de flota.

Alcance 2- Emisiones indirectas de GEI. Aquellas que provienen de la generación de electricidad, calor o vapor de origen externo consumidos por la organización. Estas emisiones son:

- Emisiones asociadas al consumo de energía auxiliar en parada en las centrales térmicas, renovables y nucleares y bombeo en las hidráulicas.
- Emisiones asociadas al consumo de electricidad en edificios.
- Emisiones asociadas a las pérdidas de red.

Alcance 3- Otras emisiones indirectas. El resto de las emisiones indirectas que son consecuencia de las actividades de la empresa, pero ocurren en fuentes que no son propiedad ni están controladas por la empresa.

Estas otras emisiones son:

- Emisiones asociadas al transporte de empleados por trabajo (vehículos de alquiler y particulares, avión, tren y Ferry).
- Emisiones asociadas al transporte de combustible (carbón y uranio).
- Emisiones asociadas a proveedores.
- Emisiones asociadas al transporte de empleados desde su residencia hasta su lugar de trabajo.
- Emisiones asociadas a la energía comprada para venta a cliente final.

(**) Un ejemplo de exclusiones podría ser:

Emisiones que poseen una baja representatividad (< 5%) respecto al total de emisiones.

En este grupo se pueden encontrar:

- Emisiones procedentes de fuentes móviles de las instalaciones de generación.
- Emisiones asociadas al consumo de energía auxiliar de los parques eólicos ubicados en otros países.
- Emisiones asociadas al consumo de energía de edificios Renovables ubicados en países distintos.
- Emisiones directas Renovables.

- Emisiones de CH4 procedentes de la combustión.

El siguiente ejemplo de informe solo tiene por objeto proporcionar orientación y no pretende ser exhaustivo ni aplicable a todas las situaciones.

Modelo - ASEGURAMIENTO RAZONABLE – FAVORABLE SIN SALVEDADES

INFORME DE ASEGURAMIENTO RAZONABLE DE CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE SOBRE LA DECLARACIÓN DE GASES DE EFECTO INVERNADERO (GEI)

Señor de

ABC

CUIT N°

Domicilio legal

Identificación de la información objeto del encargo

He sido contratado para emitir un informe de aseguramiento razonable sobre la declaración de GEI adjunta de ABC para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1, que incluye el inventario de emisiones y las notas explicativas en las páginas xx-yy. [Este encargo ha sido realizado por un equipo multidisciplinario que incluye a contadores públicos, ingenieros ambientales y licenciados en ciencias del ambiente.]

Responsabilidad de la dirección en relación con la declaración de GEI

La dirección es responsable de la preparación de la declaración de GEI de conformidad con [criterios aplicables], aplicables según se explica en la Nota 1 de la declaración de GEI. Esta responsabilidad incluye el diseño, implementación y mantenimiento del control interno relevante para la preparación de una declaración de GEI libre de incorrección material, ya sea debida a fraude o error. [Tal como se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI,] La cuantificación de GEI está sujeta a incertidumbre inherente debido al conocimiento científico incompleto utilizado para determinar los factores de emisiones y los valores necesarios para combinar emisiones de diferentes gases.

Independencia

He cumplido con los requerimientos de independencia y demás requisitos del Código de Ética vigente en (jurisdicción que corresponde al lugar de emisión de su informe).

Responsabilidad del contador público

Mi responsabilidad consiste en expresar una conclusión de aseguramiento razonable sobre la base de los trabajos realizados. He llevado a cabo mi trabajo de conformidad con las normas sobre Otros encargos de aseguramiento establecidas en la sección V.A de la Resolución Técnica N°37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute el encargo con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si la declaración de GEI está libre de incorrección material.

Un encargo de seguridad razonable de conformidad con esta norma incluye la aplicación de procedimientos para obtener evidencia acerca de la cuantificación de las emisiones y la información relacionada en la declaración de GEI.

La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos seleccionados depende del juicio del contador público, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material, ya sea debida a fraude o error, en la declaración de GEI. Al efectuar dichas valoraciones de riesgo, se tuvieron en cuenta los controles internos relevantes para la preparación de la declaración de GEI por parte de ABC. Un encargo de seguridad razonable también incluye:

- la valoración de la adecuación, de acuerdo con las circunstancias, del uso por ABC [criterios aplicables] aplicados conforme la Nota 1 de la declaración de GEI, como base para la preparación de la declaración de GEI;
- la evaluación de la adecuación de los métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes utilizados, y la razonabilidad de las estimaciones realizadas por ABC; y
- la evaluación de la presentación global de la declaración de GEI.

Procedimientos realizados

Entre los procedimientos aplicados se incluyen los siguientes:

[adecuar según las circunstancias]

Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi conclusión.

Conclusión

En mi opinión, la declaración de GEI para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1 ha sido preparada, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con los [criterios aplicables] aplicados, según se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI.

Ciudad de, de de 20X2

[Identificación y firma del contador]

2. NIEA 3420. Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto

Se entiende por información financiera proforma a aquella que se expone conjuntamente con ajustes con el fin de mostrar el impacto de un hecho o transacción sobre información financiera no ajustada como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración. Dicha información financiera proforma se presenta en formato de columnas que muestran:

- (a) la información financiera no ajustada;
- (b) los ajustes proforma; y
- (c) la columna proforma resultante.

A continuación se describen de manera simplificada los principales aspectos de la norma.

• Aceptación del encargo

Antes de aceptar el encargo:

- evaluará su capacidad y competencia necesarias para llevar a cabo el encargo;
- determinará que los criterios aplicables son adecuados y que no es probable que la información financiera proforma induzca a error teniendo en cuenta su finalidad;
- analizará la disposición legal o reglamentaria aplicable, la información a analizar, y
- obtendrá el acuerdo del pedido de encargo, con su responsabilidad sobre dicho encargo.

• Planificación y realización del encargo

Dentro del período de planificación, el contador evaluará la adecuación de los criterios aplicables y establecerá la significatividad o importancia relativa.

A partir de allí, procederá a la ejecución del encargo para lo cual deberá:

- obtener conocimiento del modo en que la parte responsable ha compilado la información.
- obtener evidencia sobre si la fuente de la que se ha extraído dicha información fue adecuada.
- obtener evidencia sobre lo adecuado de los ajustes proforma.

Si el contador hubiese emitido una opinión de auditoría o conclusión de revisión modificadas, o con párrafo de énfasis, con respecto a la fuente de la que se ha extraído la información financiera no

ajustada o la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión o de desinversión, evaluará sus efectos en la información compilada.

Finalmente y luego de la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes, sobre la información compilada y sobre los cálculos implícitos, evaluará su presentación.

- **Manifestaciones escritas**

El contador obtendrá de la parte responsable manifestaciones escritas de que:

- (a) en la compilación de la información financiera proforma, la parte responsable ha identificado todos los ajustes proforma necesarios para mostrar el impacto del hecho o transacción en la fecha o durante el período de la demostración y
- (b) la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos significativos, sobre la base de los criterios aplicables.

- **Formación de la opinión**

El contador se formará una opinión sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos significativos, sobre la base de los criterios aplicables.

- **Tipo de opinión**

Los tipos de opinión a emitir pueden ser:

Opinión no modificada (favorable) cuando concluya que la información financiera proforma ha sido compilada en todos los aspectos significativos, sobre la base de los criterios aplicables.

Opinión modificada

Si las normas legales o reglamentarias impiden la emisión de una opinión modificada y la parte responsable rehúsa efectuar los cambios necesarios, el contador podrá retener el informe, renunciar al encargo o considerar obtener asesoramiento legal.

En caso contrario el contador podrá emitir su informe con la opinión modificada.

Párrafo de énfasis

En algunas circunstancias, el contador puede considerar necesario llamar la atención del usuario sobre una cuestión presentada o revelada en la información financiera proforma o en las notas explicativas.

Informe de aseguramiento

El informe incluirá los elementos básicos que se detallan a continuación.

- (a) un título que indique claramente que se trata de un informe de aseguramiento independiente;

- (b) uno o varios destinatarios, como se acuerde en los términos del encargo;
- (c) párrafos introductorios que identifiquen:
 - (i) la información financiera proforma;
 - (ii) la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada y si se han publicado o no un informe de auditoría o de revisión sobre dicha fuente;
 - (iii) el período cubierto por la información o la fecha de la misma y
 - (iv) una referencia a los criterios aplicables sobre cuya base la parte responsable ha realizado la compilación de la información financiera proforma, y la fuente de los criterios.
- (d) una declaración de que la parte responsable es responsable de la compilación de la información financiera proforma sobre la base de los criterios aplicables;
- (e) una descripción de las responsabilidades del contador público, incluidas declaraciones de que:
 - (i) la responsabilidad del contador público es expresar una opinión sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos significativos por la parte responsable, sobre la base de los criterios aplicables;
 - (ii) no tiene la responsabilidad de actualizar o volver a emitir cualquier informe u opinión sobre cualquier información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma;
 - (iii) la finalidad de la información financiera proforma que se incluye en un folleto es únicamente mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información financiera no ajustada de una entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración. En consecuencia, el contador público no proporciona ninguna seguridad de que el resultado real del hecho o de la transacción a dicha fecha hubiese sido el que se muestra;
- (f) una declaración de que el encargo se ha realizado de conformidad con las RT 35 o 37, según corresponda;
- (g) declaraciones acerca del objetivo del encargo, de que los procedimientos elegidos dependen del juicio del contador y que el encargo también implica la evaluación de la presentación global de la información proforma.

(h) Salvo si la disposición legal o reglamentaria requiere otra cosa, la opinión del contador público utilizando una de las frases que figuran a continuación, que se consideran equivalentes

(i) la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos significativos, sobre la base de [los criterios aplicables] o

(ii) la información financiera proforma ha sido adecuadamente compilada, sobre la base indicada;

(i) la firma del contador público;

(j) la fecha del informe y

(k) la localidad de la jurisdicción en la que ejerce el contador público.

Ejemplo de informe de aseguramiento sobre compilación de información financiera proforma incluida en un folleto para un ente no comprendido en la RT26.

El siguiente ejemplo de informe solo tiene por objeto proporcionar orientación y no pretende ser exhaustivo ni aplicable a todas las situaciones.

**INFORME DE ASEGURAMIENTO DE CONTADOR PÚBLICO SOBRE LA
COMPILACIÓN DE INFORMACIÓN CONTABLE PROFORMA INCLUIDA EN UN
FOLLETO**

Señor de

ABC

CUIT N

Domicilio legal

Identificación de la información objeto del encargo

He realizado mi encargo de aseguramiento con el fin de informar sobre la compilación por [*parte responsable*] de información contable proforma de la sociedad ABC. La información contable proforma está constituida por [el estado de situación patrimonial proforma a [fecha]], [el estado de resultados proforma para el período terminado el [fecha]], [el estado de flujos de efectivo proforma

para el período terminado el [fecha] y las notas explicativas [que se muestran en las páginas xx-xx del folleto emitido por la compañía]. Los criterios aplicables que han servido de base para la compilación de la información contable proforma por [la parte responsable] están [determinados en [Ley del Mercado de Valores XX]] y [descritos en [Nota X]].

La información contable proforma ha sido compilada por [parte responsable] para ilustrar el impacto de [hecho o transacción] [descrita en Nota X] sobre la [situación contable de la sociedad en *especificar fecha*] [y] [los resultados de la sociedad/sus resultados [y flujos de efectivo] para el período terminado [*especificar fecha*] como si [el hecho o la transacción] hubiese tenido lugar en [*especificar fecha*] [y *especificar fecha* respectivamente]. Como parte de este proceso, la información sobre la [situación contable], [resultados] [y flujos de efectivo] han sido extraídos por [la parte responsable] de los estados contables de la sociedad para el período terminado el [fecha], sobre los que [se ha/no se ha] publicado un informe de [auditoría/revisión].

Responsabilidad de la dirección en relación con la información contable proforma

[La parte responsable] es responsable de la compilación de la información contable proforma sobre la base de los [criterios aplicables];

Responsabilidad del contador público

Mi responsabilidad es expresar una opinión [como lo requiere la [Norma del Mercado de Valores XX],] sobre si la información contable proforma ha sido compilada, en todos los aspectos significativos, por [la parte responsable] sobre la base de los [criterios aplicables].

He llevado a cabo mi trabajo de conformidad con las normas sobre Otros encargos de aseguramiento establecidas en la sección V.A de la Resolución Técnica N°37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute el encargo con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si la [la parte responsable] ha compilado, en todos los aspectos materiales, la información contable proforma sobre la base de los [criterios aplicables].

A los fines de este encargo, no tengo la responsabilidad de actualizar o volver a emitir cualquier informe u opinión sobre cualquier información contable histórica utilizada en la compilación de la información contable proforma, ni, en el transcurso de este encargo, hemos realizado una auditoría

o revisión de la información contable histórica utilizada en la compilación de la información contable proforma.

La finalidad de la información contable proforma que se incluye en un folleto es únicamente mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información contable no ajustada de una entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración. En consecuencia, no proporciono ninguna seguridad de que el resultado real del hecho o de la transacción a [*especificar fecha*] hubiese sido el que se muestra.

Un encargo de seguridad razonable, cuyo fin es informar sobre la si la información contable proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables, implica la aplicación de procedimientos para valorar si los criterios aplicables utilizados por [*la parte responsable*] en la compilación de la información contable proforma proporcionan una base razonable para la presentación de los efectos significativos directamente atribuibles al hecho o a la transacción, y la obtención de evidencia adecuada y suficiente sobre si:

- los correspondientes ajustes proforma representan adecuadamente dichos criterios; y
- la información contable proforma refleja la adecuada aplicación de dichos ajustes a la información contable no ajustada.

Los procedimientos elegidos dependen del juicio del contador público, habida cuenta del conocimiento que tiene de la naturaleza de la entidad, del hecho o transacción con respecto al cual ha sido compilada la información contable proforma, y de otras circunstancias significativas del encargo.

El encargo también implica la evaluación de la presentación global de la información contable proforma.

Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión.

Conclusión

En mi opinión, sobre la base del trabajo que he realizado y descrito en el presente informe[la información contable proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de [*los criterios aplicables*]]/[la información contable proforma ha sido adecuadamente compilada sobre la base indicada].

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios (aplicables para algunos encargos solamente)

[La estructura y contenido de esta sección del informe de aseguramiento variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del contador público]

Ciudad de, de de 20X2

[Identificación y firma del contador]

CAPÍTULO V

PROCESO DE REFORMA DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N°37. ASPECTOS SALIENTES QUE SERÁN CONSIDERADOS EN LAS PROPUESTAS DE MODIFICACIONES

La problemática del fraude y el cohecho en la auditoría de estados contables

La normativa argentina sobre auditoría, RT 37, no contempla específicamente cuestiones vinculadas a la consecuencia de los fraudes en los estados contables, sino que expresa, en términos genéricos, la necesidad de que el auditor evalúe el riesgo de que los fraudes (y también los errores) tengan como consecuencia incorrecciones significativas.

Las menciones vinculadas al fraude se encuentran en el glosario cuando se definen los conceptos “incorrección”, “fraudes”, “escepticismo profesional” y “valoración del riesgo”. Por lo tanto, lo expresado en el párrafo anterior es un desprendimiento de las definiciones mencionadas.

Esto demuestra claramente que, si bien la RT 37 no ignora la eventual existencia de fraudes, los riesgos de que estos existan y sus eventuales consecuencias en los estados contables y, por lo tanto, en la tarea y responsabilidad del auditor, su enfoque no está dirigido a los hechos fraudulentos, ni a contemplarlos como una preocupación significativa en la realización de las auditorías de estados contables.

No obstante, las regulaciones en el mundo avanzan hacia otro sentido, especialmente en reconocer que los actos fraudulentos tienen vínculo con consecuencias en los estados contables y, por consiguiente, con sus auditorías.

Las NIA se han hecho eco de estos cambios y hasta se han adelantado a necesidades que el mundo está viviendo en la actualidad, como la preocupación por la corrupción y el lavado de dinero, entre otros. En este sentido y teniendo en cuenta algunos requerimientos de organismos internacionales, tales como la OCDE, se entiende que la RT 37 debería incluir ciertas precisiones sobre las cuestiones de fraude y cohecho.

1. La cuestión de los fraudes en las normas de auditoría

A pesar de que el propósito de una auditoría de estados contables no es detectar fraudes, el auditor debe identificar el riesgo de su existencia, ya que este riesgo se relaciona con el funcionamiento del control interno y, muchas veces incentivados por la propia dirección de la entidad, con cuestiones inherentes.

El objetivo de una auditoría de estados contables es la de obtener elementos de juicio válidos y suficientes con el fin de brindar una opinión acerca de la razonabilidad de su información o del cumplimiento de un marco de referencia, por lo tanto, el objeto auditado son los estados contables: cualquier otro elemento que se analice (procesos, procedimientos de la entidad, controles y otros) será para comprender cuál podría ser su impacto en la información contable emitida y auditada. En este caso, la temática del fraude no resulta un fin en sí mismo para el auditor, sino un hecho que podría generar desvíos en dichos estados.

La NIA 240, con su enfoque orientado al riesgo de fraude, ilustra los pasos, procedimientos y mecanismos para analizar el impacto de cualquier indicio, evento o materialización de fraude en los estados contables.

Los eventuales desvíos podrían producirse tanto por hechos fraudulentos como por errores. En la distinción entre fraude y error, la norma establece que:

- “Error” es una representación errónea no intencional en los estados contables.
- “Fraude” se refiere a un acto intencional, por parte de una o más personas de la administración, los encargados del gobierno corporativo, empleados o terceros, a través del engaño para tener una ventaja o beneficio ilegal.

La norma hace hincapié en que pueden existir distintos tipos de fraude, pero que su alcance está orientado a la manipulación de la información en los estados contables (es decir, para engañar a los usuarios de dichos estados). Esta manipulación podría darse por:

- Adulteración, falsificación, alteración de registros contables.
- Omisión errónea o intencional de información relevante.
- Desviación de los principios de contabilidad²

Como consecuencia de ello, los auditores no toman determinaciones legales de si ha ocurrido realmente fraude.

Uno de los énfasis principales de la NIA es el de establecer que la responsabilidad primaria por el control y la prevención descansa sobre los miembros del gobierno corporativo y de la administración, y que, para ello, debería considerar:

- establecer programas de autocontrol y prevención del fraude,
- establecer el control interno que brinde seguridad razonable respecto de la información financiera, la eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de leyes y regulaciones (relacionando el contenido de esta norma con el de la NIA 250),
- diseñar e implementar un ambiente de control orientado a la reducción de riesgos,
- propender permanentemente a la filosofía de autocontrol.

De la misma forma que la NIA establece las responsabilidades de la entidad, delinea las responsabilidades del auditor, indicando que este tiene como fin obtener seguridad razonable de que los estados contables están libres de errores de importancia significativa, ya sean causados por fraude o por error. En este sentido, su responsabilidad general es la de mantener una actitud de escepticismo profesional, utilizar expertos, en caso de ser apropiado, discutir las cuestiones inherentes a la auditoría con los miembros del equipo de trabajo.

Como procedimientos para evaluar el riesgo de fraude el auditor deberá:

- obtener un entendimiento de la entidad, su entorno, el sistema de control interno (diseño y eficacia operativa de los controles),
- realizar averiguaciones con la administración, con la alta gerencia y los miembros de gobierno corporativo, acerca del riesgo de fraude, la ocurrencia y las políticas para detectarlo,

² El término "principios" debe entenderse como amplio, incluyendo a las normas contables y a los conceptos contables que se vuelcan en las políticas elegidas por la entidad.

- identificar la existencia de factores que aumenten el riesgo de fraude, como, por ejemplo, cumplimientos de metas, bonos o incentivos,
- considerar relaciones inusuales que se hayan identificado en las revisiones analíticas de la información,
- evaluar el riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos en los estados contables,
- otros procedimientos que se consideren apropiados.

La NIA 240 establece precauciones específicas para las pyme, que la NIA llama “entidades de pequeña dimensión”:

- la valoración de riesgos por la dirección puede centrarse en los riesgos de fraude o de apropiación indebida de activos por parte de los empleados,
- el hecho de que en una entidad pequeña el propietario y el administrador serán la misma persona no debería persuadir al auditor de no realizar procedimientos de evaluación de riesgos de fraude,
- es posible que en una entidad pequeña no existan políticas de control imprescindibles como una supervisión eficaz por parte de los responsables del gobierno de la entidad, una función de auditoría interna eficaz, la existencia y aplicación de un código de conducta escrito. El auditor debe comprender que estas ausencias podrían generar falencias en los procesos y controles, independientemente de la centralización por parte del propietario-administrador.

Ante la existencia del riesgo de fraude, el auditor debería responder de la siguiente manera:

- considerar la asignación del personal de auditoría,
- considerar las políticas contables utilizadas por la entidad,
- incorporar elementos que no sean predecibles, en los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, inspecciones sorpresivas a inventarios, caja, títulos valores y otros,
- utilizar técnicas de auditoría asistidas por computador,
- definir con mayor precisión la oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría,
- ante el riesgo de que sea la propia administración la que sobrepase controles: verificar propiedad de los asientos, revisar sesgo en estimaciones contables, lógica del negocio en transacciones importantes,
- obtener representaciones de la gerencia.

Si el auditor ha identificado un fraude, o tiene indicios contundentes de su existencia, deberá comunicarlo al nivel apropiado dentro de la administración. En caso que la integridad y honestidad

de los miembros de la administración y la dirección estén en duda, el auditor debe buscar asesoría legal.

El auditor deberá informar todas las debilidades del sistema de control interno que haya identificado en sus auditorías, y hacer seguimiento sobre los planes de acción y remediación.

Incluso, si el auditor considera que la administración no está en condiciones o interesada en apoyar el trabajo de la auditoría, el profesional podrá evaluar, en caso extremo, la imposibilidad de continuar con el servicio de auditoría. Si la decisión es retirarse, el auditor debe discutir con el nivel apropiado en el cliente, las razones de su decisión.

En la situación en que el auditor compruebe y tenga las evidencias suficientes de la existencia de una situación fraudulenta en los estados contables auditados, tendrá que evaluar el impacto en su dictamen (luego de comunicarlo y discutirlo con la Dirección). El impacto dependerá de cada caso en particular.

Sin embargo, cualquier fraude por pequeño que resulte, potencialmente tiene el mismo daño para los usuarios de estados contables, y como el auditor lo que trasmite es credibilidad está en la obligación de reflejarlo en su opinión. De esta afirmación se desprende claramente la importancia que las NIA le otorgan al fraude, ya que en la RT37 sólo se consideraría el impacto que el fraude generó en los saldos de los estados contables (que podría ser no significativo y, por lo tanto, sin consecuencias en el informe).

En concordancia con la totalidad del cuerpo normativo internacional y con la RT 37, la NIA 250 establece, respecto del cumplimiento de leyes y regulaciones, las distintas responsabilidades:

- de la dirección: cumplir con las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a la entidad,
- del órgano de administración: supervisar dicho cumplimiento,
- del auditor: tener en cuenta el marco normativo aplicable a la entidad auditada en la realización del encargo, por si de su incumplimiento pudieran derivar incorrecciones significativas en los estados contables.

2. La problemática de la corrupción y el cohecho

El cohecho internacional es un delito complejo que ocurre de manera oculta e involucra una serie de transacciones realizadas en el extranjero, con diversos intermediarios y complejas estructuras corporativas.

Influye directamente en la marcha de los negocios, dado que los efectos de la corrupción pública no limitan su impacto “puertas adentro”, sino que sus consecuencias repercuten también en la forma en que las empresas se desenvuelven fuera de sus países de origen. Este impacto se traduce en que las empresas que participan de este delito consiguen “más y mejores” contratos internacionales mediante la entrega de sobornos.

Argentina se está postulando para ser miembro de la OCDE y para ello el organismo establece una serie de exigencias. La principal que compete a los auditores es la transparencia en la información contable y en la utilidad de los informes de auditoría para los inversores financieros, por lo que ponen énfasis en que la auditoría debería garantizar (razonablemente) que los estados contables están libres de desvíos significativos originados en errores o fraudes.

En este sentido, la principal preocupación de la OCDE es que las empresas no ganen mercados externos por intermedio de situaciones de cohecho, por lo que exige procedimientos de las propias entidades y del auditor que tengan dicha preocupación.

2.1. Prevención de situaciones de cohecho por parte de la entidad

En función de que son las entidades las responsables del cumplimiento de las leyes y las regulaciones, y de la implementación de procesos y controles preventivos de, entre otras cosas, hechos fraudulentos y de corrupción, estas deberían implementar, además de lo antedicho, un programa de buenas prácticas para evitar situaciones de cohecho.

En nuestro país, la ley de responsabilidad penal de las personas jurídicas (Nº27.401) establece las sanciones que puede recibir una empresa por cometer delitos y los procedimientos que debe cumplir para evitar la comisión de delitos. Esta ley establece que las personas jurídicas pueden tener responsabilidad penal en los siguientes delitos:

- cohecho y tráfico de influencias, nacional y transnacional. Estos delitos están previstos en los artículos 258 y 258 bis del Código Penal,
- negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas. Este delito está previsto en el artículo 265 del Código Penal,

- concusión. Este delito está previsto en el artículo 268 del Código Penal y consiste en usar en beneficio propio el dinero o bienes exigidos a otra persona con abuso del cargo,
- enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados. Este delito está previsto en los artículos 268 (1) y (2) del Código Penal,
- balances e informes falsos agravados. Este delito está previsto en el artículo 300 bis del Código Penal.

Por consiguiente, la entidad, independientemente de su tamaño, debería considerar el desarrollo e implementación de sistemas de control interno que permitan prevenir y detectar situaciones de fraude, corrupción, cohecho y similares y desarrollar códigos de buenas prácticas con el fin de mostrar una actitud ética (por fuera de la exigencia normativa) ante la sociedad y los organismos de control.

Esta serie de procedimientos podría complementarse, como ocurre con las normas vinculadas con lavado de activos de origen delictivo, con oficiales de cumplimiento de normas anticuhecho.

2.2. Detección de situaciones de cohecho por parte del auditor

De la misma forma en que las normas sobre lavado de activos de origen delictivo establecen actividades específicas para los auditores de estados contables, podría ocurrir que el cuerpo de disposiciones normativas sobre cohecho que surjan en el futuro, haga hincapié en la tarea del auditor como agente fundamental en la prevención de estos actos de corrupción.

De hecho, las recomendaciones de la OCDE establecen, entre otros puntos, la existencia de marcos regulatorios para que:

- las entidades hagan transparente su gestión;
- las entidades cumplan rigurosos estándares técnicos de contabilidad y auditoría y se adopten estándares internacionales de información financiera;
- las superintendencias cumplan efectivamente su rol supervisor;
- no se permita que se deduzcan de impuestos las dádivas de cohecho enmascaradas como gastos lícitos.

Por lo pronto, y mientras no se sancionen estas normas adicionales, el auditor debería, al menos, establecer de qué forma podría cumplir requerimientos similares a los contenidos en las NIA 240 y 250, ya sea utilizando estas normas supletoriamente a la RT 37 o ya sea que la normativa argentina incorpore algunos aspectos de estas dos normas.

CAPÍTULO VI

INTERPRETACIONES N° 9 Y 12. ASPECTOS DESTACABLES

En el contexto de los cambios que afectarán a la RT37, se considera importante realizar un repaso de las últimas interpretaciones que resultan de interés para los profesionales ya que clarifican inquietudes sobre algunos aspectos contenidos en la RT37.

Como es de conocimiento general, una interpretación de normas profesionales, una vez aprobada por la Junta de Gobierno y por el Consejo Profesional de la jurisdicción, es de aplicación obligatoria como norma contable.

A tal efecto se analizarán los principales aspectos contenidos en las Interpretaciones N° 9 y 12.

1. Interpretación 9

Esta interpretación trata las responsabilidades que tiene el contador público en relación con la información comparativa en una auditoría de estados contables o revisión de períodos intermedios.

El contador podrá emitir su informe de auditoría o de revisión considerando la información de períodos anteriores como:

- cifras correspondientes de períodos anteriores; o
- estados contables comparativos.

Si bien no existen disposiciones legales o reglamentarias que obliguen al auditor a adoptar uno u otro enfoque, ello podría haberse especificado en la carta de contratación.

La diferencia sustancial entre ambos radica, en que en el caso de cifras correspondientes de períodos anteriores, la opinión del auditor se refiere a los estados contables del período actual, considerados en su conjunto, los que - bajo este enfoque - incluyen la información comparativa. Por lo tanto, las cifras y otra información del período anterior se consideran parte integrante de los estados contables del período actual y se las presenta con el propósito de que se lean, analicen e interpreten exclusivamente en relación con las cifras y otra información del período actual.

Mientras que, en el caso de estados contables comparativos, la opinión del auditor se refiere a cada uno de los períodos para los que se presentan estados contables y sobre los que corresponda expresar una opinión de auditoría.

Respecto a las diferentes posibilidades que podrían presentarse en los casos de una primera auditoría, por ejemplo cuando se hubieran modificado los estados contables del período precedente

y no se hubiera emitido aún opinión en un nuevo informe o en casos excepcionales como la presentación de cifras correspondientes en que el auditor deba hacer referencia en su opinión a cifras de períodos anteriores, se sugiere acudir al Informe 12 de la CENCYA, que contiene como sugerencias, diversos modelos que contemplan una gran cantidad de variantes que podrían presentarse para cualquiera de los enfoques: cifras correspondientes o estados contables comparativos.

La Interpretación 9, adicionalmente, se adentra en los períodos que deberían cubrir las manifestaciones escritas que el auditor solicita a la dirección, estableciendo para el caso de cifras correspondientes de períodos anteriores, que las manifestaciones deben solicitarse en relación con los estados contables del período actual que incluyen la información comparativa, en tanto que para cifras comparativas, deberían solicitarse cartas para cada uno de los períodos sobre los que se opina.

Otro aporte lo constituye la forma de proceder en el caso de que los estados contables del período anterior hayan sido auditados por otro profesional, estableciendo que el auditor actual debería incluir un “Párrafo sobre otras cuestiones” en su informe, que indique: a) que los estados contables del período anterior fueron auditados por otro profesional; b) el tipo de opinión expresada por ese profesional y, si ha sido una opinión modificada, las razones que lo motivaron; y c) la fecha del informe del otro profesional.

Finalmente, respecto al enfoque de estados contables comparativos resulta relevante la situación que podría plantearse en caso que la opinión del auditor se refiera a cada período para el que se presentan estados contables, pudiendo la opinión de un período ser de distinto tenor que la del otro u otros. También se plantea en qué situaciones podría un mismo auditor modificar su propia opinión respecto a un período anterior, quedando claro en tal caso que deberá revelar los motivos fundamentales de la diferencia en su opinión, en el “Párrafo sobre otras cuestiones”.

2. Interpretación 12

2.1. Entre los diferentes aspectos que la interpretación trata, comienza por establecer que en ningún caso la RT37 permite la división de responsabilidad por lo que si el contador principal no ha obtenido los elementos de juicio válidos y suficientes sobre el resultado de la tarea que le sirve de soporte realizada por otro contador independiente, deberá emitir una opinión modificada y en consecuencia el contador del grupo no podrá expresar en su informe que su opinión está basada en el trabajo del contador del o de los componentes.

2.2. La RT 37 al tratar la opinión del auditor (párrafo 21 de la sección A. ii del Capítulo III), expresa que “La abstención de emitir una opinión puede ser aplicada a toda la información examinada o a una parte de ella” y la interpretación aclara que en una auditoría que tiene por objeto emitir una opinión sobre estados contables, el contador no puede emitir opiniones parciales sobre cada uno de los estados contables individualmente, como, por ejemplo, el estado de resultados o el estado de flujo de efectivo, ya que la opinión se refiere a los estados contables como una unidad.

Ante la aparente contradicción que se presenta, ya que por una parte la norma expresa que la abstención puede ser aplicada a toda la información o a una parte de ella y por la otra establece que no se pueden emitir opiniones parciales, la Interpretación aclara que no existe contradicción por cuanto el párrafo señalado intenta expresar dos situaciones distintas:

- “La abstención de emitir una opinión puede ser aplicada a toda la información examinada ...”, es decir, cuando el contador considere necesario abstenerse de opinar (o expresar una opinión desfavorable o adversa) sobre los estados contables en su conjunto, el informe de auditoría no incluirá simultáneamente una opinión no modificada (o favorable) sobre un solo estado contable o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado contable en relación con las normas contables profesionales.
- Por el contrario, entonces, cuando el contador no se ha abstenido de opinar sobre los estados contables en su conjunto, sino que, por circunstancias especiales, como por ejemplo una primera auditoría, decide abstenerse de opinar solo sobre los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo, podría emitir una opinión no modificada (o favorable) relativa a la situación patrimonial. Aquí destaca que la abstención de opinión se expresa con respecto a los resultados de las operaciones y a los flujos de efectivo, pero no con respecto a los estados contables en su conjunto.

2.3. Esta interpretación también aborda el examen de información contable prospectiva, destacando por un lado la importancia de que las políticas contables adoptadas para la preparación de los últimos estados contables históricos y de los estados contables prospectivos objeto del encargo sean coincidentes y estableciendo la posibilidad de expresar una opinión positiva en caso que las hipótesis estén libres de incorrección significativa siempre que el auditor hubiera obtenido un grado de satisfacción adecuado, posibilitando expresar seguridad en forma positiva con respecto a tales hipótesis (aseguramiento razonable).

- 2.4. Respecto a la revisión de períodos intermedios, se aclara que, si bien estarían destinados especialmente a la revisión de estados contables de períodos intermedios completos, también pueden ser aplicados a encargos de revisión de otra información financiera histórica como podrían ser, por ejemplo, un balance de saldos o un estado de situación patrimonial, con las adaptaciones correspondientes a la circunstancia que se trata.
- 2.5. En cuanto a la relación tripartita (que involucra a un profesional, a una parte responsable y a él o los usuarios), señala que es posible realizar un encargo de aseguramiento cuando el único usuario sea la parte responsable, contemplando la inclusión de una declaración que restrinja la utilización del informe a la parte responsable.
- 2.6. Finalmente esta interpretación define ciertos aspectos relativos al uso del trabajo de un experto, (introducidos por la RT 37 en su Título II – Normas comunes a los servicios de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados, B – Normas para el desarrollo del encargo, punto 9), sobre cómo definir cada uno de los requisitos a cubrir por el experto, pautas para que el contador pueda evaluarlos como así también las consideraciones a tener en cuenta para reunir elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe (punto II.B.1 de la RT 37) al evaluar la adecuación del trabajo del experto del contador.
- Tal como se mencionara más arriba, como no se admite la división de responsabilidad, consecuentemente el contador no hará referencia al trabajo del experto del auditor en su informe. Si fuese necesario que haga referencia al trabajo del experto del auditor en el informe por ser tal mención relevante para la comprensión de una opinión no modificada, indicará en el informe, en el párrafo de otras cuestiones, que dicha referencia no reduce su responsabilidad con respecto a dicha opinión.

CAPÍTULO VII

INTERPRETACIÓN N° 13 – ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DEL BALANCE SOCIAL

1. Descripción de la norma en general

Esta Interpretación deroga a la anterior denominada “Auditoría de Balance Social” e implementa una serie de guías sobre diversos aspectos a considerar para la definición de los procedimientos a aplicar y sobre el informe a emitir en el caso de Encargos de Aseguramiento del Balance Social.

En su redacción se han tomado en consideración las RT 36 y 44 “Normas Contables Profesionales: Balance Social” así como la Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad emitida por el Global Reporting Initiative (GRI) en su versión 4 (G4)”.

Sirve, en particular, como orientación para una adecuada aplicación de las normas profesionales vigentes, tanto en lo relativo al planeamiento del trabajo y a la verificación de la información, como para la emisión de un Informe de seguridad limitada o razonable sobre el Balance Social.

El Balance Social incluye:

- **Memoria de Sustentabilidad**

Para la elaboración de la Memoria de Sustentabilidad se deberán tener en cuenta las pautas y principios establecidos por el GRI y a los efectos de una mejor visualización de la evolución de los indicadores, estos se presentarán en forma comparativa, excepto en la primera elaboración del BS.

- **Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (EVEGyD)**

Para la elaboración del EVEGyD se deben aplicar las disposiciones contenidas en el Capítulo III de la mencionada RT. La presentación del EVEGyD reemplaza al indicador, que sobre el mismo tema plantea la Guía GRI.

La Interpretación se compone de tres capítulos, tal como se expone a continuación:

Capítulo I: preguntas y respuestas

En este capítulo se incluyen preguntas y respuestas vinculadas en primera instancia al encuadre del marco normativo a tener en cuenta para llevar a cabo un encargo de aseguramiento del Balance Social y a otros aspectos relacionados a estos tipos de encargos y requerimientos a considerar.

A continuación se presenta una síntesis de los principales aspectos tratados:

- El GRI establece que la verificación externa “debe estar en manos de grupos o personas competentes ajenos a la organización que apliquen un conjunto de criterios profesionales o sigan una serie de procesos sistemáticos, debidamente documentados y con base empírica” y utiliza el término «verificación externa» para referirse a las actividades destinadas a publicar las conclusiones sobre:

- la calidad de la memoria y de la información, tanto cualitativa como cuantitativa, y
- los sistemas o procesos como, por ejemplo, el proceso para determinar el contenido de la memoria, en el que intervienen el principio de materialidad y el proceso de participación de los grupos de interés.

- A continuación se deja constancia de que es posible aceptar un encargo de aseguramiento cuando el comitente utiliza un marco normativo distinto a la RT 36 o G4 para su preparación, señalando que no se tratará de un Balance Social de acuerdo con la RT 36.
- La norma especifica que los estados contables a tomar como base para la realización del encargo deben contar con informe de auditoría realizada por el mismo contador del Balance Social o por otro profesional, teniendo presente que, en el último caso, el contador que emitirá su informe sobre el Balance Social evaluará si corresponde realizar procedimientos adicionales.
- En lo que hace a la información comparativa en el encargo de aseguramiento de Balance Social, la Interpretación establece que si bien se considera que su presentación en un mismo documento facilita la lectura y su comprensión, el GRI no lo dispone y por lo tanto el contador no modificará su conclusión si el comitente decide no incluirla.

Por otra parte, interpreta que el EVEGyD por su origen contable, debe presentarse en todos los casos en forma comparativa.

- Para la evaluación de la necesidad de contar con el trabajo de un experto, se tendrá en cuenta que es posible que la materia objeto de la tarea y los correspondientes criterios incluyan aspectos que requieran conocimientos y cualificaciones especializados para la obtención y evaluación de la evidencia y que en estas situaciones, al igual que en la auditoría de estados contables, el contador puede decidir utilizar el trabajo de personas de otras disciplinas profesionales, denominados expertos, que dispongan de los conocimientos y cualificaciones necesarios.
- No obstante lo indicado en el apartado anterior en algunas circunstancias es posible que no sea suficiente el apoyo de un experto, por lo que cuando la memoria de sostenibilidad incluya asuntos que:
 - i. resultan notoriamente alejados de la formación y experiencia del contador, que le impidan obtener conocimiento suficiente del campo de especialización del experto como para

determinar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto, así como evaluar la adecuación del trabajo para sus fines, y

ii. son importantes en relación con el total de la tarea a realizar (no accesorios ni meramente incidentales),

el contador debería conformar un equipo multidisciplinario bajo su conducción y coordinación.

En función de lo mencionado anteriormente ¿cuál será la materia objeto de análisis sobre la que el contador formará su juicio profesional?

El contador podrá brindar, en base a su criterio profesional y experiencia:

- 1) una conclusión sobre el EVEGyD y sobre la totalidad de los indicadores incluidos en la Memoria de Sostenibilidad
- 2) una conclusión sobre el EVEGyD y sobre algunos de los indicadores incluidos en la Memoria de Sostenibilidad

Sólo asume la responsabilidad por la información que ha examinado y sobre la cual concluye. La conclusión sobre la información evaluada por otros profesionales o especialistas será responsabilidad exclusiva de ellos, cuyo informe se adjuntará al Balance Social y acompañará el informe de aseguramiento del contador.

No obstante, como esa información objeto del trabajo de otros profesionales o especialistas se presenta junto con información que el contador ha examinado, este realizará solo procedimientos para evaluar la independencia y las aptitudes de los otros profesionales o especialistas.

Capítulo II: ejemplos de los principales procedimientos a aplicar para ciertos indicadores

Aquí la Interpretación destaca la necesidad de realizar una adecuada evaluación de las actividades de control relacionadas con la información que se utilizará en los indicadores.

Para ello, se incluyen algunos indicadores, a título ejemplificativo y se detallan algunos procedimientos a modo orientativo, dado que el contador deberá evaluar, con base en su juicio profesional, si éstos brindarán evidencia suficiente y adecuada para respaldar su conclusión o si será necesario llevar a cabo otros procedimientos, teniendo en cuenta si se trata de aseguramiento razonable o limitado.

Dentro de los indicadores incluidos están los siguientes:

1. Indicadores económicos

Los indicadores incluidos en la dimensión económica se dividen a su vez en diferentes aspectos:

- Desempeño económico
- Presencia en el mercado
- Consecuencias económicas indirectas
- Prácticas de adquisición.

2. *Indicadores de dimensión ambiental*

La dimensión ambiental de la sostenibilidad se refiere a los impactos de una organización en los sistemas naturales vivos e inertes, entre ellos los ecosistemas, el suelo, el aire y el agua.

La Categoría de Medio Ambiente cubre los impactos relacionados con:

- Insumos: energía y agua
- Productos: emisiones, efluentes y desechos
- Biodiversidad
- Transporte
- Repercusión de productos y servicios, conformidad y gasto en materia ambiental.

3. *Indicadores de desempeño social*

La dimensión social de la sostenibilidad está relacionada con la repercusión de las actividades de una organización en los sistemas sociales en los que opera.

Esta categoría consta de varias subcategorías:

- a) Prácticas laborales y trabajo digno;
- b) Derechos humanos;
- c) Sociedad;
- d) Responsabilidad sobre productos

Capítulo III: modelos de informes de aseguramiento razonable y limitado del balance social

En este capítulo se presentan Modelos de informes de distintos tipos, entre ellos:

Modelo N° 1 – Aseguramiento Limitado – Favorable sin salvedades

Modelo N° 2 – Aseguramiento Limitado – Favorable con salvedades

Modelo N° 3 – Aseguramiento Razonable – Favorable sin salvedades

Modelo N° 4 – Aseguramiento Razonable – Favorable con salvedades

Modelo N° 5 – Aseguramiento Limitado – Favorable sin salvedades – Equipo Multidisciplinario

A modo de ejemplo solo se incluye de manera completa el Modelo N° 2 incluido en la Interpretación:

INFORME DE ASEGURAMIENTO LIMITADO DE CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE SOBRE BALANCE SOCIAL

Señor{Señores}(i).....de

ABCD

CUIT N° (ii)

Domicilio legal

Identificación de la información objeto del encargo

He sido contratado para emitir un informe de aseguramiento limitado sobre cierta información contenida en el Balance Social adjunto de ABCD que comprende la Memoria de Sostenibilidad y el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido, correspondiente al ejercicio económico finalizado el xx/xx/xxxx.

Responsabilidad de la dirección de la entidad en relación con el Balance Social

La dirección de la entidad es responsable de:

- la preparación y presentación del Balance Social adjunto de conformidad con las disposiciones de la RT 36 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) y las pautas de la Guía para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad del Global Reporting Initiative (GRI) G4 (la Guía),
- el diseño, implementación y mantenimiento de los procesos para su elaboración, y de las bases y criterios para su preparación,
- elegir presentar la opción Esencial que consta de los elementos fundamentales de la Memoria,

- determinar cuáles son los contenidos básicos generales y específicos para la opción elegida de conformidad con la Guía e identificar los aspectos materiales a incluir en la Memoria,
- verificar la no existencia de contenidos básicos sectoriales para incorporar a la Memoria
- la autodeclaración respecto de que se ha cumplido con los contenidos básicos recomendados en la Guía, y
- el control interno que la dirección considera necesario para permitir la preparación de información libre de incorrecciones significativas.

Responsabilidad del contador público

Mi responsabilidad consiste en expresar una conclusión de aseguramiento limitado sobre la base del trabajo realizado. He llevado a cabo mi trabajo de conformidad con las normas sobre Otros encargos de aseguramiento establecidas en la sección V.A de la RT 37 de la FACPCE. Dichas normas exigen que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute el encargo con el fin de obtener una seguridad limitada acerca de si los contenidos de la Memoria de Sostenibilidad que se han identificado con la abreviatura “A.L.” y el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido incluidos en el Balance Social, han sido preparados y presentados de acuerdo con las disposiciones de la RT 36 de la FACPCE y están libres de incorrecciones significativas.

En un encargo de aseguramiento limitado se obtiene evidencia válida y suficiente como parte de un proceso sistemático, que incluye obtener un entendimiento del asunto bajo examen y de otras circunstancias del trabajo, realizar indagaciones principalmente a las personas responsables de la preparación de la información presentada y aplicar otros procedimientos adecuados, pero en el que los procedimientos tienen un alcance significativamente menor al de uno con aseguramiento razonable y, por consiguiente, no me permite obtener seguridad de que he tomado conocimiento de todos los temas significativos que podrían identificarse, motivo por el cual no emito opinión sobre el Balance Social citado.

Procedimientos realizados

Entre los procedimientos aplicados se incluyen los siguientes *{adecuar en función de las circunstancias}*:

- comprobar que la estructura y los contenidos establecidos por la RT 36 de la FACPCE y la Guía G4 para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad “de conformidad” del GRI en la opción Esencial elegida por ABCD, han sido contemplados en el Balance Social adjunto, incluidos los contenidos básicos sectoriales (en su caso),

- indagar a la dirección y al personal de la entidad responsable de la recopilación de la información y de la elaboración de los contenidos de la Memoria adjunta con el propósito de obtener una comprensión de las políticas de la entidad en materia de sostenibilidad, las actividades implementadas y los sistemas de recopilación de información utilizados,
- revisar selectivamente, en su caso y dependiendo del resultado de las indagaciones realizadas, documentación de soporte utilizada para recopilar, calcular y compilar la información presentada en el Balance Social adjunto,
- analizar los sistemas de información y la metodología utilizada para la compilación de los datos cuantitativos correspondientes a los contenidos de la Memoria de Sostenibilidad,
- realizar una lectura crítica de la información presentada en el Balance Social para determinar si se ajusta a mi conocimiento general y experiencia en el desempeño de sostenibilidad de ABCD,
- verificar que la información incluida en el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido se corresponde con la presentada en los estados contables de la entidad por el ejercicio económico finalizado el xx/xx/xxxx,
- verificar que los contenidos básicos obligatorios no incluidos en el presente Balance Social, identificados con se han expuesto en las Memorias allí señaladas,
- constatar la exposición adecuada de las razones por las cuales ciertos contenidos básicos no se han divulgado.

Considero que los elementos de juicio que he obtenido exclusivamente sobre la información correspondiente al ejercicio finalizado el xx/xx/xxxx, proporcionan una base suficiente y adecuada para mi conclusión, sin salvedades sobre el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido y con salvedades sobre la Memoria de Sostenibilidad.

Fundamento de la conclusión con salvedad sobre la Memoria de Sostenibilidad

El indicador G4-LA6 en su acápite b, requiere que se indiquen los tipos de lesión, el índice de accidentes con lesiones, la tasa de enfermedades profesionales, la tasa de días perdidos, la tasa de absentismo y las víctimas mortales relacionadas con el trabajo de los contratistas independientes que trabajan “*in situ*” de cuya seguridad general en el lugar de trabajo es responsable la organización, y ABCD ha establecido que considerará como lesión los acontecimientos que provoquen que el empleado no pueda retomar sus labores hasta transcurridas 72 horas del hecho, lo que podría originar variaciones materiales en los índices relacionados.

Conclusión sin salvedad sobre el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido

Sobre la base del trabajo descrito en el presente informe, nada llamó mi atención que me hiciera pensar que el Estado de Valor Económico Generado y Distribuido, correspondiente al ejercicio económico finalizado el xx/xx/xxxx no haya sido preparado, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con las disposiciones de la RT 36 de la FACPCE.

Conclusión con salvedad sobre la Memoria de Sostenibilidad

Sobre la base del trabajo descrito en el presente informe, excepto por el posible efecto de lo indicado en el apartado Fundamentos de la conclusión con salvedad, nada llamó mi atención que me hiciera pensar que los contenidos de la Memoria de sostenibilidad, que surgen de la aplicación Guía G4 para la Elaboración de Memorias de Sostenibilidad “de conformidad” con el GRI en la opción Esencial, identificados con la abreviatura “A.L.” contengan incorrecciones significativas.

Ciudad de, xx/xx/xxxx.

Identificación y firma del contador]

i Cargos de los destinatarios del Informe, según la naturaleza del ente (por ejemplo: Presidente y Directores; Gerentes; Miembros del Consejo de Administración).

ii De ser requerido por el Consejo Profesional de la jurisdicción que corresponda

CAPÍTULO VIII

INFORMES DE CUMPLIMIENTO. MOTIVOS QUE ORIGINARON SU NORMATIVA. CARACTERÍSTICAS Y OBJETIVOS.

La resolución 816/15 de MD de la FACPCE es la encargada de normar estos trabajos, que surgieron para responder a requerimientos específicos de ciertos reguladores, organismos de control y otros entes con facultades de fiscalización, que frecuentemente rechazaban los informes especiales incluidos en el Capítulo VII.C de la RT37 por no incluir la opinión del contador.

Este encargo, como podrá observarse, presenta características singulares que lo diferencian de los informes especiales, por cuanto se da aseguramiento dentro de un marco de cumplimiento de los requerimientos normativos, ya sean establecidos por el regulador o por una disposición legal.

Asimismo, tienen características singulares que lo diferencian de los tipificados en los Capítulos III, IV, V, VI y VII de la RT 37, por lo que justificaron la emisión de normas específicas complementarias de las previstas en dicha norma.

Los informes de cumplimiento se preparan siguiendo las normas comunes previstas en el Capítulo II de la RT 37 aplicables a los encargos específicamente contemplados en los Capítulos III a VII, referidos a las condiciones de independencia (apartado A), a las normas para el desarrollo del encargo (apartado B) y a las normas sobre informes (apartado C).

Su objetivo, entonces, consiste en corroborar el cumplimiento por parte de un ente de los requerimientos formulados por reguladores, organismos de control u otros entes con facultades de fiscalización. Algunos de los organismos que lo requieren son: Inspección General de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Registro Público de Comercio y la Superintendencia de Seguros de la Nación.

Estos encargos pueden estar originados en el trámite de inscripción de reducción de capital social ante el regulador de personas jurídicas, trámite de cumplimiento de capitales mínimos ante Comisión Nacional de Regulación del Transporte y muchos otros.

Principales diferencias entre los Informes especiales del Capítulo VII y los informes de cumplimiento.

DIFERENCIAS ENTRE UN INFORME ESPECIAL Y UNO DE CUMPLIMIENTO		
Título	INFORME ESPECIAL	INFORME DE CUMPLIMIENTO
Norma aplicable	CAPÍTULO VII.C.	CAPÍTULO II
Objetivo	Destinado a cumplir con requerimientos de reguladores u otros	
Característica principal	No constituyen auditoría, revisión ni otro encargo de aseguramiento	
Procedimientos	Procedimientos aplicables: pueden ser de auditoría	
Secciones del informe del contador	Objeto del encargo	
Apartado introductorio	He sido contratado para emitir un informe especial sobre ... (libros rubricados, rendición de gastos, etc)	He sido contratado para emitir un informe de cumplimiento sobre de acuerdo con lo requerido por...

Responsabilidad de la dirección	Responsabilidad de la dirección: preparación y presentación de un informe especial sobre	Responsabilidad de la dirección: preparación y presentación de un informe que cumpla con.....
Responsabilidad del contador	Emitir un informe especial.	Emitir un informe de cumplimiento de disposiciones de organismos de control y otros
Restricción a la utilización del informe	Restricción de uso: Ha sido preparado <u>exclusivamente</u> para uso de la Dirección de la Sociedad y para su presentación ante [indicar el organismo de control correspondiente] en relación con...	Restricción de uso: Ha sido preparado <u>exclusivamente</u> para uso de la Dirección de la Sociedad y para su presentación ante [indicar el organismo de control correspondiente] en relación con....
Opinión o Manifestación profesional	No se emite opinión: Solo se indican los hallazgos, los que pueden ser positivos o negativos	Se emite opinión: La opinión se refiere al cumplimiento del ente con los requerimientos del regulador u otro ente de control.

A continuación se presenta un modelo de encargo, dirigido a la Secretaría de Industria, Comercio y Pequeña y Mediana Empresa.

INFORME DE CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LOS PROCEDIMIENTOS EXIGIDOS POR LA RESOLUCION N°72/2001 DE LA EX-SECRETARIA DE INDUSTRIA, Y LAS RESOLUCIONES N°188/2004 Y 148/2005 DE LA EX-SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA

Señores:

1. Objeto del encargo

He sido contratada por la empresa para emitir un Informe sobre el cumplimiento de la de los procedimientos exigidos por la Resolución N°72/2001 de la ex-Secretaría de Industria, y las Resoluciones N°188/2004 y 148/2005 de la ex-Secretaría de Industria, Comercio y de la pequeña y mediana empresa cuya información contenida en los Anexos II de la Resolución N° 72/2001 ex-S.I. y de la Resolución N° 188/2004 ex-SIC y PYME, período....., que acompañan la nota de solicitud de información volcada en sus presentaciones ante el Registro de Fabricantes que opera en el ámbito de la Dirección de Aplicación de la Política Industrial de la Dirección Nacional de Industria de la Subsecretaría de Industria, de los fabricantes de bienes comprendidos en la Planilla Anexa al inciso e) del cuarto párrafo del artículo 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, como condición previa a la obtención de los beneficios establecidos por las disposiciones del Decreto N° 493/01 y teniendo en cuenta las exclusiones detalladas en el Anexo del Decreto N° 496/01, cumpliendo los requisitos de la Resolución N° 72/2001 de la ex Secretaría de Industria, y las Resoluciones N° 188/2004 y N° 148/2005 de la ex-Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa, dependiente del ex-Ministerio de Economía y Producción.

Dicha información ha sido firmada por mí para propósitos de identificación, y en adelante, referida como “la información objeto del encargo”.

2. Responsabilidad de la dirección

La Dirección es responsable de la preparación y presentación de la información objeto del encargo de acuerdo de lo requerido por la Resolución N° 72/2001 de la ex-Secretaría de Industria, y las Resoluciones N° 188/2004 y N° 148/2005 de la ex-Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa, dependiente del ex-Ministerio de Economía y Producción.

3. Responsabilidad del contador público

Mi responsabilidad consiste en la emisión del presente Informe de cumplimiento, basado en mi tarea profesional, que se detalla en el párrafo siguiente, y para su presentación ante la Secretaría de Industria y Servicios, dependiente del Ministerio de Producción de la Nación.

4. Tarea profesional

Mi tarea profesional fue desarrollada de conformidad con las normas establecidas en la Resolución técnica N° 37 de la FACPCE y con las normas particulares establecidas en la Resolución N° 816/15 de la Mesa Directiva de dicha Federación adoptada por el CPCE de la Provincia de Santa Fe y consistió en la aplicación sobre la información sujeta a revisión detallada en el punto 1, de ciertos

procedimientos necesarios que he considerado suficientes para los propósitos del regulador, los que se detallan en mi Anexo A, que adjunto como parte integrante del presente Informe. La RT37 exige que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute mi tarea de forma tal que me permita emitir el presente Informe De cumplimiento

En consecuencia, mi trabajo no constituye una auditoría o revisión de estados contables, ni otro encargo de aseguramiento.

Procedimientos realizados

Los procedimientos detallados a continuación han sido aplicados sobre los registros y documentación que me fueron suministrados por la Sociedad. Mi tarea se basó en la premisa que la información proporcionada es precisa, completa, legítima y libre de fraudes y otros actos ilegales, para lo cual he tenido en cuenta su apariencia y estructura formal. Los procedimientos realizados consistieron en:

- a. Cotejar la documentación suministrada a efectos de cumplir con lo requerido por la secretaría de la industria, comercio y pequeña y mediana empresa
- b. Recalcular los datos que hacen al estricto cumplimiento de la normativa
- c. Analizar la idoneidad de la documentación para ser utilizada en la preparación del documento
- d. Obtener un entendimiento de los procedimientos que permiten el cumplimiento de la exigencia prevista en las resoluciones pertinentes
- e. Realizar todo otro procedimiento que he considerado dadas las circunstancias

5. Manifestación profesional

Sobre la base del trabajo realizado, cuyo alcance se describe en el párrafo 4 precedente, en mi opinión, los procedimientos exigidos por la Resolución 72/2001 de la ex Secretaría de Industria y las Resoluciones N°188/2004 Y 148/2005 DE LA EX-SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA, cumplen con lo requerido por Registro de Fabricantes que opera en el ámbito de la Dirección de Aplicación de la Política Industrial de la Dirección Nacional de Industria de la Subsecretaría de Industria en relación con lo descrito en el objeto del encargo.

6. Restricción del uso del informe de cumplimiento

Mi informe de cumplimiento ha sido preparado exclusivamente para el uso de la Dirección de la empresa y para su presentación ante la Secretaría de Industria y Servicios, dependiente del Ministerio de Producción y con relación a los requisitos de la misma referidos a la información volcada en sus presentaciones en el Registro de Fabricantes que opera en el ámbito de la Dirección de Aplicación de la Política Industrial de la Dirección Nacional de Industria, de la Subsecretaría de Industria, de los fabricantes de bienes comprendidos en la Planilla Anexa al inciso e) del cuarto párrafo del artículo 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, como condición previa a la obtención de los beneficios establecidos por las disposiciones del Decreto N° 493/01 y teniendo en cuenta las exclusiones detalladas en el Anexo del Decreto N° 496/01, y por lo tanto no debe ser utilizado, hacerse referencia a él o ser distribuido con ningún otro propósito.

Ciudad.....,/...../.....

Identificación y firma del contador

“TEMAS CONTABLES ACTUALES”

AREA VI:CONTABILIDAD y AUDITORÍA

TEMA 2: 1. Normas contables y de auditoría cambios recientes y aspectos mejorables.

XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS

San Juan 27 y 28 de Septiembre de 2018

AUTORES: *CP CALVO, Alcira*
CP CASINELLI; Hernán
CP CASTRO, Alberto
CP GIORLA, Ana Ma.
CP KERNER, Martín
CP PETTI, Ana Ma.
CP ROMERO, José L.
CP SUARDI, Diana
CP VERON, Carmen S.
CP ZGAIB, Alfredo

CP MARCHESE, Domingo (Coordinador)

“TEMAS CONTABLES ACTUALES”

AREA VI:CONTABILIDAD y AUDITORÍA

TEMA 2: 1. Normas contables y de auditoría cambios recientes y aspectos mejorables.

**XXII CONGRESO NACIONAL DE
PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS**

San Juan 27 y 28 de Septiembre de 2018

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN**
- II. REMEDICIÓN DE ACTIVOS Y EL AJUSTE POR INFLACIÓN**
- III. LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA EN EL MARCO DE LA MODIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 22**
- IV. ARRENDAMIENTOS**
- V. CUESTIONES PARTICULARES AL MOMENTO DE LA COMPRA DE LOS MAYORES VALORES DE LOS ACTIVOS IDENTIFICABLES**
- VI. LOS RESULTADOS DIFERIDOS VS EL OTRO RESULTADO INTEGRAL**

I. INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo se intenta abordar los distintos temas contables que la profesión debe aplicar en forma inmediata como también aquellos que han sido modificados recientemente. En el mismo sentido se pretende analizar otras cuestiones referidas introducidas por la aplicación de la NIIF.

De esta forma se analizarán las siguientes cuestiones:

- a. La remediación de los activos y el ajuste por inflación
- b. La actividad agropecuaria en el marco de la modificación de las Resolución Técnica N° 22
- c. Arrendamientos
- d. Cuestiones particulares al momento de la compra de los mayores valores de los activos identificables
- e. Los resultados diferidos vs el otro resultado integral

Las conclusiones se presentan con respecto a cada uno de los temas analizados.

II. REMEDIACIÓN DE ACTIVOS Y AJUSTE POR INFLACIÓN

ALCANCE:

La Resolución Técnica N° 48 de la FACPCE *Remediación de activos* (RT48) es una Norma Contable Profesional que aplica para la preparación de estados contables de los entes cuyos cierres de ejercicio van desde el 31/12/2017 al 30/12/2018. Es de aplicación obligatoria para aquellos que aplican la RT 17 *Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general* y la RT 41 *Desarrollo de cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y entes medianos*.

La norma referida fue aprobada por diversos Consejos Profesionales (Organismo que determina la forma de aplicación en su jurisdicción) como de aplicación optativa lo que determina que las entidades pueden elegir no sólo si efectuarlo o no sino también que pueden seleccionar los rubros que van a ser remediados de acuerdo con la norma.

Quedan fuera del alcance de esta norma los entes que, por obligación o por opción, aplican la RT 26 *Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (“NIIF para las Pymes”)*.

Satisfechas las características del primer párrafo, los entes deben aplicar los criterios de medición previstos para un grupo de activos reconocidos en los estados contables expresamente definidos, y que tienen como característica común que no se encuentran medidos a valores corrientes del cierre del período que se informa.

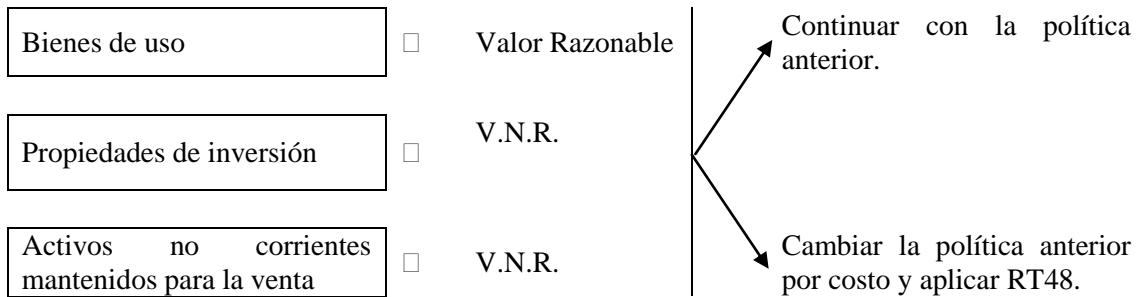
En cuanto a la remediación de un pasivo específico, la misma debe efectuarse sólo cuando el importe a asignar estuviera vinculado con el valor de un activo remediado (como por ejemplo anticipos que congelan precios sobre bienes en existencia).

Se exceptúan del alcance de esta resolución técnica los activos que el ente continuará midiendo, por obligación o por opción, a valores corrientes en los ejercicios posteriores al de aplicación de esta resolución técnica.

Dentro del grupo de activos incluidos en el alcance de esta norma se encuentran los Bienes de uso, las Propiedades de inversión y los Activos no corrientes que se mantienen para la venta (incluyendo aquellos retirados de servicio) que conforme a las normas generales de medición pueden medirse a valores corrientes, los cuales podrán quedar fuera de la remediación si el ente decide continuar con la misma política contable.

Sin embargo, la RT 48 permite la discontinuación de esta política una vez aplicados los criterios generales de medición de la norma general al cierre del período en el cual se aplica la

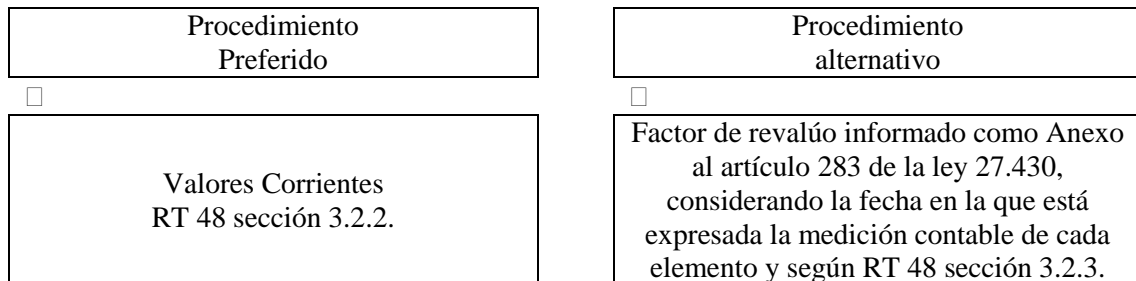
remediación. La última medición pasa a convertirse hacia el futuro en un costo atribuido (es decir como un sucedáneo del costo) para los ejercicios siguientes.



PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DEL IMPORTE DE LA REMEDIACIÓN DE ACTIVOS.

Los activos dentro del alcance de la norma (compuestos por 8 rubros) deben ser remedidos con el objeto de aproximar su importe en libros a sus valores corrientes. En tal sentido, la RT48 fija dos opciones para la determinación del importe remedido del activo, las cuales son denominadas como: “procedimiento preferible” y “procedimiento alternativo de remediación”.

Los lineamientos básicos para la determinación del valor remedido pueden ser esquematizados del siguiente modo:



El empleo de un procedimiento u otro, el segundo como un mecanismo de simplificación para la aplicación de la norma, constituye una decisión de política contable que el ente no debe justificar.

En los rubros que contienen bienes de diferente naturaleza, la opción se puede efectuar a nivel de cada clase de elementos que lo integran.

La remediación de activos por el “procedimiento preferible”.

La sección 3.2.2 de la RT 48 regula este procedimiento, en el que se prioriza la aplicación de valores corrientes, a la fecha de cierre del período, utilizando un procedimiento que sea

consistente con lo previsto por las normas contables profesionales para la medición contable periódica a valores corrientes.

En ese sentido, la norma establece que se deben aplicar los siguientes criterios de remediación:

Rubros	Criterio de Remediación de la RT48
1) Activos Biológicos	Costo de Reposición o Valor Neto de Realización
2) Activos Intangibles (excepto llave del negocio)	<u>Con mercado activo:</u> Valor Neto de Realización. <u>Sin mercado activo:</u> conforme al procedimiento alternativo (RT48 sección 3.2.3).
3) Activos No Corrientes mantenidos para la venta y bienes retirados de servicio	Valor Neto de Realización.
4) Bienes de Cambio medidos al costo o al costo de la última compra por aplicación de RT 41	Costo de Reposición.
5) Bienes de Uso	Conforme al método de la revaluación de la sección 5.11.1.1.2 de la RT 17.

Rubros	Criterio de Remediación de la RT48
6) Participaciones permanentes que no permitan tener influencia significativa, control conjunto o control.	<u>Con mercado activo:</u> Valor Neto de Realización. <u>Sin mercado activo:</u> conforme al procedimiento alternativo (RT48 sección 3.2.3).
7) Participaciones permanentes que permitan tener influencia significativa, control conjunto o control.	Valor patrimonial proporcional de la participada remedido conforme a esta norma.
8) Propiedades de Inversión	Valor Neto de Realización

La remediación de activos por el “procedimiento alternativo”.

La sección 3.2.3 señala que alternativamente, el ente podrá realizar la remediación requerida mediante la multiplicación del importe en libros de los activos por el factor de revalúo informado como Anexo al artículo 283 de la ley 27.430, considerando la fecha en la que está expresada la medición contable de cada elemento. Los coeficientes (o factores) de remediación previstos por este anexo responden al siguiente detalle:

Año / Trimestre	Factor
2001 y anteriores	14,55
2002	8,21
2003	6,97
2004	6,49
2005	5,98

2006	5,42
------	------

Año / Trimestre	Factor
2007	4,92
2008	4,36
2009	4,08
2010	3,56
2011	3,15
2012	2,79
2013	2,46
2014	1,93
2015	1,69
2016	1,25
2017 - 1º trimestre	1,13
2017 - 2º trimestre	1,10
2017 - 3º trimestre	1,04
2017 - 4º trimestre	1,00

Dichos coeficientes de Reexpresión están definidos para remediciones al 31/12/17 por lo que, las entidades cuyas fechas de cierre de ejercicio sean posteriores, es decir desde enero 2018 a noviembre 2018 (considerando que los ejercicios cierran sólo a fin de cada mes) deberán corregir dicho coeficiente de Reexpresión por la inflación medida por el INDEC a partir del mes de diciembre de 2017 y hasta la fecha de cierre del ejercicio correspondiente aplicando IPIM. Por ejemplo: una entidad que cierre su ejercicio el 31/03/2018 deberá multiplicar el coeficiente del cuadro anterior por la variación del IPIM desde diciembre 2017 hasta marzo 2018, según el cuadro siguiente:

Mes	Nivel General	Variación Anual	Variac Acumulada > Dic 2017
dic-17	1,60%	18,80%	0,00%
ene-18	4,60%	22,40%	4,60%
feb-18	4,80%	26,30%	9,62%
mar-18	1,90%	27,50%	11,70%

Así una compra del año 2014 debiera corregirse por un coeficiente igual a $2,16 = (1,93 * (1 + 0,117))$

COMPARACIÓN DEL VALOR SURGIDO DE LA REMEDICIÓN PARA CADA RUBRO DEL ACTIVO CON SU VALOR RECUPERABLE Y RECONOCIMIENTO DEL DETERIORO, SI CORRESPONDIERA

Siguiendo el criterio general de las NCPA debe realizarse la comprobación de la existencia o no de deterioro y en consecuencia, ningún activo (o grupo homogéneo de activos) puede presentarse en los estados contables por un importe superior a su valor recuperable, entendido como el mayor importe entre:

a) su *valor neto de realización*, y

b) su *valor de uso*.

Los entes pequeños (aquellos que aplican la Resolución Técnica N° 41 segunda parte) pueden optar por no comparar la medición periódica de los bienes de uso (excepto activos biológicos y bienes de uso destinados a alquiler) con su valor recuperable , en cada cierre de período , si el resultado de cada uno de los últimos tres ejercicios fue positivo.

Si no se cumpliera la condición del párrafo anterior, la entidad debe evaluar si existen indicios de deterioro de sus bienes de uso y , si esto se verificara , la entidad deberá re alizar la comparación del saldo contable con su valor recuperable.

Si el valor recuperable determinado resultara menor que el saldo contable, el deterioro resultante se imputará contra la misma cuenta en la cual debe registrarse la remediación del activo.

TRATAMIENTO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN LOS EJERCICIOS QUE CIERRAN ENTRE EL 31 DE DICIEMBRE DE 2017 Y EL 30 DE DICIEMBRE DE 2018.

Como consecuencia del cambio en la normativa fiscal sobre el impuesto a las ganancias dispuestos por la ley 27.430 se produjeron los siguientes efectos sobre las entidades que aplican RT17 o RT41 segunda parte, los que deben reconocerse contablemente:

- 1) Cambio en las alícuotas de impuestos para los dos ejercicios siguientes al cierre (30%) y un nuevo cambio para los ejercicios subsiguientes (25%).
- 2) Cambio en la tributación de impuesto a las ganancias sobre los dividendos que se paguen.
- 3) Cambio de la base fiscal en ciertos activos para los que la entidad adopte la opción de pagar un impuesto especial sobre la revaluación de estos de acuerdo con ciertos criterios fiscales.
- 4) Cambio en los saldos contables como consecuencia de la remediación de activos según Resolución Técnica 48.

Analizamosa continuación cada uno de esos casos a fin de determinar el apropiado tratamiento contable.

Cambio en las alícuotas de impuestos para los dos ejercicios siguientes al cierre (30%) y un nuevo cambio para los ejercicios subsiguientes (25%).

Al existir previamente una alícuota única para el impuesto a las ganancias y debido a que los valores que se determinaban eran nominales, era irrelevante determinar la fecha probable de la reversión de las diferencias temporarias.

Al existir ahora, y por un tiempo determinado (dos años) alícuotas diferentes, resulta necesario determinar cuánto de la reversión se producirá durante los dos ejercicios subsiguientes y cuánto será el remanente que reversar con la alícuota del 25% en los períodos posteriores a los referidos dos ejercicios.

CONCEPTOS	IMPORTE	REV 2 AÑOS	REV POST
SALDO CONTABLE ACTIVO PREVIO	1,000	-200	-800
BASE FISCAL ACTIVO PREVIA	600	-120	-480
DIFERENCIA TEMPORARIA PREVIA (IMPONIBLE)	-400	80	320
ALICUOTA PREVIA	35.00%		
SALDO PID PREVIO	-140		
NUEVAS ALICUOTAS		30.00%	25.00%
PID DESPUÉS DEL CAMBIO DE ALICUOTA	-104	-24	-80
EFFECTO DE CAMBIO EN LAS ALÍCUOTAS	36	GANANCIA	

La registración del cambio atribuible a las alícuotas debe calcularse por separado porque la normativa requiere que se describa en la conciliación entre el resultado antes de impuestos multiplicado por la alícuota aplicable y el importe reconocido en el estado de resultados por impuesto a las ganancias.

En el caso descrito más arriba la registración sería:

-----	31/12/17	-----
Pasivo por Impuesto Diferido		36.-
Impuesto a las Ganancias		36.-
Resultado atribuido a cambio en las alícuotas del IG		
-----		-----

Cambio en la tributación de impuesto a las ganancias sobre los dividendos que se paguen.

De acuerdo con la normativa vigente el impuesto sobre los dividendos es una tributación exclusiva de las personas humanas y no constituye un cambio en la alícuota del impuesto a las ganancias de las sociedades, las que actúan sólo como agentes de retención y el pago se debe hacer por cuenta de determinados accionistas personas humanas.

El tratamiento contable por parte de las entidades debe ser similar al de cualquier retención que la misma efectúa por cuenta de terceros.

Cambio de la base fiscal en ciertos activos para los que la entidad adopte la opción de pagar un impuesto especial sobre la revaluación de estos de acuerdo con ciertos criterios fiscales.

Las entidades tienen la opción de hacer un revalúo fiscal que, mediante el pago de un importe determinado, les permite cambiar la base fiscal de los activos que se utilizan a efecto de la tributación, y que es la que se utiliza a efecto de determinar las diferencias temporarias que determinan el impuesto a las ganancias diferido.

Si las entidades optan por pagar el impuesto especial, el efecto económico es que reducen el impuesto a pagar en el futuro (ganancia) e incrementan el importe a abonar durante el ejercicio por el impuesto especial (pérdida)

CONCEPTOS	IMPORTE	REV 2 AÑOS	REV POST
SALDO CONTABLE ACTIVO PREVIO	1,000		
BASE FISCAL ACTIVO PREVIA	600		
DIFERENCIA TEMPORARIA PREVIA (IMPONIBLE)	-400	80	320
PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	-104	-24	-80
NUEVA BASE FISCAL	2,000		
DIFERENCIA TEMPORARIA POSTERIOR (DEDUCIBLE)	1,000	-200	-800
ALICUOTAS APLICABLES		30.00%	25.00%
ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	260	60	200
IMPUESTO ESPECIAL	140	PERDIDA	
EFFECTO EN IG DEL IMPUESTO ESPECIAL	364	GANANCIA	

La registración del cambio en el Impuesto Diferido atribuible a la tributación del impuesto especial sobre revaluación de activos debe calcularse por separado porque la normativa requiere que se describa en la conciliación entre el resultado antes de impuestos multiplicado por la alícuota aplicable y el importe reconocido en el estado de resultados por impuesto a las ganancias. El impuesto especial a pagar es de \$ 140.- que surge de multiplicar el revalúo fiscal (\$2.000.- menos \$ 600.-) por la alícuota del 10%.

En el caso descripto más arriba la registración sería:

-----	30/06/18	-----
Pasivo por Impuesto Diferido		104.-
Activo por Impuesto Diferido		260.-
Impuesto a las Ganancias		364.-
Resultado atribuido al pago del Impuesto Especial		
-----	30/06/18	-----
Impuesto a las Ganancias		140.-
Impuesto Especial a Pagar		140.-

Costo de Impuesto Especial

En caso que la entidad efectúe la remediación de sus estados contables con anterioridad al ejercicio de la opción por el pago del impuesto especial, debe exponer en una nota esta situación, describiendo en la misma la intención del ente en relación con la decisión de optar por el impuesto especial, los rubros por los que ejercitaría la opción, el monto del impuesto especial a tributar y la reducción en el pasivo por impuesto diferido (o incremento en el activo por impuesto diferido) que se producirá en el momento en que formalice la presentación de la declaración jurada por ese impuesto.

Tal como se especifica en el asiento propuesto más arriba, el importe del impuesto especial es una forma particular de tributación del impuesto a las ganancias y por lo tanto la información a presentar en la conciliación entre el impuesto devengado expuesto en el resultado del ejercicio y el impuesto teórico que surge de la aplicación de la alícuota actual sobre los resultados antes de impuestos debe mostrar los dos efectos contrapuestos que la tributación del impuesto especial acarrea: El efecto negativo por el costo del impuesto especial y el efecto positivo por la reducción en el importe del impuesto diferido.

Cambio en los saldos contables como consecuencia de la remediación de Activos según Resolución Técnica 48.

El cambio en los saldos contables como consecuencia de la remediación de activo genera impacto en el impuesto a las ganancias diferido, que debe reconocerse en el pasivo por impuesto diferido neteando el efecto que se reconoce en una cuenta especial denominada “Saldo por Remediación Resolución Técnica N° 48”. El saldo de esta cuenta se debe presentar en el patrimonio neto. Este saldo no puede distribuirse mediante dividendos en efectivo o especie, pero en cambio puede capitalizarse o asignarsele otro destino que permitan las disposiciones legales que le apliquen.

A continuación, en el ejemplo, suponemos que el cierre del ejercicio opera al 31 de Diciembre de cada año y a la entidad le ha resultado impracticable efectuar la remediación antes de la emisión de sus estados contables. La remediación se hizo en oportunidad de la emisión de sus estados contables del período intermedio al 30/06/18.

CONCEPTOS	IMPORTE	REV 2 AÑOS	REV POST
SALDO CONTABLE ACTIVO PREVIO	1,000		
BASE FISCAL	2,000		
DIFERENCIA TEMPORARIA PREVIA (DEDUCIBLE)	1,000	-200	-800
ALICUOTAS APLICABLES		30.00%	25.00%
ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	260	60	200
SALDO CONTABLE REMEDIDO	3,500		
IMPORTE DE LA REMEDICIÓN	2,500		
DIFERENCIA TEMPORARIA (IMPONIBLE)	-1,500	300	1,200
ALICUOTAS APLICABLES		30.00%	25.00%
PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO	-390	-90	-300
EFFECTO FISCAL DE LA REMEDICIÓN	-650		

La registraci3n del cambio en el Impuesto Diferido atribuible a la remediaci3n de activos debe calcularse por separado porque la normativa requiere que se describa en la conciliaci3n entre el resultado antes de impuestos multiplicado por la alcuota aplicable y el importe reconocido en el estado de resultados por impuesto a las ganancias.

En el caso descrito m3s arriba la registraci3n ser3a:

-----	30/06/18	-----
Activo No Monetario	2.500.-	
Pasivo por Impuesto Diferido	390.-	
Activo por Impuesto Diferido	260.-	
Saldo por Remediaci3n RT 48	1.850.-	
Reconocimiento de la remediaci3n de Activos RT 48		
-----		-----

Las entidades que, por aplicaci3n de la RT41 Segunda parte no reconocen el efecto fiscal en el impuesto diferido, s3lo tienen que hacer la registraci3n que se muestra en este 3ltimo punto, ya que su reconocimiento en el pasivo es obligatorio para todos los entes.

En ese caso la 3nica registraci3n ser3a la siguiente:

-----	30/06/18	-----
Activo No Monetario	2.500.-	
Pasivo por Impuesto Diferido	390.-	
Saldo por Remediaci3n RT 48	2.110.-	
Reconocimiento de la remediaci3n de Activos RT 48		
-----		-----

DIFERENCIAS ENTRE LA REMEDICIÓN DE ACTIVOS Y EL AJUSTE INTEGRAL POR INFLACI3N

La existencia de restricciones fácticas imperantes en nuestro país ha hecho necesario buscar un camino *diferente* al ajuste integral por inflación de los estados contables, de forma tal que los organismos de contralor estuvieran dispuestos a aceptar.

Tal camino consistió, como lo describiéramos más adelante, en adoptar criterios contables para acercar las mediciones de ciertos activos no monetarios y de los pasivos en especie, a sus valores corrientes.

Recordando los criterios que conforman un modelo contable tenemos:

- a. La unidad de medida;
- b. Los criterios de medición contable;
- c. El capital a mantener (referencia para la determinación de la ganancia).

De tales componentes de un modelo contable, ya podemos determinar la primera diferencia entre “Remediación de Activos”(RA) y “Ajuste Integral por Inflación”.(AII)

Al aplicar el ajuste integral por Inflación, para lograr mediciones en una unidad de medida homogénea, nos referimos al empleo de la moneda de poder adquisitivo de cierre para cuantificar a los componentes del patrimonio, a los resultados y flujos de efectivo.

Al aplicar remediación de activos, se pretende arribar a mediciones de ciertos activos a valores corrientes. O sea se definen criterios de medición y no la unidad de medida (moneda de medición).

Resumen de la primera diferencia: AII implica homogenizar importes a moneda de poder adquisitivo de cierre de los elementos patrimoniales, resultados y flujos de fondos. RA consiste en mantener la moneda heterogénea o nominal y emplear criterios de medición a valores corrientes a ciertos activos no monetarios y a los pasivos en especie.

Como consecuencia de la diferencia indicada, el AII brinda información en los cuatro estados contables básicos empleando moneda homogénea de cierre pues se reexpresan todas las partidas del patrimonio, variaciones y flujos mediante el uso de IPIM. La RA por otro lado solo cambia mediciones de ciertos activos (y pasivos en especie) , sea empleando valores corrientes o multiplicando los importes en libros por factores de corrección (no obtenidos del IPIM aunque no difieren significativamente salvo en algunos breves periodos).

Consecuencia de estos procedimientos diferentes, con AII el resultado del ejercicio y cada uno de sus componentes representan importes en moneda homogénea. En cambio, con la RA el resultado y sus componentes en el ejercicio de la remediación no sufren ningún cambio.

Resumen de la segunda diferencia: La RA solo corrige la magnitud del Patrimonio neto y el AII en cambio corrige a cada uno de sus componentes incluyendo el resultado del ejercicio. En

tal sentido la alternativa de utilizar RA mejora la medición del patrimonio, pero los resultados continúan siendo nominales (es decir, con el RA se incrementa la utilidad de la información contable que se utiliza para efectuar algunos análisis sobre la solvencia del ente emisor, pero no soluciona la medición de indicadores de rentabilidad, tal como lo hace el AII).

Al aplicar el ajuste integral, en el Patrimonio neto se reexpresan todos sus componentes: (Aportes de los propietarios y Resultados Acumulados), siendo la contrapartida (como lo es de la reexpresión de activos, pasivos y resultados del ejercicio) el RECPAM –Resultado por exposición al cambio del poder adquisitivo de la moneda- que es un resultado positivo o negativo según sea la composición y variaciones de activos y pasivos monetarios expuestos a la inflación.

Resumen de la tercera diferencia: En algunas situaciones hasta podría ser similar la magnitud del patrimonio neto para ambos procedimientos (AII y RA) por ejemplo si los activos no monetarios fueran sólo propiedades de inversión, bienes de uso y/o bienes de cambio cuyos criterios de medición sean el costo (menos depreciaciones de corresponder) y la RA se lleva a cabo bajo el procedimiento alternativo. Se puede lograr Igual magnitud agregada, pero el Capital, Reservas y Resultados no asignados quedarían a importes sin remedir en RA y surgiría en el PN un rubro híbrido denominado “Remedición de Activos-RT 48”.

De pretender marcar otra diferencia ella sería la distinta actitud del Gobierno y organismos nacionales de contralor en relación con ambas opciones:

El AII no es aceptado, incluso como prueba de ello ha sido la no derogación de los Decretos 664/03 y 1269/03. Por otro lado respecto a la RA si ha sido aceptada pues, aunque con algunas diferencias, la Ley 27.430 en su título X se refiere a un “revalúo contable” de activos no monetarios, que fue establecido como optativo para los entes, quienes pueden hacerlo en forma parcial, total o no hacerlo en ningún rubro sin condicionamientos.

Resumen de la Cuarta diferencia: diferente respuesta y actitud frente a ambos procedimientos de organismos estatales.

Transcribimos a continuación un ejemplo con activos no monetarios a remedir, en el que podría arribarse a los siguientes saldos al cierre de los componentes del PN, en donde se observa el efecto diferencial último:

Componentes del PN	Si se remidió según RT 48	Si se aplicó Ajuste por inflación
Capital	10.000	30.000
Ajuste al capital	0	20.000
Ganancias reservadas	2.000	4.000
Resultados no asignados	28.000	36.400
Resultado del ejercicio	40.000	169.600

Saldo de remediación –RT 48	140.000	0
Total	240.000	240.000

NORMATIVA VIGENTE SOBRE EL AJUSTE POR INFLACIÓN DE ACUERDO CON NCPA

Es sabido que un modelo contable a utilizar para la preparación de los estados contables está determinado por los criterios que se resuelva emplear en lo referido a:

- d. La unidad de medida;
- e. Los criterios de medición contable;
- f. El capital a mantener (para que exista ganancia).

La Resolución Técnica N° 16¹ en su segunda parte capítulo 6 (6.1. Unidad de medida) indica que los estados contables deben expresarse en moneda homogénea, de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden. Agrega que en un contexto de estabilidad monetaria, como moneda homogénea se utilizará la moneda nominal.

Es la Resolución Técnica N° 17² la que en su capítulo 3. Unidad de Medida (3.1. Expresión en moneda homogénea) aborda el tema en forma particular. Este apartado fue modificado por la Resolución Técnica N° 39/2013³. En esta oportunidad nos referimos al texto modificado por ésta última resolución técnica.

Por otro lado, la Resolución Técnica N° 6⁴ contiene normas que prevén el proceso de reexpresión de estados contables en moneda homogénea, así como los pasos que deben seguirse para tal proceso. Se trata de un “Ajuste integral” por abarcar tanto a los elementos patrimoniales, como a los cambios del patrimonio neto, a los resultados del ejercicio y a los flujos de efectivo (aunque esta RT N° 6 no mencione a dichos flujos). Por su parte la solución integral de la RT N° 6 propone la actualización o reexpresión a fecha de cierre de ejercicio, de las mediciones patrimoniales, las transacciones y los resultados de la entidad. De esta forma toda la información contable contenida en los estados contables queda expresada en la moneda de poder adquisitivo de cierre de ejercicio.

Desde la emisión de la RT 6 -30/5/1984- han transcurrido treinta y cuatro años durante los cuales nuestro país ha atravesado tanto contextos de inestabilidad como de estabilidad monetaria y la norma ha mantenido su vigencia.

¹ “Marco Conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT 26”

² “Normas Contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general”

³ “Normas Contables Profesionales: Modificación de las Resoluciones Técnicas N° 6 y 17. Expresión en moneda homogénea”

⁴ “Estados Contables en moneda homogénea “

Hasta la sanción en el año 1991 de la Ley N° 23.928 denominada Ley de Convertibilidad, la aplicación de la RT 6 fue generalizada y obligatoria debido a la inflación crónica de nuestro país y la hiperinflación de finales de la década del ochenta.

En el año 1996 se emitió la Resolución de la Junta de Gobierno N° 140 que permitía no aplicar la RT 6 en caso de que la inflación anual no superaba el 8%. Esta pauta cuantitativa debía evaluarse anualmente y si se superaba debía aplicarse el ajuste integral a partir de la fecha que se realizó el último ajuste integral es decir en forma prospectiva. Una de las principales críticas a esta resolución fue que no contemplaba el efecto acumulativo de la inflación pues solo se evaluaba si la inflación anual superaba o no la pauta del 8%.

Esta situación se mantuvo hasta el año 2000, cuando la FACPCE emitió la Resolución Técnica N° 17 y estableció en la sección 3.1 de su segunda parte que la FACPCE evaluaría en forma permanente la existencia o no de un contexto de inflación o deflación en el país de acuerdo a determinados indicadores tales como corrección generalizada de precios y salarios, brecha existente entre las tasas de interés por colocaciones de fondos en moneda argentina y moneda extranjera, entre otros. En el mismo sentido estableció que en contextos de estabilidad monetaria la moneda nominal se utilizaría como moneda homogénea. También determinó que en esa fecha el contexto era estable y por ende la moneda nominal era la unidad de medida a utilizar.

La salida de la convertibilidad y posterior devaluación de enero de 2002 fue el punto final de este período de estabilidad y condujo a la FACPCE a la emisión de la Resolución de Junta de Gobierno N° 240/02 estableciendo que a partir del 01 de enero de 2002 existía un contexto de inestabilidad monetaria y por lo tanto debía aplicarse el ajuste por inflación de la RT 6.

Ese nuevo contexto legal condujo a la FACPCE a emitir la Resolución de Junta de Gobierno N° 287 que estableció discontinuar el ajuste por inflación y a considerar que a partir del 01 de octubre de 2003 no existía un contexto de inflación o deflación en el país. La profesión monitoreaba periódicamente el efecto acumulado y contemplaba la posibilidad de reanudar la aplicación de la RT 6.

Finalmente, en octubre de 2013 se emitió la Resolución Técnica N° 39 (RT 39) que modificó la RT 6 y 17 en las cuestiones referidas a la unidad de medida.

En concreto se establece que en casos de reanudación del ajuste integral se efectuará en forma retroactiva a la fecha de interrupción del ajuste. La evaluación de la existencia de contextos de inestabilidad monetaria se realizará a partir de las características del entorno económico del país mediante indicios de tipo cualitativo y cuantitativo.

En su segunda parte la RT 39 modificó la sección 3.1 de la segunda parte de la RT 17 indicando que un contexto de inflación que amerite ajustar los estados contables para que los mismos queden expresados en moneda de poder adquisitivo de la fecha a la cual corresponden, viene indicado por las características del entorno económico del país, entre las cuales se evaluarán, entre otras, las siguientes:

- a. La tasa acumulada de inflación en tres años, considerando el IPIM del INDEC alcanza o sobrepasa el 100 %;
- b. Corrección generalizada de los precios y/o de los salarios;
- c. Los fondos en moneda argentina se invierten inmediatamente para mantener su poder adquisitivo;
- d. La brecha existente entre la tasa de interés por las colocaciones realizadas en moneda argentina y en una moneda extranjera, es muy relevante, y;
- e. La población en general prefiere mantener su riqueza en activos no monetarios o en una moneda extranjera relativamente estable.

La RT 39 no solo alineó la respuesta al “cuándo ajustar” con las prácticas internacionales, sino que también adecuó su metodología para reanudar el ajuste por inflación luego de un período durante el cual no se ajustó.

El procedimiento actualmente descrito en la RT 6, en la sección IV.B.12 de su segunda parte, requiere que al reanudar el ajuste por inflación deberá reconocerse en las medidas contables asignadas a activos, pasivos y al patrimonio de un ente la inflación no reconocida desde la fecha en que se aplicó por última vez el ajuste (en el caso de nuestro país, setiembre de 2003 según la Resolución 287 de la Junta de Gobierno de la FACPCE). Tal reanudación del ajuste aplica desde el comienzo del ejercicio en el que se identifica la existencia de inflación.

Así no quedaron las cosas, ya que el 27/06/2014 se aprobó la Interpretación (FACPCE) 8⁵ con el fin de proveer guías sobre la forma de aplicar los indicadores detallados en la sección 3.1 de la RT 17.

Sobre este tema o sea sobre cómo se combina la evaluación de la pauta cuantitativa del 100 % de inflación acumulada en tres años del acápite a) de la sección 3.1 de la RT 17, arriba transcrito, con las pautas cualitativas enunciadas en los restantes acápites b) hasta e), se da respuesta en la Pregunta 3 de la Interpretación.

Para que la aplicación de la norma sea consistente entre distintas entidades, la FACPCE consideró apropiado establecer una solución práctica y utilizar la pauta cuantitativa de la RT 17

⁵ “Aplicación del párrafo 3.1 Expresión en moneda homogénea de la resolución técnica 17/2000”

como indicador clave y condición necesaria para reexpresar las cifras de los estados contables (variación acumulada en los índices de precios, en tres años que alcance o sobrepase el 100 %. De este modo la presencia de algunas de las características cualitativas, no constituye evidencia de que se requiera reexpresar los estados contables.

En este sentido, la Interpretación 8 referida expresa: “Bajo este enfoque práctico, la consideración de las características cualitativas será de utilidad, para determinar la necesidad de reexpresar los estados contables, en un escenario en que existiera ausencia prolongada de un índice oficial que refleje los cambios en el nivel general de precios y la economía tuviera evidente riesgo de alta inflación. En este caso, la reexpresión de los estados contables debiera realizarse en base a otra información, si la hubiera y resultara fiable, y de conformidad con una normativa específica de aplicación general que correspondería emitir”.

Para determinar si se alcanza la pauta cuantitativa del 100 %, se debe emplea el índice resultante de las mediciones del índice de precios internos al por mayor (IPIM) del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC).⁶

El INDEC no publicó los índices de precios correspondientes a los meses de noviembre y diciembre de 2015, razón por la cual la JG de la FACPCE a través de la Resolución 517 del 14/10/2016 estableció tomar la variación que para esos meses determine el índice de precios al consumidor de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. A partir de enero de 2016 se tendrán en cuenta las variaciones del IPIM publicadas por el INDEC.

La citada Resolución estableció que los estados contables correspondientes a periodos anuales o intermedios cerrados con fecha anterior al 31/03/2017 no se reexpresarán en moneda homogénea, y que para estados correspondientes a periodos anuales cerrados a partir del 31/3/2017 inclusive, se aplicará la Sección 3.1 de la RT 17, o sea se reexpresarán *en la medida que se cumpla con la pauta cuantitativa de dicha norma*.

Se llegó al 31/03/2017 con una inflación acumulada del 106,50% pero la Resolución 879 de Mesa Directiva de Federación ad referendum de la Junta de Gobierno el 28 de abril, considerando que a esa fecha CENCyA había presentado una propuesta de plan para aplicar excepcionalmente lo que terminó siendo la “Remediación de Activos”, dispuso que la RT 17 y la RT 41⁷ en los párrafos referidos al ajuste por inflación se apliquen- evaluando previamente las condiciones de la pauta cuantitativa- a estados contables de periodos anuales que cierren a partir del 01/12/17 inclusive y los periodos intermedios posteriores a dicho ejercicio. En consecuencia, en los estados de periodos cerrados con fecha anterior al 01/12/17 no se debía aplicar la reexpresión de la RT 6.

⁶ RT 6 segunda parte Apartado IV. B.5. Índice a emplear

⁷ RT N° 41: “NCP. Desarrollo de Cuestiones de aplicación general: aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y entes medianos”

A los pocos meses, el 30/6/17 la Junta de Gobierno ratificó mediante la Resolución 527 lo resuelto por mesa directiva en la Resolución 879. Mantiene la vigencia de la resolución JG 517/16 respecto a la modalidad de obtención de coeficientes correctores ante la ausencia de IPIM en dos meses.

Se llegó a cierres de ejercicios 31/12/17 con una medición que alcanzó el 87,60 % trianual.

El futuro del ajuste por inflación impositivo y las Normas Contables Profesionales

Antes de abordar cuestiones futuras tales como el ajuste por inflación que trae la Reforma Tributaria, versus las Normas Contables Profesionales analizadas en el apartado anterior, resulta importante recordar que las disposiciones legales del ajuste por inflación impositivo no han sido derogadas.

Por el contrario estaban plenamente vigentes antes de la Reforma Tributaria (hasta el 31/12/2017), aunque virtualmente inaplicables desde hace un largo tiempo (desde el 01/04/1992) dado que la ley 24.073 determinó que, desde ese entonces, no hay inflación. O sea desde dicha fecha la legislación argentina no permite actualizar por inflación.

Desde el 01/04/1992 se suspendió la vigencia del ajuste por inflación que permitía la ley 24.073, ya que el coeficiente fue establecido en 1.

La Ley 27.430 “Reforma Tributaria” sancionada recientemente, restablece a partir del 1 de enero del 2018 el ajuste por inflación impositivo de los balances.

Como norma general, se ajustará cuando el porcentaje de variación del IPIM (Índice de Precios Internos al por Mayor) acumulado en los 36 meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida sea superior al 100 %, con vigencia a partir del 1/1/2018. Antes da una opción que es el revalúo impositivo.

Según dicha ley, existe un período de transición para la aplicación del concepto que va hasta los ejercicios iniciados en el año 2019, para los que se definen las siguientes posibilidades respecto al ajuste por inflación impositivo:

1. Ejercicios que inicien en el año 2018: si la inflación del año supera el 33,33 % se debe aplicar el ajuste. En caso contrario, no se debe aplicar.
2. Ejercicios que inicien en el año 2019: si la inflación acumulada por los ejercicios 2018 y 2019 resulta superior al 66,66 % se debe aplicar. Caso contrario no se debe aplicar.
3. Ejercicios que inicien en el año 2020 y siguientes: si la inflación acumulada en los últimos tres ejercicios es superior al 100 % se debe aplicar. Caso contrario no se debe aplicar.

Comparando las normas tributarias y las profesionales respecto al ajuste por inflación, se puede presentar un conflicto dado que, si bien ambas regulaciones se refieren al 100 % de inflación

trianual para tener que ajustar, existen algunas diferencia, que a modo de ejemplo mencionamos:

- Que se alcance el 100 % acumulado con anterioridad al 2020 y se deba ajustar por inflación los estados contables por iniciar el trienio antes del 2018 sin que en este último se logre el 33,33 % de variación que es lo que regula la Ley impositiva.
- Que se alcance en el 2018 el 33,33 % de variación según norma impositiva pero no el acumulado de los últimos tres años para que sea necesario aplicar la Resolución Técnica N° 6.

Evidentemente la cuestión de la Inflación y su reconocimiento contable y fiscal seguirá siendo un problema complejo de resolver para lograr satisfacer las necesidades y requerimiento de las partes involucradas.

III. RESOLUCIÓN TÉCNICA 22 MODIFICADA POR LA RT46 ACTIVIDAD AGROPECUARIA

Introducción:

La transformación biológica de los activos involucrados en la actividad agropecuaria origina incertidumbre en la aplicación del modelo tradicional de contabilidad. Los hechos específicos asociados con este tipo de transformación modifican la sustancia de los activos y así el modelo contable basado en el costo histórico y la realización resulta claramente inadecuado para su reflejo contable brindando información que no es relevante para los usuarios de la información.

Por otra parte, los cambios causados por la transformación biológica encuentran en la medición a valor razonable un adecuado reflejo contable. En este sentido los cambios en el valor razonable tienen una relación directa con los cambios en las expectativas de beneficios económicos futuros de la entidad generados por la venta o uso de los activos biológicos.

En el ámbito nacional, la Resolución Técnica N° 22 (RT 22) “Normas Contables Profesionales para la Actividad Agropecuaria” de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) modificada por la Resolución Técnica N° 46 (RT 46), establece las cuestiones referidas a la medición y exposición de los activos biológicos generados y/o utilizados en la actividad agropecuaria y aquellos destinados a la venta, los productos agropecuarios obtenidos en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena, y a los resultados atribuibles a la producción agropecuaria, cuyos componentes son los resultados generados por la transformación biológica. De esta forma los rubros relacionados con la actividad agropecuaria alcanzados por los requerimientos contenidos en la RT 22 (párr. 1) modificada son los siguientes:

- Activos biológicos
- Productos agropecuarios generados en el momento de la cosecha, recolección o faena
- Productos agropecuarios controlados por sus productores y destinados a su venta o utilización posterior como semilla o insumo de la producción agropecuaria
- Resultados atribuidos a la producción agropecuaria

En el mismo sentido la nueva RT 22 (párr. 3) no contempla el tratamiento de rubros vinculados a la actividad agropecuaria que no tienen, no tuvieron o interrumpieron su desarrollo biológico. Entre ellos: la tierra agropecuaria, los productos agropecuarios luego de la cosecha, recolección o faena que no están controlados por sus productores y los que serán sometidos a procesamiento o transformación posterior en bienes que no son activos biológicos.

La norma contable en su párr. 5 “Definiciones” define a un activo biológico como a los vegetales y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria que pueden estar en desarrollo, producción o terminados. Por su parte el párr. 2 establece que la actividad agrícola consiste en producir bienes económicos a partir de la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza, para favorecer la actividad biológica de plantas y animales incluyendo su reproducción, mejoramiento, degradación y/o crecimiento que conforman su desarrollo biológico.

Medición:

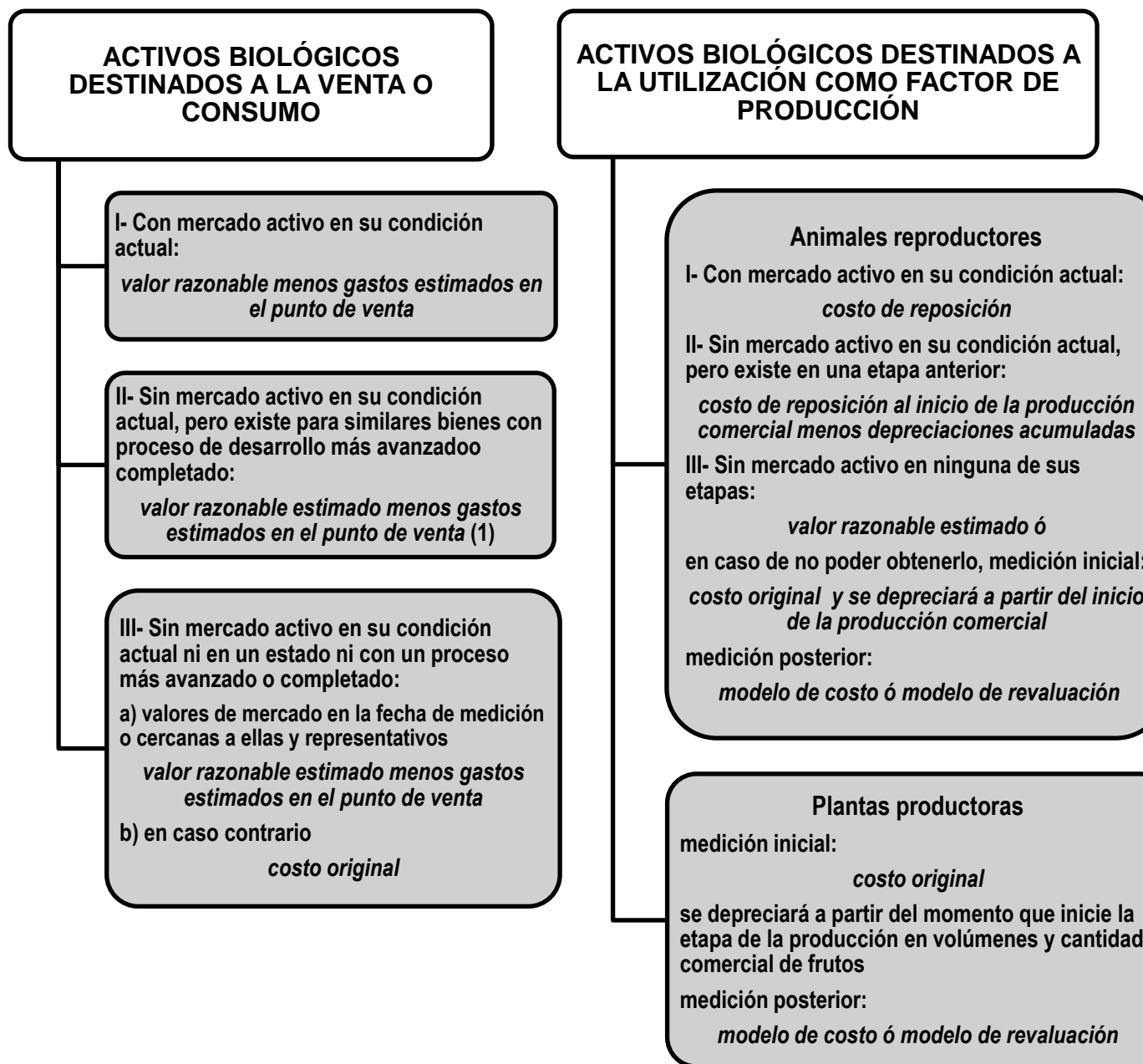
La nueva RT 22 establece que la medición de ciertos activos biológicos se realizará a valor razonable, entendido como el precio que se recibiría por la venta de un activo en el mercado principal (o más ventajoso en caso de no existir un mercado principal) en la fecha de la medición, en condiciones de mercado presentes (es decir, un precio de salida), independientemente de si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otra técnica de valoración. Si no existen precios directamente observables en el mercado se deben utilizar las técnicas de valoración que sean apropiadas a las circunstancias y sobre las cuales existan datos suficientes disponibles para medir el valor razonable, maximizando el uso de datos de entrada observables relevantes y minimizando el uso de datos de entrada no observables. El valor razonable debe considerar la ubicación física de los activos y por ende los costos de transportarlos hasta los mercados que se utilicen como referencia. No se considerarán para la medición a valor razonable los contratos de venta a futuro que se hubieran celebrado con ánimo de entregar los productos en cumplimiento del contrato.

Los momentos de medición de los activos biológicos son iguales al de cualquier activo tales como el momento inicial o de incorporación, momento de venta o consumo y momento de cierre de ejercicio. Pero en la actividad agropecuaria existen momentos posteriores a la medición inicial y que tienen que ver con el crecimiento vegetativo. Así la norma establece una secuencia para la medición de los activos biológicos y productos agropecuarios:

- 1- Establecer su destino: destinado a la venta / consumo o a ser utilizado como factor de producción
- 2- Existencia o no de mercado activo
- 3- Etapa de desarrollo biológico

En los Cuadros I y II presentamos los criterios de medición para los activos biológicos y para los productos agropecuarios.

Cuadro I: *Criterios de medición de los Activos Biológicos*



(1) Cuando se apliquen técnicas de valoración por no existir precios directamente observables el valor razonable se determinará por alguno de los siguientes procedimientos:

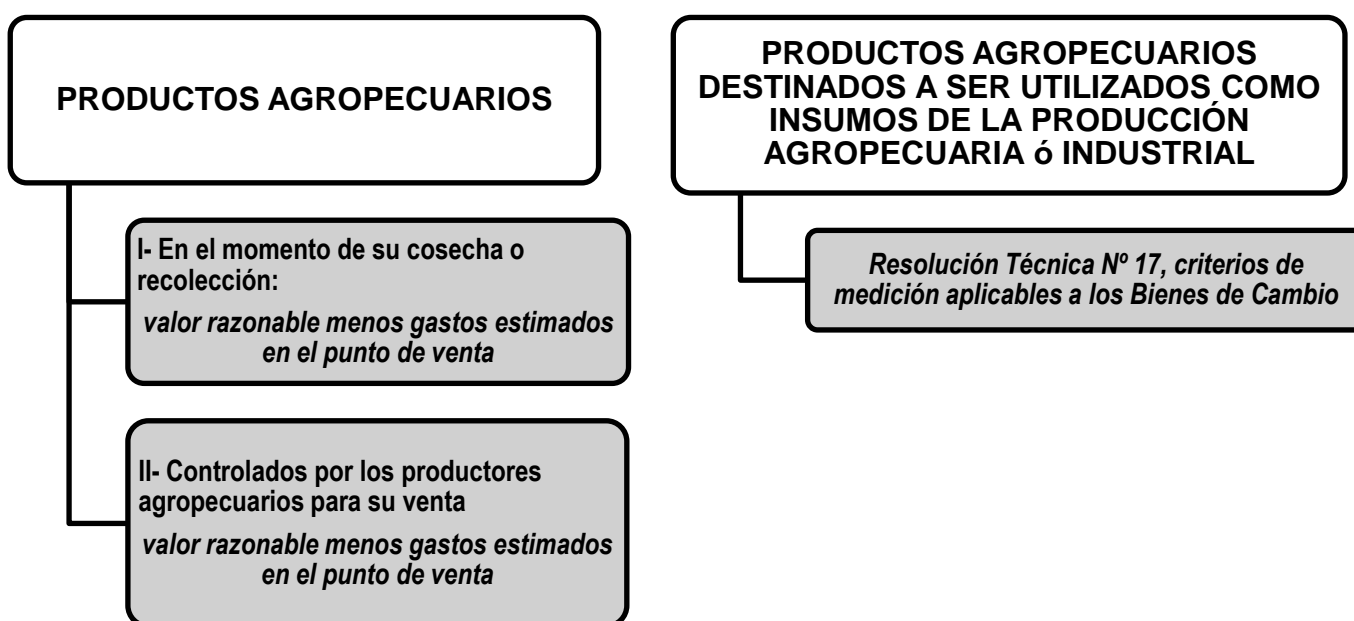
- a. Valores presentes o valores descontados a partir de importes futuros, por ejemplo, flujos netos de efectivo o ingresos menos gastos ajustados para asimilarlos a flujos de fondos, ó

- b. Importe que se requiere para sustituir la capacidad de servicio de un activo similar al momento de la medición (costo de reposición).

Los activos biológicos que se encuentran en la etapa inicial de su desarrollo biológico se medirán al costo de reposición de los bienes y servicios necesarios para obtener un bien similar.

Si la obtención del costo de reposición fuera imposible o impracticable, se aplicará como sucedáneo el costo original.

Cuadro II: *Criterios de medición de los Productos Agropecuarios*



Otras cuestiones contempladas en la nueva RT 22

La nueva RT 22 incorpora dos cuestiones que no eran tratadas en la antigua versión de la norma:

I. Contratos de venta de activos biológicos o productos agropecuarios a futuro

La norma clasifica estos contratos en función de la intención de cancelar la obligación mediante la entrega o no de los productos objeto de este. Si la intención de la entidad es entregar los productos para cancelar la obligación y el contrato es oneroso, se deberán medir a la fecha de cierre del período contable por el valor actual de la erogación mínima necesaria para cancelarlo:

a) pago de las penalidades contenidas en el contrato para su cancelación, o b) neto entre los importes a percibir y el valor de los activos a entregar.

Si la intención de la entidad es entregar los productos para cancelar la obligación y el contrato no es oneroso, no se reconocerán a la fecha de cierre del período contable.

Los contratos que se hubieran celebrado sin la intención de cancelar la obligación mediante la entrega de los productos objeto de este, se podrían calificar como instrumentos derivados y por lo tanto deberían reconocerse y medirse de acuerdo con la Resolución Técnica N° 18.

II. Subsidios estatales

Los subsidios estatales relacionados con un activo biológico que se mide a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, se reconocerán como resultado del período pero deberá analizarse si están o no sujetos al cumplimiento de condiciones futuras.

Si el subsidio está condicionado al cumplimiento de algunas condiciones en el futuro, incluidas situaciones que requieren que la entidad desarrolle o no ciertas actividades, la entidad reconocerá el subsidio del gobierno en el resultado del período solo cuando se hayan cumplido las condiciones requeridas y su percepción sea altamente probable.

Si el subsidio estatal no está sujeto al cumplimiento de condiciones futuras, su reconocimiento como resultado del período se realizará cuando el subsidio se convierta en exigible y su percepción sea altamente probable.

CUESTIONES DE EXPOSICION

Estado de situación patrimonial

PARTIDA PATRIMONIAL	RUBRO
Activos biológicos	Activos Biológicos
Plantas Productoras	Bienes de Uso
Productos agropecuarios destinados a ser vendidos o utilizados como insumos en otro proceso agropecuario o industrial	Bienes de Cambio

Estado de resultados

PARTIDA DE RESULTADOS	ESTADO DE RESULTADOS
Resultado de la producción agropecuaria	Después del resultado bruto por la venta de bienes menos sus costos y antes del resultado por valuación de bienes de cambio a su valor neto de realización.
	Si la actividad agropecuaria es la predominante, debe exponerse como el primero del estado de resultados.
Resultados por medición a su valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta de productos agropecuarios	Después del resultado bruto por la venta de bienes menos sus costos
Los resultados de tenencia generados por los activos biológicos medidos a costo de reposición	Resultados financieros y por tenencia

Información complementaria

1. En el anexo de bienes de uso, incluir las plantas productoras como un renglón separado.

2. Nota detallando:

- Activos biológicos en desarrollo
- Activos biológicos terminados
- Activos biológicos en producción

Clasificados en corrientes y no corrientes y composición en función de la naturaleza de los rubros contenidas en las mismas.

3. Nota indicando el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos de fondos en los casos de activos biológicos para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existe para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado.

4. Nota indicando si los activos biológicos para los que no existe un mercado activo en su condición actual, ni en un estado con un proceso más avanzado o completado hubieren medido, utilizando un valor de un mercado que no satisface las condiciones necesarias para ser considerado como mercado activo, describiendo las limitaciones de dicho mercado para ser considerado como activo.

5. En nota a los estados contables deberá incluirse la composición de los ingresos por producción, los costos de producción referenciados con las notas o anexos que reflejen la información de los gastos clasificados por su naturaleza y por su

función.

Cuestiones de aplicación práctica

A continuación presentamos casos de aplicación práctica referidos a los temas desarrollados.

CASO I: Medición al cierre del ejercicio de activos biológicos que tienen valores razonables a esa fecha

La empresa PECUARIA S.A. se dedica a la cría y engorde de terneros para ser vendidos en el mercado de ganado en pie para la producción de carne, cuando, se encuentren en condiciones de ser faenados. Para el desarrollo de su actividad adquiere terneros de entre 140 y 180 kgs. y los engorda hasta que pesan alrededor de 400 kgs y los vende en el mercado de Liniers.

La existencia inicial de hacienda en proceso al 31 de diciembre de 2016 era la siguiente:

	Cant.	Kg.	Precio/Kg	Total
Terneros	1.200	237.600	\$ 29	\$ 6.890.400
Novillos	900	230.400	\$ 28	\$ 6.451.200
				\$ 13.341.600

Durante el ejercicio se adquirieron 4.000 terneros, con un costo total de \$ 20.480.000.- y se incurrieron en los siguientes costos de explotación:

Concepto	Importe
Mano de obra	\$ 650.000
Fletes	\$ 1.854.000
Forrajes	\$ 9.450.000
Productos veterinarios	\$ 1.500.000
Honorarios veterinario	\$ 240.000
Depreciaciones	\$ 750.000
Total de costos de explotación	\$ 14.444.000

Durante el ejercicio se vendieron 3.700 novillos que representaron 1.517.000 kg., por un total de \$ 47.027.000.-

Al 31 de diciembre de 2017, la existencia final de hacienda era la siguiente:

	Cant.	Kg.
Terneros	1.000	200.000
Novillos	1.400	490.000

A esa fecha, el precio de la hacienda en el mercado de Liniers era de \$ 35 por Kg. los terneros y \$ 34 por kg. los novillos y el costo de flete y seguros para llevar la hacienda al mercado es de \$ 145 y \$ 400 por animal, respectivamente para terneros y novillos.

SOLUCION

De acuerdo a la descripción realizada, nos encontramos ante productos agropecuarios en proceso, que tiene precio de mercado en su condición al cierre del ejercicio. Por lo tanto encuadra en la situación descrita en el punto 7.1.1. de la Segunda Parte de la Resolución Técnica N° 22, de acuerdo al texto aprobado por la Resolución Técnica N° 46 “activos biológicos para los que existe un mercado activo en su condición actual”, para el cual es aplicable la medición “a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta”.

El valor razonable al cierre del ejercicio económico al 31 de diciembre de 2017, puede obtenerse observando las cotizaciones de los bienes a valuar al cierre del ejercicio. A ese valor debe restársele los gastos estimados en el punto de venta, que en el caso planteado están representados por el flete necesario para llevar la hacienda al mercado. De esa manera:

	Cant.	Kg.	Precio Kg	V. Razonable	Pr. Flete	Gastos PV	V. Neto
Terneros	1.000	200.000	\$ 35	\$ 7.000.000	\$ 145	\$ 145.000	\$ 6.855.000
Novillos	1.400	490.000	\$ 34	\$ 16.660.000	\$ 400	\$ 560.000	\$ 16.100.000
				Valor de la existencia final			\$ 22.955.000

En este caso, el hecho sustancial de generación de sus ingresos es el desarrollo biológico, denominado en esta actividad «producción», que se trata de una variación patrimonial no vinculada directamente con los costos incurridos, sino que la inversión en este tipo de activos que desencadena un proceso de acrecentamiento. Por lo tanto el costo incurrido no es representativo del valor del bien.

El resultado por la producción agropecuaria del periodo, está representado por la conjunción del valor de los productos vendidos en el periodo, la existencia final medida de acuerdo a lo expuesto en el cuadro anterior y los costos incurridos en el periodo:

Venta de productos agropecuarios		\$ 47.027.000
- Costos del periodo		
Compras del periodo	-\$ 20.480.000	
Costos de explotación del periodo	-\$ 14.444.000	-\$ 34.924.000
+ Variación de la existencia de hacienda en proceso		
Existencia final de hacienda en proceso	\$ 22.955.000	
Existencia inicial de hacienda en proceso	-\$ 13.341.600	\$ 9.613.400
Resultado por la producción agropecuaria		\$ 21.716.400

Los asientos contables de las operaciones del ejercicio, deberían ser los siguientes:

Valores a depositar	47.027.000	
Resultado por producción agropecuaria		47.027.000
<i>Por la venta de productos agropecuarios</i>		
Resultado por producción agropecuaria	20.480.000	
Proveedores		20.480.000
<i>Por la compra de terneros en el ejercicio</i>		
Resultado por producción agropecuaria	14.444.000	
Proveedores		13.694.000
Depreciación acumulada bienes de uso		750.000
<i>Por los costos de explotación del ejercicio</i>		
Hacienda en proceso de producción	9.613.400	
Resultado por producción agropecuaria		9.613.400
<i>Por ajuste de la existencia final de hacienda en proceso</i>		

CASO II: Medición al cierre del ejercicio de activos biológicos que no tienen valores razonables a esa fecha, pero si en un estado posterior

VIÑAS S.A. es una empresa dedicada a la explotación de viñedos, que vende toda su producción una vez cosechada. Posee una finca de 50 hectáreas en la cual tiene plantadas viñas de uvas malbec, que habitualmente se cosechan durante la última semana de marzo de cada año.

Para el periodo agrícola iniciado con posterioridad a la cosecha del año 2017, se han incurrido en costos por \$ 3.756.300, de acuerdo al siguiente detalle:

COSTOS PARA 50 Ha al 31/12	
Mano de obra	\$ 1.311.300
Uso maquinarias agrícolas	\$ 135.000
Fertilizantes	\$ 600.000
Agroquímicos	\$ 840.000
Otros materiales	\$ 70.000
Depreciación	\$ 800.000
Total de costos incurridos	\$ 3.756.300

Al cierre del ejercicio económico cerrado el 31 de diciembre de 2017, se estima que la producción del viñedo para la cosecha 2018 será de 10.000 kg. por hectárea. La uva en proceso no tiene precio de mercado, pero en el momento de la cosecha, puede conocerse el valor de mercado de acuerdo a cada variedad y zona geográfica. Al 31 de diciembre de 2017 se estima que el precio de la uva malbec de la próxima cosecha, en la zona donde se encuentra la finca de VIÑAS S.A., será de \$ 15.- por kg. Ese precio se estima que será el de contado, pudiendo variar el precio final, de acuerdo a las condiciones de pago que se pacten con el comprador. El seguimiento de los precios y de los volúmenes de producción realizados con posterioridad al cierre del ejercicio y hasta la emisión de los estados financieros de VIÑAS S.A. confirman las estimaciones de producción y precio efectuadas al cierre del ejercicio.

La modalidad con la que opera el sector es que el precio se fija, con el producto colocado en la bodega del comprador, por lo que los costos de cosecha y el flete de acarreo hasta la bodega corren por cuenta del vendedor.

Las tareas agrícolas que deben realizarse hasta la cosecha y sus respectivos costos, son los siguientes:

Actividad	Concepto	Ene	Feb	Mar
Riego	Mano de obra	\$ 27.900	\$ 27.900	
Laboreo del suelo	Mano de obra		\$ 27.900	
	Tractor		\$ 15.000	
Cosecha	Mano de obra			\$ 500.000
Flete	Servicio 3°			\$ 320.000
Totales mensuales		\$ 27.900	\$ 70.800	\$ 820.000
Total		\$ 918.700		

Al cierre del ejercicio la tasa de interés de mercado a las que habitualmente accede la empresa, es del 24% nominal anual.

SOLUCION

De acuerdo a la descripción realizada, nos encontramos ante un producto agropecuario en proceso, que no tiene precio de mercado en su condición al cierre del ejercicio, pero si en un momento posterior al cierre, cuando se realice la cosecha. Por lo tanto encuadra en la situación descrita en el punto 7.1.3. de la Segunda Parte de la Resolución Técnica N° 22, de acuerdo al texto aprobado por la Resolución Técnica N° 46 “activos biológicos para los que no existe un mercado activo en su condición actual, pero existen para similares bienes con un proceso de desarrollo más avanzado o completado”,

para el cual es aplicable la medición “a su valor razonable menos los gastos estimados en el punto de venta”, estimándose su valor “... a partir de la utilización de técnicas de valoración que arrojan valores del presente o descontados a partir de importes futuros.”

El valor razonable de la producción estimada a la fecha de la futura cosecha puede estimarse de la siguiente manera:

$$10.000 \text{ kg./ha.} \times 50 \text{ ha.} \times \$ 15 = \$ 7.500.000.-$$

Ese importe está determinado al momento de la cosecha, es decir marzo/2018.

En función de ese importe y los gastos estimados en el punto de venta, podemos determinar el flujo de fondos futuro, hasta la fecha de posible venta:

	Ene	Feb	Mar
Valor de mercado			\$ 7.500.000
Gastos estimados PV	-\$ 27.900	-\$ 70.800	-\$ 820.000
Flujo Neto	-\$ 27.900	-\$ 70.800	\$ 6.680.000

Si calculamos el valor actual neto al cierre del ejercicio, aplicando la tasa de mercado:

$$\text{VAN} = [-\$ 27.900 / (1+0,02)^1] + [-\$ 70.800 / (1+0,02)^2] + [\$ 6.680.000 / (1+0,02)^3] = \$ 6.199.310$$

El resultado de la producción agropecuaria correspondiente a la uva en proceso al cierre del ejercicio sería el siguiente:

Valor uvas en proceso	\$ 6.199.310
Costo producción uvas	-\$ 3.756.300
Resultado por la producción agropecuaria	\$ 2.443.010

El asiento de ajuste sería el siguiente:

Uvas en proceso de producción	2.443.010	
Resultado por producción agropecuaria		2.443.010

IV. ARRENDAMIENTOS

I- Introducción

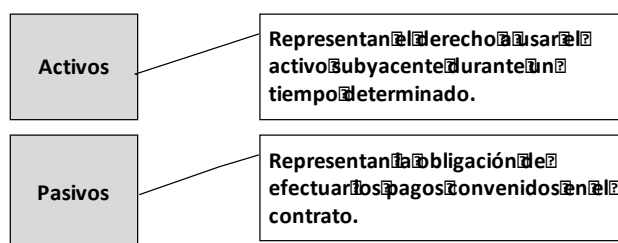
Con la NIIF 16, el estándar internacional que regula la contabilidad de arrendamientos y cuya obligatoriedad rige para los ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2019, el IASB radicalizó la prevalencia del interés de los usuarios sobre el purismo teórico⁸, la supremacía de la esencia sobre la forma y las definiciones de activos y pasivos contempladas en el marco conceptual emitido en marzo de 2018.

II- El enfoque de los derechos de uso

II.1- Activos y pasivos por contratos de arrendamiento

El esquema de la NIIF 16 entroniza el modelo del derecho de uso, exigiendo que los arrendatarios reconozcan (con limitadas excepciones) todos los activos y pasivos emergentes de un contrato de arrendamiento.

G1- Activos y pasivos emergentes de contratos de arrendamiento



II.2- Reconocimiento y medición inicial en la contabilidad del arrendatario

Dicho reconocimiento deberá efectuarse en “la fecha de comienzo” del contrato, midiendo el activo al costo; entre cuyos componentes podemos mencionar la medición inicial del pasivo, los costos directos iniciales incurridos por el arrendatario y una estimación de los recursos necesarios para dismantelar y eliminar el activo, restaurando el lugar y/o el activo subyacente según las cláusulas del contrato.

La medición inicial del pasivo, por su parte, será equivalente a los pagos por arrendamiento descontados a la tasa implícita del arrendamiento o, si esta no pudiera determinarse fácilmente, a la tasa incremental por préstamos del arrendatario.

II.3- Medición posterior en la contabilidad del arrendatario

La medición posterior del pasivo resultará del devengamiento de intereses, de los pagos por arrendamiento y, eventualmente, de ajustes derivados de ciertas modificaciones en el contrato

⁸ Esta afirmación no equivale a decir que las soluciones del IASB sean inconsistentes, dada la selección previa por parte de los usuarios que participan del “debido proceso” que conduce a la emisión de una norma.

de arrendamiento (tales como la extensión del plazo o cambios en las estimaciones vinculadas con el ejercicio de la opción de compra)⁹.

La medición posterior del activo podrá realizarse sobre la base del modelo del costo (menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor acumuladas), en función del modelo de la revaluación o del valor razonable. Estos últimos son de aplicación:

- ✓ Obligatoria cuando los derechos de uso califican como propiedades de inversión que se miden a valor razonable en los términos de la NIC 40 y
- ✓ Optativa en el caso de activos subyacentes relacionados con una clase de propiedades, planta y equipo que se miden utilizando el modelo de la revaluación admitido por la NIC 16.

II.4- Efectos sobre la situación económico-financiera

El reconocimiento de pasivos por arrendamiento les hará lucir a los arrendatarios una solvencia más baja de la que exhibirían, dejando todo lo demás constante, si hubiesen tenido que contabilizar un arrendamiento como operativo (de acuerdo con NIC 17). Se trata de la consecuencia significativa más inmediata de incorporar pasivos que habían permanecido ajenos al balance.

Suponiendo la aplicación del método de depreciación lineal, durante el plazo del contrato, el resultado bajo un enfoque del derecho de uso será inicialmente menor: la suma de la depreciación del activo e intereses del pasivo por arrendamiento superará al valor de la cuota (que representa el gasto de un arrendamiento operativo)¹⁰. En esos primeros períodos el rendimiento del capital invertido por los accionistas será, por lo tanto, más reducido en estados financieros basados en el enfoque de la NIIF 16. Pero los intereses disminuirán, al ritmo del pago de las cuotas, hasta un punto a partir del cual el resultado y la rentabilidad serán más elevados con el método del derecho de uso.

El siguiente ejemplo nos permitirá ilustrar al respecto.

Ejemplo 1- Una entidad celebra el 30 de junio de x17 un contrato de arrendamiento, según las definiciones de la NIIF 16, que le da el derecho a utilizar el activo subyacente durante 3 años. Sus cláusulas le exigen pagar 6 cuotas semestrales de \$ 3.000, en forma adelantada. La fecha de cierre del ejercicio de la entidad tiene lugar el 31 de diciembre de cada año.

La medición del pasivo es igual al valor presente de los pagos por arrendamiento, descontados a la tasa incremental por préstamos del arrendatario, equivalente al 15.24% semestral.

⁹ Estos ajustes también modificarán la medición del activo por derecho de uso.

¹⁰ Para simplificar la presentación, dejamos de lado escenarios donde la depreciación y la cuota contribuyen a formar el costo de otro activo, como ocurriría si el activo subyacente se destina a la producción de bienes.

C.1- Medición inicial del pasivo

Fecha	Valor nominal cuotas	Valor descontado al 30-jun-x17	Valor descontado al 31-dic-x17
Dic x17	3.000	2.603	
Jun x18	3.000	2.259	2.603
Dic x18	3.000	1.960	2.259
Jun x19	3.000	1.701	1.960
Dic x19	3.000	1.476	1.701
Total	15.000	10.000	8.524

- Valor descontado cuota con vencimiento en dic x17: $\$ 3.000/(1,1524) = \$ 2.603$.
- ...
- Valor descontado cuota con vencimiento en dic x19: $\$ 3.000/(1,1524)^5 = \$ 1.476$.

La medición inicial del activo surge de sumar la cuota adelantada, la medición inicial del pasivo y gastos directos incurridos por el arrendatario para poner el activo en condiciones de ser utilizado:

C.2- Medición inicial del activo

Pago cuota adelantada	3.000
Medición inicial del pasivo	10.000
Costos iniciales directos	2.000
Total	15.000

La depreciación del activo por derecho de uso se calcula en forma lineal.

Durante el período que transcurre entre la celebración del contrato y el cierre del ejercicio x17, el arrendatario reconocerá los siguientes hechos:

C.3- Contabilización - Enfoque del derecho de uso - 1º ejercicio

Activos por derecho de uso	3.000	
Efectivo		3.000
30/jun/X17 - Celebración del contrato, transf. del control del activo y pago cuota adelantada		
Activos por derecho de uso	10.000	
Pasivos por arrendamientos		10.000
30/jun/X17 - Celebración del contrato y transferencia del control del activo		
Activos por derecho de uso	2.000	
Efectivo		2.000
30/jun/x17 - Pago costos iniciales directos		
Intereses contratos arrendamiento	1.524	
Pasivos por arrendamientos		1.524
31/dic/x17 - Devengamiento intereses jul-dic/x17		
Pasivos por arrendamientos	3.000	
Efectivo		3.000
31/dic/x17 - Pago 2º cuota		
Depreciaciones activos por derecho de uso	2.500	
Depreciaciones acumuladas activos por derecho de uso		2.500
31/dic/x17 - Depreciación derechos de uso, jul-dic/x17		

- Intereses 2º semestre/x17: $\$ 10.000 \times 15.24\% = \$ 1.524$.
- Depreciación 2º semestre/x17: $\$ 15.000 \times 6 \text{ meses}/36 \text{ meses} = \$ 2.500$.

Al finalizar cada uno de los ejercicios transcurridos entre x17 y x20, las mediciones de activos por derecho de uso y pasivos por arrendamientos serán las expuestas a continuación:

C.4- Evolución medición activos por derecho de uso

Ej.	Medición inicial	Depr. ac. ej. ant.	Depr. ej.	Depr. ac. al cierre	Medición al cierre
x17	15.000		(2.500)	(2.500)	12.500
x18	15.000	(2.500)	(5.000)	(7.500)	7.500
x19	15.000	(7.500)	(5.000)	(12.500)	2.500
x20	15.000	(12.500)	(2.500)	(15.000)	0

C.5- Evolución medición pasivos por arrendamientos

Ej.	Medición inicial	Intereses 1º semestre	Cuota con voto en junio	Intereses 2º semestre	Cuota con voto en dic.	Medición final
x17	10.000			1.524	(3.000)	8.524
x18	8.524	1.299	(3.000)	1.040	(3.000)	4.862
x19	4.862	741	(3.000)	397	(3.000)	(0)

Dichas mediciones nos permiten comparar las consecuencias de aplicar el enfoque de riesgos y beneficios, contabilizando arrendamientos operativos, y de reconocer los mismos contratos de acuerdo con las regulaciones de la NIIF 16¹¹:

C.6- Síntesis de situación económica financiera d/reconocimiento de arrendamientos operativos por aplicación enfoque de riesgos y beneficios

	x16	x17	x18	x19	x20
Activos					
Activos corrientes (excepto crédito por alquileres anticipados)	30.000	40.000	44.000	53.500	55.700
Crédito por alquileres anticipados		3.000	3.000	3.000	
Activos no corrientes (excepto activos por derecho de uso)	50.000	52.000	56.000	54.000	64.800
Activos por derecho de uso					
Total activos	80.000	95.000	103.000	110.500	120.500
Pasivos					
Pasivos corrientes (excepto pasivos corrientes por arrendamientos)	15.000	20.000	25.000	28.000	17.500
Pasivos corrientes por arrendamientos					
Pasivos no corrientes (excepto pasivos no corrientes por arrendamientos)	20.000	22.000	20.000	18.000	28.000
Pasivos no corrientes por arrendamientos					
Total pasivos	35.000	42.000	45.000	46.000	45.500
Patrimonio neto					
Capital + resultados ejercicios anteriores	45.000	45.000	53.000	58.000	64.500
Resultados generados por activos (excepto derivados de arrendamientos)		15.000	16.000	18.000	17.000
Alquileres+gros. iniciales/depreciaciones activos por derecho de uso		(5.000)	(6.000)	(6.000)	(3.000)
Resultados generados por pasivos (excepto derivados de arrendamientos)		(2.000)	(5.000)	(5.500)	(3.500)
Intereses arrendamientos					
Resultado neto	-	8.000	5.000	6.500	10.500
Tota patrimonio	45.000	53.000	58.000	64.500	75.000
Total patrimonio + pasivos	80.000	95.000	103.000	110.500	120.500

¹¹Con el fin de simplificar la presentación, nuestra solución no contempla el impacto del impuesto diferido. Su inclusión no modificaría las conclusiones obtenidas, aunque alteraría su magnitud.

C.7 - Síntesis de situación económico financiera resultado de aplicar enfoque del derecho de uso

	x16	x17	x18	x19	x20
Activos					
Activos corrientes (excepto crédito por alquileres anticipados)	30.000	40.000	44.000	53.500	55.700
Crédito por alquileres anticipados					
Activos no corrientes (excepto activos por derecho de uso)	50.000	52.000	56.000	54.000	64.800
Activos por derecho de uso		12.500	7.500	2.500	-
Total activos	80.000	104.500	107.500	110.000	120.500
Pasivos					
Pasivos corrientes (excepto pasivos corrientes por arrendamientos)	15.000	20.000	25.000	28.000	17.500
Pasivos corrientes por arrendamientos		4.862	4.862		
Pasivos no corrientes (excepto pasivos no corrientes por arrendamientos)	20.000	22.000	20.000	18.000	28.000
Pasivos no corrientes por arrendamientos		3.661			
Total pasivos	35.000	50.524	49.862	46.000	45.500
Patrimonio neto					
Capital + resultados ejercicios anteriores	45.000	45.000	53.976	57.638	64.000
Resultados generados por activos (excepto derivados de arrendamientos)	-	15.000	16.000	18.000	17.000
Alquileres/depreciaciones activos por derecho de uso		(2.500)	(5.000)	(5.000)	(2.500)
Resultados generados por pasivos (excepto derivados de arrendamientos)	-	(2.000)	(5.000)	(5.500)	(3.500)
Intereses arrendamientos		(1.524)	(2.339)	(1.138)	-
Resultado neto	-	8.976	3.661	6.362	11.000
Tota patrimonio	45.000	53.976	57.638	64.000	75.000
Total patrimonio + pasivos	80.000	104.500	107.500	110.000	120.500

Finalmente, podemos confrontar los resultados que arrojarían tres ratios típicamente utilizados para el análisis e interpretación de estados contables sobre la base de los estados financieros expuestos en C.6 y C.7:

C.8- Efecto sobre indicadores seleccionados

Estados financieros basados en enfoque de riesgos y beneficios d'arrendamientos operativos

Endeudamiento	0,78	0,79	0,78	0,71	0,61
Inmovilización	0,63	0,55	0,54	0,49	0,54
Rentabilidad del patrimonio neto	-	17,78%	9,43%	11,21%	16,28%

Estados financieros basados en enfoque del derecho de uso

Endeudamiento	0,78	0,94	0,87	0,72	0,61
Inmovilización	0,63	0,62	0,59	0,51	0,54
Rentabilidad del patrimonio neto	-	19,95%	6,78%	11,04%	17,19%

II.5- Eximición de algunos arrendamientos

No todos los contratos deberán someterse al tratamiento general previsto por la norma: quedarán eximidos, sólo si el arrendatario ejerciera la opción simplificada admitida por el párrafo 5 de la NIIF 16, los de **corto plazo** (con un vencimiento no mayor a 12 meses)¹² o los

¹² NIIF 16: FC 91.

referidos a **activos subyacentes de bajo valor** (tales como tabletas, computadoras personales, pequeños elementos de muebles de oficina y teléfonos)¹³.

El IASB estimó que, en los casos eximidos, los beneficios de reconocer los activos por derecho de uso y los pasivos por arrendamientos no compensarían los costos de hacer la tarea¹⁴.

III- La prevalencia del interés de los usuarios

El enfoque adoptado para los arrendatarios, justifica el consejo emisor, *“dará lugar a una representación más fiel de los activos y pasivos de un arrendatario y... proporcionará mayor transparencia del apalancamiento financiero y del capital empleado por un arrendatario”*¹⁵. Éste ya no tendrá que distinguir entre arrendamientos financieros y operativos **ni quedarán**, como consecuencia de estos contratos, **pasivos fuera del balance**.

Pero **la norma conservó el enfoque de la transferencia de riesgos y beneficios para la contabilidad del arrendador**¹⁶; quien seguirá clasificando los arrendamientos en financieros (aquellos que transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes al derecho de propiedad de un activo subyacente) y operativos (todos los demás).

Semejante dualidad de criterios, aparentemente contradictoria, tiene una explicación oficial: **el peso que el IASB dio a la opinión de los usuarios** y otros interesados que participaron del “debido proceso”, previo a la emisión de la norma. Veamos.

Las regulaciones de la NIC 17 referidas a la contabilidad del arrendatario habían suscitado numerosas críticas entre los usuarios. Muchos de ellos *“ajustaban los estados financieros de los arrendatarios para capitalizar arrendamiento operativos porque, en su opinión, la financiación y los activos proporcionados por los arrendamientos deben reflejarse en el estado de situación financiera”* y declaraban su insatisfacción pues *“transacciones que eran económicamente similares podían contabilizarse de forma muy diferente”*¹⁷.

Por el contrario, el IASB *“concluyó que los costos asociados con hacer los cambios para la contabilidad del arrendador serían difíciles de justificar...”* debido a que una mayoría de usuarios manifestaba entenderla sin dificultades y *“no ajustan actualmente los estados financieros del arrendador por los efectos de los arrendamientos”*¹⁸.

¹³ NIIF 16: FC 100.

¹⁴ NIIF 16: FC 89; FC 101.

¹⁵ NIIF 16: IN6.

¹⁶ Este enfoque estaba previsto en la derogada NIC 17 y sigue vigente en nuestro país por imperio de la RT 18.

¹⁷ NIIF 16: FC 3.

¹⁸ NIIF 16: 58; 61.

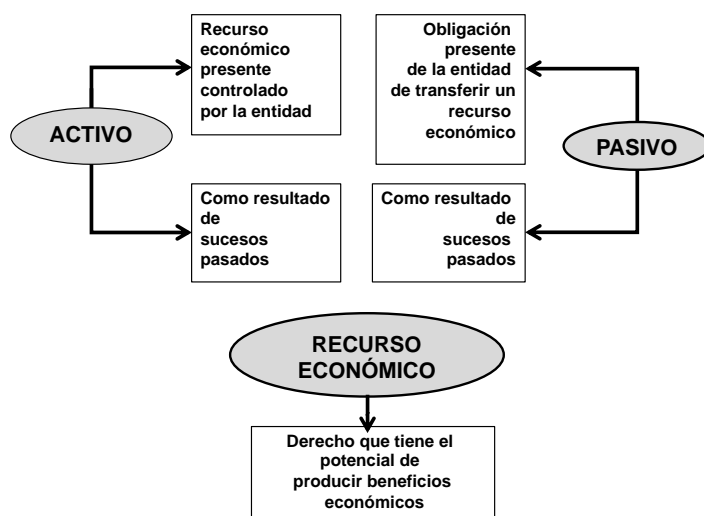
Podríamos suponer que esta dicotomía de la NIIF 16 deviene inconsistente en el plano teórico. Pero, según vimos, implícitamente el IASB dice privilegiar la percepción y necesidades de los usuarios antes que la pureza de la doctrina¹⁹.

¿Constituye dicho criterio una genuina contradicción? ¿Pueden las normas referidas a la emisión de estados financieros avanzar más que las convicciones o percepciones de quienes utilizan la información contenida en dichos estados?

IV- La supremacía de la esencia sobre la forma y las definiciones de activos y pasivos

El objetivo de no dejar pasivos por fuera del balance, que disimulen el nivel de endeudamiento, se consigue respetando, precisamente, la definición de pasivos contenida en el nuevo marco conceptual de las NIIF²⁰:

G3- Definición de activo, pasivo y recurso económico



En efecto, como resultado de sucesos pasados (la celebración del contrato y la obtención del control del activo), el arrendatario asume la obligación de transferir recursos económicos. Dicha obligación satisface, además, el umbral de probabilidad que suelen estipular las normas para el reconocimiento de un pasivo²¹.

También cumple la definición de activo basada en el control y no en el derecho de propiedad. Ese último no es sino uno entre otros derechos que pueden ejercerse respecto de un activo cualquiera; por ejemplo, los de vender, dar en uso, otorgar en garantía o entregar en comodato.

¹⁹No discutiremos aquí si, efectivamente, este dispar tratamiento constituye verdaderamente una inconsistencia ni debatiremos acerca de su significatividad.

²⁰NIIF – MC: 4.2.

²¹ El nuevo marco conceptual no define un umbral de probabilidad, como lo insinuaba el anterior, sino que aborda el tema sobre la base de la “relevancia” y la “representación fiel”.

Son los derechos asociados a un activo, junto a su potencial para producir beneficios, los que definen al recurso y, si sumamos el control, determinan la existencia de un activo. Todo contrato crea derechos y obligaciones para las partes. Mediante el de arrendamiento, el arrendatario adquiere el derecho de utilizar un activo y asume las obligaciones de efectuar pagos y devolver el activo en las condiciones estipuladas al vencimiento del contrato. El arrendador, a su vez, obtiene el derecho de cobrar los cánones como contrapartida de transferir el de uso (conservando el de propiedad).

La esencia económica nos indica que, por la naturaleza de los contratos celebrados en un escenario jurídico determinado, los estados financieros no reconocen ni miden como activos meros elementos materiales tales como “propiedades, planta y equipo” o “propiedades de inversión”. Reflejan y miden, o deberían reflejar y medir, los derechos que una entidad tiene sobre esos elementos²².

V- Identificación de un contrato de arrendamiento

Identificar la existencia de un contrato de arrendamiento es uno de los aspectos clave del nuevo estándar: existe contrato si mediante sus cláusulas se *“transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un período a cambio de una contraprestación”*²³.

Así, una entidad adquirirá el derecho a controlar el uso del activo en la medida en que pueda *“obtener sustancialmente todos los beneficios económicos del uso del activo identificado”* y *“el derecho a decidir” su uso*²⁴.

Pero no existirá control sin activo identificado, implícita o explícitamente, en el contrato. Aunque esta afirmación puede parecer obvia y hasta superficial, dicha identificación suele requerir evaluaciones que no siempre devienen sencillas. De ahí que la NIIF 16 exija que sea este el primer paso para detectar la presencia de un arrendamiento (etapa a-, del gráfico G.2).

Por ejemplo, no habrá activo identificado cuando el proveedor/arrendador tenga permitido por contrato cambiar el activo unitalmente y dicho cambio no le resulte costoso (digamos, porque es factible económicamente)²⁵.

A través del gráfico siguiente podemos seguir las pistas que reclama la NIIF 16 para evaluar la existencia de un contrato de arrendamiento:

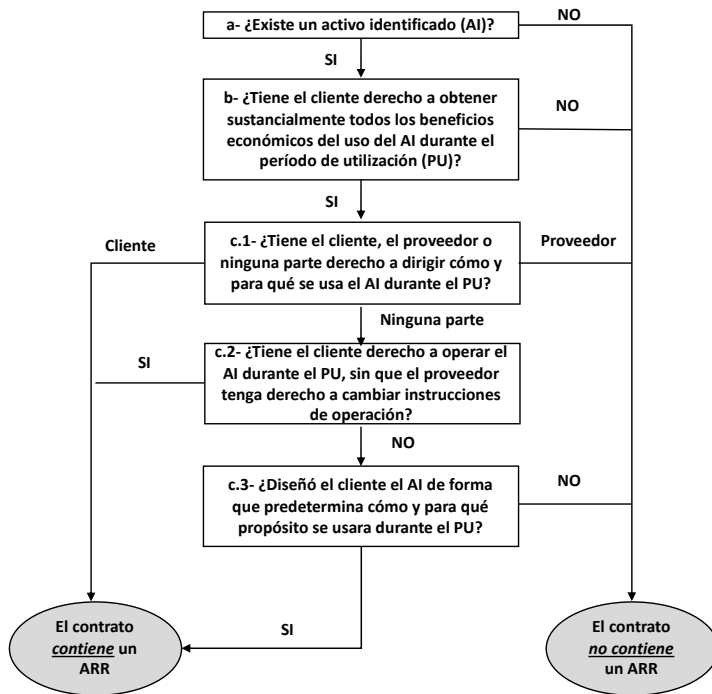
²²Naturalmente, también es el caso de los derechos sobre intangibles.

²³ NIIF 16: 9.

²⁴ NIIF 16: B9. Resaltado por los autores.

²⁵ Un activo no deja de estar identificado cuando es (o puede ser) reemplazado por reparación o satisfacción de garantías comprometidas por el proveedor/arrendador.

G2- Factores para evaluar la existencia de un arrendamiento (ARR)



La **obtención de los beneficios económicos** puede derivarse tanto de los productos y subproductos que se obtengan como de los flujos de efectivo potenciales derivados de los mismos (etapa b del gráfico G.2), mientras que el análisis de la **posibilidad de decidir el uso del activo** requiere estudiar las variables referidas en c.1, c.2 y c.3 (gráfico G.2). Ese derecho faculta al receptor para definir cuestiones tales como el tipo de producto a fabricar, el momento en que se llevará a cabo la fabricación, el uso que se le dará a una maquinaria, el destino que tendrá un camión o un barco o las cantidades a fabricar, transportar o vender.

Veamos unos ejemplos para ilustrar sobre estas cuestiones.

Ejemplo 2- Supongamos que una empresa de café (“cliente”) contrata con un operador aeroportuario (“proveedor”) para usar un local en el aeropuerto para vender sus bienes por un periodo de tres años.

El contrato señala la cantidad de espacio y el local que podrían localizarse en cualquiera de las distintas áreas de embarque dentro del aeropuerto. El “proveedor” tiene el derecho de cambiar la localización del local asignado al “cliente” en cualquier momento durante el periodo de uso.

Existen unos costos mínimos para el “proveedor” asociados con el cambio del local y hay, en el aeropuerto, muchas áreas que están disponibles y que cumplirían las especificaciones del contrato.

*****Este contrato no califica como arrendamiento porque no existe un activo identificado, dado que el “proveedor” puede cambiar la localización del espacio sin autorización de su “cliente”. Este no tiene la capacidad para decidir cómo y para que se usa el activo.**

Ejemplo 3- El “cliente” contrata con una inmobiliaria (“proveedor”) el uso de un local por el término de cinco años. Ese local es parte de una superficie con muchos locales comerciales.

El “proveedor” no puede requerir que el “cliente” se reubique en otro local. El contrato establece que el “cliente” utilice el local para operar su marca comercial durante el horario de apertura del shopping. El “cliente” toma todas las decisiones sobre el empleo del local comercial durante el periodo de uso. Por ejemplo, define la combinación de bienes a vender, el precio de los artículos y las cantidades de inventario a mantener. También controla el acceso físico al local a lo largo de todo el periodo de uso.

El contrato exige que el “cliente” realice al “proveedor” pagos fijos por el arrendamiento y pagos variables por el suministro de servicios de seguridad, limpieza y publicidad.

*****En este caso hay un activo identificable y el cliente tiene tanto el derecho a recibir sustancialmente todos los beneficios económicos de su empleo como decidir cómo y para que utilizar el local comercial. Por lo tanto, existe un contrato de arrendamiento.**

El control sobre el uso de un activo no se pierde por la presencia de “**derechos protectores**”, que suelen definir el alcance del derecho de uso. Por ejemplo, fijando la cantidad máxima de uso de un activo, exigiendo al cliente ciertas prácticas operativas o estableciendo determinadas restricciones (como la prohibición de llevar sustancias peligrosas en un camión arrendado para prestar servicios de transporte o de contratar los seguros de un local comercial con compañías no aprobadas por el “proveedor”).

VI- Conclusiones

La NIIF 16 exige que:

- ✓ Los **arrendatarios** contabilicen sus contratos de arrendamientos sobre la base del **enfoque del derecho de uso**, que implica el reconocimiento (con limitadas excepciones) de todos los activos y pasivos emergentes de ese tipo de contratos y
- ✓ Los **arrendadores** continúen aplicando el **modelo de la transferencia de los riesgos y beneficios**, debiendo distinguir entre arrendamientos financieros y operativos.

Las disposiciones de este estándar internacional radicalizan, por esa vía:

- ✓ La **prevalencia del interés de los usuarios**;
- ✓ La **supremacía de la esencia sobre la forma** y las **definiciones de activos y pasivos** contenidas en el nuevo marco conceptual.

La **prevalencia del interés del usuarios se manifiesta en los diferentes enfoques previstos para la contabilidad del arrendatario y del arrendador**. Sólo en el primer caso los usuarios opinaron mayoritariamente a favor del criterio finalmente adoptado por la NIIF 16,

pues generalmente ajustaban los estados financieros de los arrendatarios para no dejar pasivos por fuera del balance. Pero, a la vez, expresaron conformidad con la clasificación de arrendamientos que deben hacer los arrendadores.

El enfoque del derecho de uso satisface más cabalmente la definición de pasivo contemplada en el nuevo marco conceptual. En efecto, como consecuencia de sucesos pasados (la celebración del contrato de arrendamiento y la obtención del control del activo), el arrendatario asume la obligación de transferir recursos económicos.

También cumple la definición de activo basada en el control y no en el derecho de propiedad. Ese último no es sino uno entre otros derechos que pueden ejercerse respecto de un activo cualquiera; por ejemplo, los de vender, dar en uso, otorgar en garantía o entregar en comodato. Son los derechos asociados a un activo, junto a su potencial para producir beneficios, los que definen al recurso y, si sumamos el control, determinan la existencia de un activo.

La **esencia económica** nos indica que, por la naturaleza de los contratos celebrados en un escenario jurídico determinado, **los estados financieros no reconocen ni miden como activos meros elementos materiales** tales como “propiedades, planta y equipo” o “propiedades de inversión”. **Reflejan y miden**, o deberían reflejar y medir, **los derechos que una entidad tiene sobre esos elementos.**

Al margen de la diversidad de criterios que la NIIF 16 contempla para la contabilidad de arrendatario y arrendador, el sustento teórico del enfoque del derecho de uso parece intachable si aceptamos en todos sus términos tanto las definiciones de activos y pasivos como la necesidad de evitar el ocultamiento de pasivos.

Emerge, entonces, la pertinencia de debatir acerca de la incorporación de dicho enfoque a las normas contables profesionales argentinas, distintas de la RT 26 (NCPA). Cuestión que nos plantea algunos interrogantes.

¿La percepción de los usuarios de estados financieros preparados conforme a NCPA coincidirá con la revelada por quienes participaron del “debido proceso” que condujo a la emisión de la NIIF 16?

¿Aceptarán usuarios y emisores de estados financieros basados en NCPA que el derecho de propiedad es sólo uno entre otros derechos asociados a cualquier activo subyacente en un contrato? ¿Y que la transferencia de tales derechos puede permitir el control de un activo durante un período determinado?

Por último, suponiendo que la respuesta para los planteos anteriores sea afirmativa: ¿El enfoque del derecho de uso debe exigirse tanto para los entes que apliquen RT 17 como para los que utilicen RT 41? ¿O sólo para los primeros si estimáramos un balance costos-beneficios desfavorable para los entes de menor escala?

V. ABSORCIÓN DE LAS DIFERENCIAS DE MEDICIÓN DE LOS ACTIVOS NETOS IDENTIFICABLES AL MOMENTO DE LA COMPRA CUANDO LA EMISORA INCREMENTA EL IMPORTE EN LIBROS DE LOS ACTIVOS QUE DIERON LUGAR AL RECONOCIMIENTO DE DICHAS DIFERENCIAS.

PARTICIPACIONES PERMANENTES EN OTRAS SOCIEDADES MEDIDAS CONFORME AL MÉTODO DEL VALOR PATRIMONIAL PROPORCIONAL

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La Resolución Técnica 17 (RT 17) “Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general” establece, en la sección 5.9., que la medición contable de las participaciones permanentes en sociedades sobre las que se ejerce control, control conjunto o influencia significativa debe realizarse utilizando el método del valor patrimonial proporcional (VPP) descrito en la Resolución Técnica 21 (RT 21) “Valor patrimonial proporcional. Consolidación de estados contables. Información a exponer sobre partes relacionadas”. El VPP es un método de contabilización según el cual la inversión se registra inicialmente al costo, modificándose posteriormente el valor de la inversión para reconocer la parte que le corresponde a la empresa inversora en las pérdidas o ganancias obtenidas por la empresa emisora después de la fecha de la adquisición. Asimismo, las distribuciones de dividendos en efectivo o en especie y toda otra modificación del patrimonio neto que no haya incidido en el estado de resultados modifican el valor de la inversión.

La sección 1.3. de la RT 21 se refiere al tratamiento de compras de participaciones permanentes en sociedades en las que se ejerza el control, control conjunto o influencia significativa y las reglas que establece responden al denominado “método de la compra”. Según este método se considera que la operación implica una adquisición de activos y pasivos que debe ser contabilizada como tal. Consecuentemente, el costo de adquisición se distribuye entre los activos y pasivos identificables adquiridos, computando los activos a sus valores corrientes (con el límite de sus correspondientes valores recuperables) y los pasivos a su costo estimado de cancelación, y considerando la proporción que le corresponde a la adquirente. Si el costo de adquisición supera al importe que surge de aplicar el porcentaje que le corresponde a la empresa inversora sobre los activos netos identificables, el exceso se considera como un valor llave positivo. En la situación contraria, el defecto se trata como un valor llave negativo, aunque, en determinadas circunstancias, la norma dispone que una porción de la diferencia se reconozca en resultados al momento de la compra.

Los valores corrientes de los activos identificables pueden diferir de sus respectivos importes en libros, sobre todo si estos últimos resultan de aplicar criterios de medición basados en los costos

históricos (por ejemplo: bienes de uso para cuya medición periódica se utiliza el modelo de costo).

La sección 1.2.ñ) de la RT 21 dispone que las diferencias de medición de los activos netos identificables al momento de la compra deberán imputarse a resultados en la inversora en función del consumo de dichos activos por la empresa emisora (por ejemplo: el mayor valor de los bienes de uso deberá imputarse en la inversora en base a la vida útil asignada a dichos bienes por la emisora; el mayor valor de los bienes de cambio deberá ser cargado a resultados en la inversora en los períodos en que dichos bienes son vendidos por la empresa emisora).

Una situación especial, no contemplada expresamente en la RT 21, se presenta cuando la emisora incrementa el importe contable de un activo que diera lugar al reconocimiento de un mayor valor por parte de la empresa inversora al momento de la compra. Dicho incremento podría resultar de la aplicación del modelo de revaluación para alguna clase de bienes de uso o de una remediación de activos en el marco de la Resolución Técnica 48 (RT 48) “Remediación de activos”, por ejemplo.

A continuación se plantean algunos ejemplos y el tratamiento contable propuesto.

Situación 1 – Incremento en la medición contable de bienes de uso por aplicación del modelo de revaluación

Inversora SA posee una participación permanente en Emisora SA adquirida en el año 2011 que representa el 80% del capital. Emisora SA es titular de un terreno, adquirido en enero de 2008, que es utilizado en la actividad principal (bien de uso) y cuyo valor corriente al momento de la compra se estimó en \$ 15.000. El importe en libros del terreno (costo original) era de \$10.000 por lo que la Inversora reconoció un mayor por la diferencia entre ambas mediciones ($80\% \text{ s/ } 5.000 = 4.000$). El mayor valor reconocido forma parte del importe en libros de la participación. Sin embargo, a fin de facilitar el seguimiento de la diferencia en la medición del terreno y la preparación de los estados consolidados, Inversora SA consideró conveniente el empleo de una cuenta separada.

Ambas sociedades cierran sus ejercicios el 31 de diciembre de cada año. Al 31/12/17 Emisora SA decide cambiar la política contable utilizada para la medición del terreno, pasando del modelo de costo al modelo de revaluación. El valor razonable del terreno a esa fecha es de \$ 50.000. En consecuencia, Emisora SA contabiliza un incremento de \$ 40.000 ($50.000 - 10.000$) en el valor del terreno con crédito a la cuenta Saldo por revaluación, integrante del patrimonio neto (rubro resultados diferidos).

¿Qué efecto tiene la contabilización de la revaluación en la medición de la participación que posee Inversora SA?

Solución propuesta

Como consecuencia de la revaluación el patrimonio neto de la emisora aumenta en \$ 40.000 y el valor patrimonial proporcional de la inversión en \$ 32.000 (80\$ s/ 40.000), de los cuáles \$ 4.000 ya habían sido reconocidos en el momento de la compra de la participación. En consecuencia, el importe en libros de la inversión debe incrementarse en \$ 28.000 (32.000 – 4.000). Dicho incremento debe contabilizarse con crédito a una cuenta del mismo tipo que la usada por la emisora para registrar el aumento en el valor del terreno, es decir, como un aumento de los resultados diferidos.

Registración contable:

Emisora SA – VPP contable	32.000	
Emisora SA – Mayor valor terreno		4.000
Saldo por revaluación – Emisora SA		28.000

Situación 2 – Incremento en el importe en libros de propiedades de inversión por medición a su valor neto de realización

Se mantiene el planteo de la situación anterior, con las siguientes modificaciones:

- 1) El terreno se mantiene desocupado con el fin de acrecentamiento de valor a largo plazo (propiedad de inversión).
- 2) Al 31/12/17 Emisora SA decide cambiar la política contable utilizada para la medición del terreno, pasando de costo original a valor neto de realización. El valor neto de realización a esa fecha es de \$ 50.000 y existe un mercado efectivo para la negociación del terreno. Resulta impracticable la aplicación retroactiva del cambio de criterio contable. En consecuencia, Emisora SA contabiliza un incremento de \$ 40.000 (50.000 – 10.000) en el valor del terreno con crédito a una cuenta de resultado.
- 3) La ganancia de Emisora SA por el ejercicio finalizado el 31/12/17 es de \$ 180.000 y no existen resultados no trascendidos a terceros.

¿Qué efecto tiene la contabilización del incremento en el valor de la propiedad de inversión en la medición de la participación que posee Inversora SA?

Solución propuesta

Como consecuencia de medir el terreno a su valor neto de realización, el patrimonio neto de la emisora aumenta en \$ 40.000 y el valor patrimonial proporcional de la inversión en \$ 32.000 (80% s/ 40.000), de los cuáles \$ 4.000 ya habían sido reconocidos en el momento de la compra de la participación. En consecuencia, el importe en libros de la inversión debe incrementarse en \$28.000 (32.000 – 4.000). Dicho aumento debe contabilizarse con crédito a una cuenta del mismo tipo que la usada por la emisora para registrar el aumento en el valor del terreno, es decir, como una ganancia.

Al cierre del ejercicio Inversora SA debe reconocer la proporción que le corresponda sobre el resultado de la empresa emisora. En este caso, Inversora SA deberá reconocer una ganancia por la suma de \$140.000, resultante del siguiente cálculo.

Proporción sobre el resultado	80% s/ 180.000	144.000
Menos:		
Mayor valor terreno		<u>-4.000</u>
Resultado de la inversión		140.000
Registración contable:		

Emisora SA – VPP contable	144.000	
Emisora SA – Mayor valor terreno		4.000
Resultados inversión en Emisora SA		140.000

Situación 3 – Incremento en la medición contable de bienes de uso por remediación de activos no monetarios conforme a la RT 48

Se repite el planteo de la situación 1, con las siguientes modificaciones:

- 1) Al 31/12/X7 Inversora SA remide el terreno, por única vez, aplicando el procedimiento alternativo previsto en la sección 3.2.3. de la Resolución Técnica 48 (RT 48) “Remediación de activos”. En consecuencia, procede a efectuar la multiplicación del importe en por el factor de revalúo informado como Anexo al artículo 283 de la ley 27.430, considerando la fecha de su incorporación. En consecuencia, al 31/12/X7, la nueva medición del terreno es de \$ 43.600 (10.000 x 4,36) y será considerada como costo atribuido. El incremento de \$33.600 se acredita a la cuenta “Saldo de remediación – Resolución Técnica N° 48” que se presenta en el patrimonio neto.
- 2) No existen otros activos remediados por aplicación de la RT 48.

¿Qué efecto tiene la contabilización de la remediación del terreno en la medición de la participación que posee Inversora SA?

Solución propuesta

La sección 3.2.2.7) de la RT 48 dispone que las participaciones permanentes que permitan tener influencia significativa, control conjunto o control se medirán sobre la base de un nuevo cálculo del valor patrimonio proporcional determinado a partir del patrimonio de la participada previamente remedido con esta norma. El reconocimiento de la contrapartida en el Patrimonio Neto deberá hacerse neta de la absorción de los saldos de los mayores valores de los rubros revaluados de la participada que la entidad haya reconocido al momento de la adquisición.

En este caso, como consecuencia de la remediación del terreno el patrimonio neto de la emisora aumenta en \$ 33.600 y el valor patrimonial proporcional de la inversión en \$26.880 (80\$ s/ 33.600), de los cuáles \$ 4.000 ya habían sido reconocidos en el momento de la compra de la

participación. En consecuencia, el importe en libros de la inversión debe incrementarse en \$22.880 (26.880 – 4.000). Dicho aumento debe contabilizarse con crédito a “Saldo de remediación – Resolución Técnica N° 48” que se presenta en el patrimonio neto.

Registración contable:

Emisora SA – VPP contable	26.880	
Emisora SA – Mayor valor terreno		4.000
Saldo de remediación – Resolución Técnica N° 48		22.880

CONCLUSIONES:

La RT 21 dispone que las diferencias de medición de los activos netos identificables al momento de la compra integren el costo de adquisición de la participación permanente y posteriormente sean imputadas a resultados en la inversora en función del consumo de dichos activos por la empresa emisora. Sin embargo, la norma no indica cómo debería proceder la inversora en los casos en que la emisora, por un cambio de política contable o por otros motivos, incremente el importe contable de un activo que diera lugar al reconocimiento de un mayor valor al momento de la compra. En estos casos, lo razonable es que la inversora incremente el valor contable de la participación en el importe que resulte de aplicar su porcentaje de participación sobre el aumento en el activo contabilizado por la emisora, neto del mayor valor reconocido para ese activo al momento de la compra. La RT 48 reconoce este vacío normativo de la RT 21 al establecer que “... la contrapartida en el Patrimonio Neto deberá hacerse neta de la absorción de los saldos de los mayores valores de los rubros revaluados de la participada que la entidad haya reconocido al momento de la adquisición”.

A fin de mantener la coherencia, el incremento en el valor de la inversión debería contabilizarse con crédito a una cuenta del mismo tipo que la usada por la emisora para registrar el aumento en el activo, por lo que podría, según el caso, acreditarse a los resultados o a una cuenta de patrimonio neto.

VI. RESULTADOS DIFERIDOS VS OTRO RESULTADO INTEGRAL

1. INTRODUCCIÓN AL TEMA

1.1. El resultado del ejercicio: un indicador clave para los usuarios de los estados financieros

Tal como lo define el Diccionario de la real Academia Española (RAE), *resultado* es el efecto y consecuencia de un hecho, operación o deliberación.

En Contabilidad, la forma de medir el resultado ha sido por años objeto de discusiones entre doctrinarios, técnicos y prácticos de esta disciplina. La importancia radica en que se trata –ni más ni menos– que de asignar responsabilidades en el delicado entramado de una organización que permitan responder a una simple, pero fundamental pregunta: *¿cuál es la situación económica actual y las perspectivas futuras del ente emisor de los estados financieros?*. Como lo expresara hace casi dos décadas el ya disuelto Grupo G4+1 (G4+1: 1999; 37):

La (aparentemente) simple pregunta: *¿Qué tan bueno ha sido el rendimiento de la empresa durante este período?* es generalmente la precursora de una serie de otras preguntas más detalladas, derivadas de la necesidad de adquirir más conocimientos sobre la información presentada.²⁶

Siguiendo los aportes de **Souza Fernández (Souza Fernández: 2007)**, **Casinelli (Casinelli: 2009)** analizó el problema de la medición del resultado contable, re significando el tradicional abordaje que termina – que suele recaer en las caracterizaciones de *capital a mantener financiero* y *capital a mantener físico* – centrándose en lo que **Souza Fernández** llamó en su tesis doctoral *enfoque del excedente sucio* y *enfoque del excedente limpio*.

1.2. Enfoque del excedente sucio vs enfoque del excedente limpio

Bajo el “enfoque del excedente sucio” (o dirty surplus), el resultado contable de un determinado período es una mera sumatoria de flujos económicos positivos y negativos (excluyendo, desde luego, a los aportes y retiros de los propietarios). Es decir que:

$$RP = FE (+) + FE (-)$$

Donde:

RP: resultado periódico

FE (+): flujos económicos positivos (distintos de aportes)

FE (-): flujos económicos negativos (distintos de distribuciones)

²⁶ El original es: “The (apparently) straightforward question: „How well has this company performed during this period?” is generally a precursor to a host of other more detailed questions arising from the need to gain further insights into the information presented.” . (La traducción ha sido realizada por los autores).

La debilidad de este enfoque es que el resultado contable no termina *capturando* todos los cambios ocurridos en la riqueza de la empresa, quedando algunos de ellos relegados a la “oscuridad” (Sousa Fernández: 2007; 68). Esto ocurre, básicamente, porque se mide al resultado utilizando al propio estado de resultados como componente disciplinador de la información financiera.

Por otro lado, el “enfoque del excedente limpio” (o clean surplus) fue ganando adeptos durante las últimas dos décadas del siglo XX, y ya durante este siglo, con la consagración del estado de situación como componente disciplinador del resto de los estados financieros terminó por erigirse como la alternativa más convalidada por las prácticas contables que prevalecen en el mundo.

Se le puede atribuir al enfoque del excedente limpio dos atributos principales:

- a) permite alcanzar a una representación más fidedigna de la riqueza (en términos de activos netos) evaluando los stocks cómo lo hacen los mercados;
- b) permite conocer el resultado de forma global, y entender cuál ha sido el rendimiento del patrimonio que los propietarios le confiaron a los administradores de la entidad (Casinelli: 2009, 5).

2. LAS CRÍTICAS DEL PASADO, VÁLIDAS PARA EL ANÁLISIS PRESENTE

En su día²⁷, el FinancialAccountingStandardsBoard (FASB) –organismo emisor de las Normas de Contabilidad Financiera de los Estados Unidos– había emitido la StatementofFinancialAccountingStandards (SFAS) N° 130, titulada *ReportingComprehensiveIncome*²⁸, donde se receptan las cuestiones desarrolladas en el apartado anterior.

Este pronunciamiento de FASB:

- a) expuso ciertas reglas para la presentación de lo que en el inglés se denominó *comprehensiveincome*, y que de acuerdo a las traducciones oficiales de la IFRS Foundation se conoce en español como *resultado integral*; y
- b) formalizó lo que ya se venía receptando en varias jurisdicciones de influencia doctrinaria anglosajona, donde la Contabilidad orientada a las necesidades de los mercados tuvo históricamente su origen y mayor desarrollo²⁹.

Debe recordarse que el desarrollo del SFAS N° 130 en Estados Unidos fue emitido en un contexto de preocupación creciente por las cuestiones que quedaban “fuera del balance” (off

²⁷ Se emitió en junio de 1997.

²⁸ “Presentación del Resultado Integral” (la traducción es de los autores).

²⁹ La misma FASB indicó ello en los párrafos 3 a 5 de SFAS N° 130, donde se señalaba que su predecesora en la emisión de los principios de Contabilidad Financiera en Estados Unidos, la AccountingPrinciplesBoard del American InstituteofCertifiedPublicAccountants (AICPA) ya había emitido distintas opiniones que receptaban el enfoque de “all-inclusive income concept” (o enfoque del excedente limpio – clean surplus), tales como los APB OpinionsN° 9, 20 y 30.

balance- sheet accounting), pero que influían en la calidad de la información a partir de la cual los inversores y financistas tomaban sus decisiones.

Si nos remontamos algunos años antes en la última década del siglo pasado, el informe de 1993, titulado “Financial Reporting in the 1990s and Beyond” (Información financiera en el decenio de 1990 y subsiguientes) de la Association for Investment Management and Research (AIMR) instaba a poner en práctica el concepto de resultado integral por varias razones.

Las dos principales eran las siguientes:

- a) de este modo, se podría abandonar la práctica de tomar determinadas partidas de ingresos directamente en el patrimonio (contraria al criterio de mantenimiento de capital financiero, que es el utilizado por los inversores para evaluar el desempeño de las entidades); y
- b) se proporcionaría un mecanismo adecuado para abordar a futuro ciertas cuestiones contables, tales como la visualización de ciertas ganancias y las pérdidas *por tenencia*, asociadas con determinadas partidas.

Por su parte, fuera de los Estados Unidos, ya existían precedentes en materia regulatoria al respecto. En 1992, la United Kingdom Accounting Standards Board (ASB, Junta de Normas de Contabilidad del Reino Unido) publicó la Norma de Información Financiera (FRS, Financial Reporting Standard) N° 3, titulada “Reporting Financial Performance” (Presentación del rendimiento financiero). Esta norma introdujo un nuevo informe contable conocido como “estado de ganancias y pérdidas totales reconocidas” (statement of total recognized gains and losses) como un complemento del tradicional estado de pérdidas y ganancias.

En el mismo sentido trabajaron otros reconocidos emisores de normas contables de la década del ‘90 [el ya disuelto International Accounting Standards Committee (IASC), el Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), la Australian Accounting Research Foundation (AARF), y la New Zealand Society of Accountants (NZSA)].

A lo largo de esta abreviada reseña histórica, intentamos demostrar que el concepto de resultado integral siempre se ha presentado como una solución práctica para superar dos problemas contables que, en apariencia, la solución de uno implicaba – necesariamente – la profundización del otro:

- a) Problema 1: Si no se capturan los resultados de tenencia de ciertas partidas que resultan más relevantes si son informadas en base a su valor razonable dentro del balance, se carece de la contrapartida necesaria para lograr tal objetivo.
- b) Problema 2: Si incorporamos todos los resultados de tenencia de las partidas que ameritan ser informadas sobre la base de un valor razonable, el entendimiento del rendimiento de las entidades por parte de los usuarios podría verse oscurecido.

Ejemplo:

Una entidad tiene un plan de compensaciones a su personal ejecutivo, que consiste en que, en el caso de que el ejecutivo se jubile siendo empleado de la empresa, se les pagará a los altos ejecutivos un premio equivalente a una cantidad determinada de sueldos.

No cabe duda que la obligación para la entidad y el derecho para cada empleado se va “devengando” a medida que el empleado presta servicios a la compañía. Sin embargo, la determinación de la medida contable que se le debe asignar a esta obligación es de difícil determinación, y estará influenciada por numerosos factores financieros y actuariales. Por lo tanto:

- a) Si se quiere proporcionar información que represente fielmente el nivel del endeudamiento de esa entidad, debería incluirse en el balance el pasivo actuarial por este plan de compensación.
- b) Si se incluye ese pasivo en el balance, las sucesivas actualizaciones de las variables que afectan dicho importe llevarán a reconocer resultados de tenencia de ese pasivo que no siempre podría resultar del todo claro para los analistas de esa información.

3. EL NUEVO MARCO CONCEPTUAL DEL IASB

En marzo de 2018, el International Accounting Standards Board (IASB) publicó su Marco Conceptual revisado. En el capítulo 7 de este documento –dedicado a brindar pautas conceptuales sobre aspectos de presentación e información a incluir en las notas a los estados financieros– se incorporó la cuestión del resultado del ejercicio y del otro resultado integral.

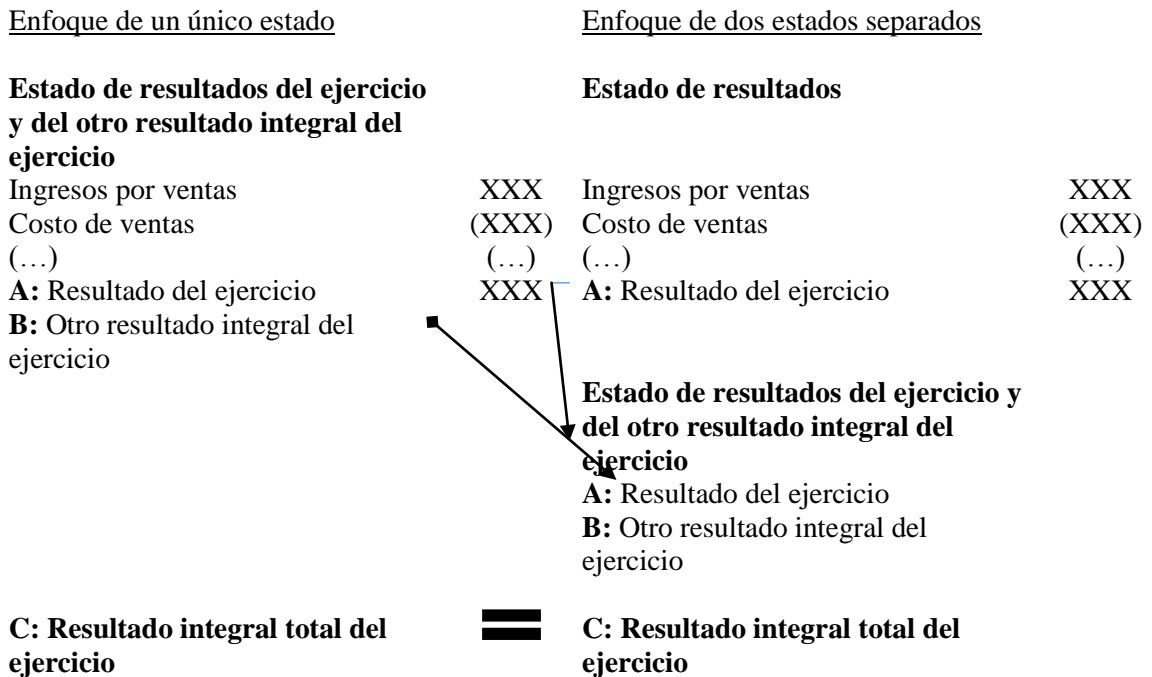
Los puntos salientes de las definiciones que el IASB brindó al respecto son las siguientes:

- a) Tanto las partidas que se presentan en el resultado del ejercicio, como las que se presentan en la sección del otro resultado integral, son ingresos o gastos (es decir, **el otro resultado integral no es un elemento nuevo de los estados financieros**).
- b) Todas las partidas de ingresos y gastos son clasificadas y presentadas:
 - 1) en el estado de resultados; o
 - 2) fuera del estado de resultados, en el otro resultado integral.
- c) El estado de resultados es el principal recurso de información acerca del rendimiento financiero de la entidad durante el período sobre el que se informa.
- d) Dado que el estado de resultados es el principal recurso de información acerca del rendimiento de la entidad durante el período sobre el que se informa, en principio todos los ingresos y gastos se incluyen en este estado. Sin embargo, al desarrollar normas, el IASB podría decidir, en circunstancias excepcionales, que un ingreso o un gasto procedente de un cambio en el valor corriente de un determinado activo o pasivo (i.e. un resultado de

tenencia) deba ser incluido en el otro resultado integral si ello resultare en un estado de resultados que proporcione información más relevante o una representación más fiel del rendimiento de la entidad durante ese período.

- e) Como principio general, los ingresos y gastos incluidos en el otro resultado integral en un período serán reclasificados del otro resultado integral al resultado de un período futuro, si ello resultare en un estado de resultados que proporcione información más relevante o una representación más fiel del rendimiento de la entidad para ese período futuro.

La NIC 1, por su parte, permite presentar las partidas de ingresos y gastos que se incluyen en el resultado (ganancia o pérdida) del período, y aquellas que se incluyen en el otro resultado integral, siguiendo dos enfoques diferentes, que resumimos en el siguiente gráfico:



4. EL ENFOQUE SEGUIDO POR LAS NORMAS CONTABLES PROFESIONALES ARGENTINAS

Las Normas Contables Profesionales Argentinas (NCPA) siguen el enfoque que la irrupción del otro resultado integral vino a superar: el de la inclusión directamente en el patrimonio de ciertos resultados de tenencia, bajo el acápite de “resultados diferidos”.

Las críticas que pueden realizarse a este enfoque son exactamente las que se presentaron en el apartado 2 de esa sección, por lo cual, remitimos al lector a lo allí indicado.

5. NUESTRA PROPUESTA

La adopción de las Normas NIIF por medio de la RT N° 26 implicó que los organismos de control (especialmente, la Comisión Nacional de Valores) revisara su marco regulatorio para incluir el problema del otro resultado integral en la resolución práctica en la cual el resultado y el patrimonio de una entidad son insumo fundamental (constitución de reserva legal, definición del “resultado distribuible”, orden en la absorción obligatoria de las pérdidas acumuladas, etc.). La evidencia muestra que “migrar” hacia esa nueva lógica no ha implicado un nivel de estrés significativo para los grupos de interés. Por el contrario, contar con un único enfoque a nivel de las NCPA y de las NIIF para presentar el resultado del ejercicio parece tener más luces que sombras:

- a) Mejora el entendimiento de situaciones similares para los usuarios de la información.
- b) Evita la existencia de distintas definiciones societarias de cuestiones muy sensibles (como la de resultado distribuible).
- c) Facilita la formación académica de los futuros profesionales en Ciencias Económicas y permite difundir entre los ya graduados los conceptos que gozan de mayor consenso a nivel global.

Por lo tanto, consideramos que la revisión de las NCPA sobre exposición de estados contables resulta una oportunidad para poner estos temas a consideración de los grupos de interés, generar los espacios necesarios para su difusión, y lograr, mediante estas innovaciones, una mejora en la información que presentan las entidades sobre su desempeño.

APORTE PARA LA SEGREGACIÓN DE COMPONENTES FINANCIEROS IMPLÍCITOS

Área: Contabilidad y Auditoría

Tema: Normas contables y de auditoría cambios recientes y aspectos mejorables.

XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS

SAN JUAN, 27 y 28 DE SETIEMBRE DE 2018.

REPÚBLICA ARGENTINA.

Autor: CPN NAZAR, Hugo Marcelo – Domicilio: Las Camelias 434 villa Las Rosas – Telefono: 0387-154046619 – e-mail: hugomarcelonazar@yahoo.com.ar.

Matrícula profesional: N° 1312-T°IV-F°258 C.P.C.E.Salta

APORTE PARA LA SEGREGACIÓN DE COMPONENTES FINANCIEROS IMPLÍCITOS

Área: Contabilidad y Auditoría

Tema: Normas contables y de auditoría cambios recientes y aspectos mejorables.

XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS

SAN JUAN, 27 y 28 DE SETIEMBRE DE 2018.

REPÚBLICA ARGENTINA.

APORTE PARA LA SEGREGACIÓN DE COMPONENTES FINANCIEROS IMPLÍCITOS

SUMARIO

- Resumen

I. Introducción

II. Influencia de la opción en la toma de decisión

III- Segregando los componentes financieros implícitos

IV- Caso práctico

V- Conclusión y propuesta

Anexo

VI- Bibliografía

RESUMEN

El presente trabajo está circunscripto a un aporte para la segregación de componentes financieros implícitos contenidos en los créditos por ventas.

A partir de la aprobación de la resolución técnica n° 41, luego modificada por la RT n° 42 los entes pequeños y los entes medianos (en el caso de créditos de corto plazo) pueden optar por segregar los componentes financieros implícitos. En caso de no optar y exponer los créditos con componentes financieros incluidos, la distorsión de la información contable puede ser significativa a punto tal de influir en la toma de decisiones hasta el punto de impedir a un ente utilizar las normas para entes pequeños.

Segregar los componentes financieros implícitos mejora la exposición de las causas del resultado del ejercicio; permite cumplir los requisitos de esencialidad y comparabilidad otorgando el mismo tratamiento a los componentes financieros implícitos y a los explícitos; reconoce contablemente que un peso de hoy no tiene el mismo valor que un peso de mañana o que, si se hubiera cobrado en efectivo, esos fondos podrían haberse invertido transitoriamente, generando un rendimiento financiero, que, de no invertirse, hubiera generado, al menos, un llamado de atención al asesor financiero del ente por mantener fondos inmovilizados.

Si bien es cierto el consenso, respecto a lo clara y amigable que resulta la norma, es amplio, en el aspecto referido a los componentes financieros implícitos contenidos en los créditos es conveniente no tomarse la dispensa de no segregarlos, ello, con el objetivo de brindar una información adecuada para la toma de decisiones. Se debe considerar que los elementos para proceder a la segregación propuesta están a disposición, sólo se trata de parametrizar los programas de gestión comercial y asumir, en todo caso, la dispensa de considerar a los componentes financieros implícitos segregados, como devengados en su totalidad.

PALABRAS CLAVES: Componentes financieros implícitos, entes pequeños, entes medianos, tasas de interés.

APORTE PARA LA SEGREGACIÓN DE COMPONENTES FINANCIEROS IMPLÍCITOS

I - INTRODUCCIÓN

El presente trabajo está circunscripto a un aporte para la segregación de componentes financieros implícitos contenidos en los créditos por ventas.

La resolución técnica (RT) N° 41, modificada por la RT 42, en su anexo I conceptualiza a los Componentes financieros implícitos de la siguiente manera “Son las diferencias entre precios de compra (o venta) al contado y los correspondientes a operaciones a plazo que no se encuentran explicitadas en la documentación que sustenta la operación.

Cuando por aplicación de esta norma se segreguen los componentes financieros implícitos, deben tratarse como costos financieros (o ingresos financieros), en tal caso, si el precio de contado no fuere conocido o, siendo conocido no existieran operaciones basadas en él, se lo estimará mediante la aplicación de una tasa de interés que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos específicos de la operación.”

La segunda parte de la RT 41 establece:

“... **Medición inicial de créditos:** Cuando se trate de créditos en moneda, se medirán al importe nominal de las sumas de dinero a recibir o al importe a detraer del pago a efectuar (excluyendo componentes financieros explícitos).

Se admite su medición segregando los componentes financieros implícitos no devengados (valor descontado)

Medición periódica: Créditos por ventas en moneda: la medición de estos créditos se efectuará al importe nominal de las sumas de dinero a recibir, excepto que: a) incluyan componentes financieros explícitos o el ente haya optado por segregar los componentes financieros implícitos al inicio, en cuyo caso se medirán por su costo amortizado; o.....”

La tercera parte de la RT 41, por su parte, establece:

“... **Medición inicial de créditos:** Cuando se trate de créditos en moneda a corto plazo (vencimiento a menos de un año desde su incorporación), se medirán al importe nominal de las

sumas de dinero a recibir o al importe a detraer del pago a efectuar (excluyendo componentes financieros explícitos).

Se admite su medición segregando los componentes financieros implícitos no devengados (valor descontado).

Cuando se trate de créditos en moneda a largo plazo (vencimiento a un año o más desde su incorporación), se medirán segregando los componentes financieros implícitos no devengados (**valor descontado**).

Medición periódica: Créditos por ventas en moneda: la medición de estos créditos se podrá realizar al importe nominal de las sumas de dinero a recibir, excepto que: a) incluyan componentes financieros explícitos o el ente haya optado por segregar los componentes financieros implícitos al inicio, en cuyo caso se medirán por su costo amortizado; o.....”.

En esta instancia, vale aclarar que la RT 41 trata sobre: DESARROLLO DE CUESTIONES DE APLICACIÓN GENERAL: ASPECTOS DE RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN PARA ENTES PEQUEÑOS Y ENTES MEDIANOS, la segunda parte de la norma es la referida a entes pequeños y la tercera parte (introducida por la RT 42) es la que contiene normativa para ser aplicada a los entes medianos. Esta norma es de aplicación optativa para un porcentaje importante de empresas, según datos expuestos en una presentación realizada por los Cres Hernán Casinelli y Martín Kerner, un informe de CABA con datos reales de legalizaciones, considerando la presentación de EECC estratificada por sus ingresos, muestra que más del 95% calificaba en 2013 como ente pequeño. FACPCE solicitó igual información a todos los Consejos del país y con los datos obtenidos se pudo determinar que poco más del 90% calificaba como ente pequeño.

De acuerdo a lo expuesto en los párrafos precedentes un grupo compuesto por alrededor del 90% de empresas de la república Argentina puede optar por segregar los componentes financieros implícitos, alcanzando, alrededor del 95% si es que se incluyen a las empresas medianas y estas tienen créditos por ventas de corto plazo.

II - INFLUENCIA DE LA OPCIÓN EN LA TOMA DE DECISIÓN

Dada la circunstancia de que los entes pequeños podrán, opcionalmente, segregar los componentes financieros implícitos y los entes medianos también podrán hacerlo, en la medida que se trate de créditos de corto plazo es decir, fecha de vencimiento menor a un año desde su

incorporación (supuesto sobre el cual se trabajará), la problemática que se plantea en el límite, llevaría al absurdo de que haya que tomar la decisión (de eso se trata) de no poder optar por la aplicación de la RT 41, por ejemplo:

Venta anual \$ 16.500.000

CFI \$ 1.500.000

Esta situación puede tener dos tratamientos:

A - CON SEGREGACION DE COMPONENTES FINANCIEROS IMPLICITOS

Venta = \$ 16.500.000 – CFI \$ 1.500.000 = Venta neta de CFI 15.000.000

_____	_____		
Créditos por ventas	16.500.000	(Activo)	
a Ventas	15.000.000	(R +)	
a CFI a devengar	1.500.000	(Regulariza al activo)	
_____	_____		

B - SIN SEGREGACION DE COMPONENTES FINANCIEROS IMPLICITOS

Venta = \$ 16.500.000

_____	_____		
Créditos por ventas	16.500.000	(Activo)	
a Ventas	16.500.000	(R +)	
_____	_____		

En el primer caso – tratamiento A - puede optar por aplicar normas para entes pequeños.

En el segundo caso – tratamiento B - no puede optar por aplicar normas para entes pequeños, además, entre otras cosas, la información contable está distorsionada pues, los componentes financieros implícitos se devengan de acuerdo al criterio de devengamiento de las ventas, lo que implica adelantar el reconocimiento de resultados.

La diferencia entre las dos situaciones se resuelve con la siguiente fórmula:

Ventas	\$ 16.500.000	
	-----	= \$ 15.000.000
	(1+0,10)	

En la fórmula, se obtiene el valor descontado teniendo en cuenta que durante el ejercicio se aplicó una tasa promedio del 10% en las ventas financiadas.

III- SEGREGANDO LOS COMPONENTES FINANCIEROS IMPLÍCITOS

Segregar los componentes financieros implícitos mejora la exposición de las causas del resultado del ejercicio; permite cumplir los requisitos de esencialidad y comparabilidad otorgando el mismo tratamiento a los componentes financieros implícitos y a las explícitos; reconoce contablemente que un peso de hoy no tiene el mismo valor que un peso de mañana o que, si se hubiera cobrado en efectivo, esos fondos podrían haberse invertido transitoriamente, generando un rendimiento financiero, que, de no invertirse, hubiera generado, al menos, un llamado de atención al asesor financiero del ente por mantener fondos inmovilizados.

Las normas impositivas confluyen en la emisión de comprobantes a través de controlador fiscal y factura electrónica (ANEXO 1), por lo tanto, los entes pequeños y los entes medianos están obligados a usar estos medios y programas informáticos de facturación, Estos programas están parametrizados para generar la facturación y el asiento de ventas. Dentro de la parametrización mencionada, es posible incluir la tasa de interés aplicada a la venta financiada, de hecho, el ente conoce el precio de contado al que vende y el precio financiado al que vende, en caso que no lo conozca o no existieren operaciones efectivamente basadas en él, se lo reemplazará por una estimación basada en el valor descontado -a la fecha de adquisición – del pago futuro a efectuar al proveedor. A este efecto, se utilizará una tasa de interés que refleje las evaluaciones que el mercado hace del valor tiempo del dinero y de los riesgos específicos de la operación, correspondiente al

momento de la medición. Entonces, se conoce el precio de financiación, se conoce el plazo, se tiene el medio informático para trabajar, sólo queda determinar la tasa e incluirla como un parámetro más en el programa informático, tal como si fuera “agregar un precio”.

Analizado el contexto, la única incógnita por resolver para obtener una información que permita mejorar la calidad de la misma y por ende la toma de decisiones, es la tasa a aplicar. Al respecto la FACPCE se ha pronunciado en el INFORME DEL ÁREA CONTABILIDAD DEL CECyT N° 24: **LA TASA DE INTERÉS EN LAS NORMAS CONTABLES PROFESIONALES** Autor: **Dr. Jorge José Gil**, en este informe se realiza una recomendación sobre la tasa de interés a utilizar de acuerdo a los diferentes casos y presenta un detalle desde la más óptima a la menos, siendo las recomendadas para los **Créditos Comerciales sin precio de contado**, las tasas siguientes, (el orden indicado propone una jerarquía de utilización):

- a. La tasa que el ente cobraría al cliente o clientes similares, en el plazo estipulado, la moneda pactada y con las garantías planteadas;
- b. El promedio de tasa que el ente cobra a sus clientes para el plazo estipulado, la moneda pactada y con las garantías planteadas;
- c. La tasa promedio de los préstamos recibidos, del último mes
- d. La tasa incremental a la que accedería en el mercado financiero para obtener un préstamo de similares características (en plazo, moneda y garantías)
- e. La tasa que refleja el rendimiento promedio de sus activos financieros del último mes

Asimismo, la FACPCE publicó el Informe CENCyA N° 16: Casos prácticos de aplicación sobre la Segunda parte de la RT N° 41, donde presenta el siguiente ejemplo de aplicación práctica:

“ Datos sobre la incorporación al patrimonio: El 25/10/X1 la empresa “EP S.A.” efectúa la venta de mercaderías a su cliente XX S.R.L por \$ 57.881,25 fijando un plazo de 90 días para la cancelación de la misma. **La tasa de interés vigente (tasa activa del Banco Nación para operaciones de cartera general diversas)** asciende al 5% efectivo mensual. Cierre 31/12/X1.”

En la página web www.bna.com.ar, se obtiene la siguiente información:

Tasas Banco Nación

Tasa Activa Cartera General Diversas vigente desde el 04/03/2016

- Tasa Efectiva Mensual Vencida = T.E.M. (30 días) = 2,712%
- Tasa Nominal Anual Vencida con capitalización cada 30 días = T.N.A. (30 días) = 33,00%
- Tasa Efectiva Anual Vencida = T.E.A. = 38,48%

Con los datos del informe 24 del CECyT, del informe 16 del CENCyA y los datos del Banco Nación, la incógnita queda develada y se propone usar esa tasa desde el origen de la operación, es decir en el propio momento de la venta.

En la práctica, a diario se lista un resumen de ventas divididas en ventas al contado y a crédito a diferentes plazos, de ese listado surge el detalle del importe neto de las ventas y los impuestos incluidos en la misma que generan un asiento diario que se contabiliza. La propuesta consiste en agregar al listado, el desglose del interés diario contenido en la venta financiada cuestión que el programa informático automáticamente segregue los componentes financieros por aplicación de la fórmula de valor descontado previamente cargada. Es síntesis, la única tarea rutinaria a cargo de la empresa es mantener el control periódico de la tasa vigente.

IV- CASO PRÁCTICO

Tasa activa del Bco Nación para operaciones de cartera general diversas

Diario 0,092%
Mes 2,750%
Año 33,000%

DIA	venta contado	venta a credito			Sub Total	VENTA TOTAL	Venta Neta	IVA 21%	Intereses a Devengar
		7	14	30					
01/01/2016	121	121	121	121	363	484	400	84	4,63
02/01/2016	121	121	121	121	363	484	400	84	4,63
03/01/2016	121	121	121	121	363	484	400	84	4,63
04/01/2016	121	121	121	121	363	484	400	84	4,63
05/01/2016	121	121	121	121	363	484	400	84	4,63
06/01/2016	121	121	121	121	363	484	400	84	4,63
07/01/2016	121	121	121	121	363	484	400	84	4,63
08/01/2016	121	121	121	121	363	484	400	84	4,63
09/01/2016	121	121	121	121	363	484	400	84	4,63
10/01/2016	121	121	121	121	363	484	400	84	4,63
11/01/2016	121	121	121	121	363	484	400	84	4,63
12/01/2016	121	121	121	121	363	484	400	84	4,63

TOTAL	1452	1452	1452	1452	4356	5808	4800	1008	55,50
--------------	-------------	------	------	------	-------------	-------------	------	-------------	-------

Asiento contable c/segregación de CFI		
Ctas por cobrar	\$	4.356,00
Caja	\$	1.452,00
a ventas	\$	4.744,50
a DF IVA	\$	1.008,00
a Intereses a devengar	\$	55,50

Asiento contable s/segregación de CFI		
Ctas por cobrar	\$	4.356,00
Caja	\$	1.452,00
a ventas	\$	4.800,00
a DF IVA	\$	1.008,00
a Intereses a devengar	\$	-

Estado de resultados con segregación de CFI

Ventas	\$ 4.744,50
Costo mercadería vendida	(\$ x.xxx,xx)
Utilidad Bruta	\$ 4.744,50
Resultado Financiero	\$ <u>55,50</u>
Utilidad Neta	\$ <u>4.800,00</u>

Estado de resultados sin segregación de CFI

Ventas	\$ 4.800,00
Costo mercadería vendida	(\$ x.xxx,xx)
Utilidad Bruta	\$ 4.800,00
Resultado Financiero	\$ <u>00,00</u>
Utilidad Neta	\$ <u>4.800,00</u>

V- CONCLUSIÓN Y PROPUESTA

Queda claro que no hay mayores problemas en segregar los componentes financieros implícitos al momento de producirse la venta, que no genera una carga adicional de trabajo, sólo requiere definir el problema de la apropiación a resultados. Se segreguen o no se segreguen los componente financieros implícitos, el resultado final es el mismo pero, la explicación de las causas es totalmente diferente y, si bien es cierto el sector administrativo de este tipo de entes en muchos casos es limitado en cuanto a cantidad de gente, no es menos cierto que estos entes necesitan un profesional contador que prepare la información contable y, dentro de esa preparación esta la parametrización de las variables.

Con la segregación evitamos la distorsión de la cuenta ventas lo que, de hecho, expone un resultado bruto tergiversado produciendo una desviación que puede ser significativa.

Ahora, que ocurre si, en lugar de darle a entes pequeños y medianos una dispensa de no segregación, le damos la dispensa de que mande a resultado el total del interés segregado? acaso no mejora la información y la convierte en más útil?

ANEXO 1

FACTURA ELECTRÓNICA VS. CONTROLADOR FISCAL - ESQUEMA DE SITUACIONES GENÉRICAS (UNA ACTIVIDAD)				
Responsable Inscrito en IVA que realiza UNA sola ACTIVIDAD	ANÁLISIS ACTIVIDAD/OPERACIÓN		MEDIO DE EMISIÓN	
	ACTIVIDAD ALCANZADA por CONTROLADOR FISCAL	MASIVAS A CONSUMIDORES FINALES		CONTROLADOR FISCAL para TODAS las operaciones (?)
		NO MASIVAS A CONSUMIDORES FINALES	NO supera los 240 comprobantes emitidos a consumidor final y/o el importe total de los mismos no supera el 5% del monto total de todas las operaciones.	FACTURA ELECTRÓNICA
			Superan los 240 comprobantes emitidos a consumidor final y/o si el importe total de los mismos supera el 5% del monto total de todas las operaciones.	CONTROLADOR FISCAL para sus operaciones con CONSUMIDORES FINALES y FACTURA ELECTRÓNICA para el RESTO
ACTIVIDAD NO ALCANZADA por CONTROLADOR FISCAL	NO obligado a CONTROLADOR FISCAL		FACTURA ELECTRÓNICA	

Operaciones MASIVAS: realización de un número de operaciones con consumidores finales superior a las efectuadas con otros sujetos, en forma habitual durante el último año calendario.

() Si posee equipo que SOLO emite TICKET a consumidor final podrán emitir facturas con CAI únicamente cuando realicen excepcionalmente operaciones con sujetos que no revisten la calidad de consumidores finales*

FACTURA ELECTRÓNICA VS. CONTROLADOR FISCAL - ESQUEMA DE SITUACIONES GENÉRICAS (DOS ACTIVIDADES)			
Responsable Inscrito en IVA que realiza MÁS DE UNA actividad en el MISMO establecimiento (una alcanzada por controlador fiscal y otra no)	ACTIVIDAD ALCANZADA por CONTROLADOR FISCAL cuyas operaciones son:	VENTAS A CONSUMIDORES FINALES EN EL ESTABLECIMIENTO	MEDIO DE EMISIÓN
	MASIVAS A CONSUMIDORES FINALES	Son SUPERIORES al 20% del importe del TOTAL de operaciones efectuadas.	CONTROLADOR FISCAL para TODAS las operaciones
	NO masivas a consumidores finales pero SUPERAN los 240 comprobantes emitidos a consumidor final y/o si el importe total de los mismos SUPERA el 5% del monto total de todas las operaciones.		CONTROLADOR FISCAL para TODAS sus operaciones con CONSUMIDORES FINALES y FACTURA ELECTRÓNICA para el RESTO
	MASIVAS A CONSUMIDORES FINALES	NO son SUPERIORES al 20% del importe del TOTAL de operaciones efectuadas.	CONTROLADOR FISCAL para actividad ALCANZADA y FACTURA ELECTRÓNICA para actividad NO ALCANZADA
	NO masivas a consumidores finales pero SUPERAN los 240 comprobantes emitidos a consumidor final y/o si el importe total de los mismos SUPERA el 5% del monto total de todas las operaciones.		CONTROLADOR FISCAL para sus operaciones con CONSUMIDORES FINALES de la actividad ALCANZADA y FACTURA ELECTRÓNICA para el RESTO

Comentario: El "grado" de obligatoriedad al uso de controlador fiscal para la actividad alcanzada (todas las operaciones o sólo a consumidor final) "arrastra" a la actividad no alcanzada solo si se cumple con el requisito de % de ventas a consumidor final que fija la norma (ventas totales a consumidor final mayores al 20 % del total). De no ser así la actividad NO alcanzada va con factura electrónica

VI. BIBLIOGRAFÍA

- FACPCE - Informe 24 del CECyT.
- FACPCE - Resoluciones técnicas.
- FACPCE - Informe 16 del CENCyA

PLANTAS PRODUCTORAS: VIÑEDOS

Tratamiento Contable “preferible” para la Región de los Valles Calchaquíes

Área: Contabilidad y Auditoría

Tema: Normas contables y de auditoría cambios recientes y aspectos mejorables

XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS

SAN JUAN, 27 y 28 DE SETIEMBRE DE 2018

REPÚBLICA ARGENTINA

Autor: C.P.N. Carlos Darío Torres

Domicilio: Gelly Obes N° 1043 B° Ciudad del Milagro – Salta

Teléfono: 0387-154825790

e-mail: carlosdariotorres@hotmail.com

Matrícula Profesional: N° 807

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Salta

PLANTAS PRODUCTORAS: VIÑEDOS

Tratamiento Contable “preferible” para la Región de los Valles Calchaquíes

Área: Contabilidad y Auditoría

Tema: Normas contables y de auditoría cambios recientes y aspectos mejorables.

XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS

SAN JUAN, 27 y 28 DE SETIEMBRE DE 2018

REPÚBLICA ARGENTINA

SUMARIO

- Resumen
- Introducción
- Tratamiento Contable según nuestras Normas Profesionales
- Características de la Plantas Productoras
- Vitivinicultura en Salta
- Los Viñedos
- Tratamiento Contable. Efectos
- Conclusiones
- Bibliografía

RESUMEN

La Resolución Técnica N° 46 no solo ha modificado la redacción original del texto de la norma profesional aplicable a la actividad agropecuaria (R.T. N° 22), sino que ha introducido importantes cambios en el tratamiento contable de los Activos Biológicos tanto en lo referido a su medición como a su exposición, con el consecuente efecto en la determinación de los resultados.

Uno de ellos, objeto de este trabajo, es el referido a las Plantas Productoras, respecto de las cuales adopta una definición y determina su medición en base a lo previsto por la Resolución Técnica N° 17, para los Bienes de Uso.

Las plantas productoras son seres vivos que atraviesan distintas etapas durante su vida: su desarrollo desde la implantación, su etapa de plena productividad que suele ser extensa y su etapa de declinación productiva que lleva a su extracción de la tierra, por parte del productor, para dar comienzo a un nuevo ciclo.

En particular se analiza el caso de los viñedos, considerando las particularidades de su desarrollo biológico, con las limitaciones lógicas de los conocimientos del autor, para tratar de definir el criterio de medición a aplicar.

Los viñedos son las plantas productoras de la actividad vitícola, cuyo producto agropecuario son las uvas, que son destinadas, en un alto porcentaje de su volumen de producción, a un proceso industrial para la producción de vinos.

En la Provincia de Salta, en particular en la Región de los Valles Calchaquíes, constituye una de las principales actividades económicas, con un fuerte efecto en otra actividad, el turismo. La actividad en esta zona, tiene particularidades importantes que deben ser tenidas en cuenta a los efectos de poder definir cuál es el tratamiento contable en materia de medición que deben aplicar, las empresas del sector.

En el presente trabajo se intenta describir ese tratamiento contable que resulta recomendable, en función de las características de la actividad en la región antes indicada.

También se hace una breve referencia a las características de productividad de las tierras sobre las cuales se realiza el implante de los viñedos, con el objeto de considerar la posibilidad de su depreciación.

Como conclusión del trabajo, se considera adecuado la aplicación del criterio de medición del “costo menos depreciación acumulada” previsto en la Resolución Técnica N°17. Se fundamenta las razones de su elección frente a la alternativa del modelo de revaluación, el cual es desechado por las dificultades para su aplicación.

Palabras claves:

Plantas Productoras – Viñedos – Viticultura – Tratamiento Contable

PLANTAS PRODUCTORAS: VIÑEDOS

Tratamiento Contable “preferible” para la Región de los Valles Calchaquíes

INTRODUCCIÓN

A partir de la aprobación y puesta en vigencia de la Resolución Técnica N° 46, por la cual se modifica la Resolución Técnica N° 22 (Normas contables profesionales: actividad agropecuaria) con efectos en otras normas contables, se ha producido un cambio sustancial en el tratamiento contable referido a los criterios de medición aplicables a las Plantas Productoras.

En el caso particular de la viticultura, tal como veremos más adelante, el viñedo tiene todas las características de estos Activos Biológicos y, particularmente en el Valle Calchaquí, características especiales que se intentarán analizar en el presente trabajo, con el objeto de definir el criterio de medición aplicable más adecuado.

TRATAMIENTO CONTABLE SEGÚN NUESTRAS NORMAS PROFESIONALES

La Resolución Técnica N° 22 (modificada por la Resolución técnica N° 46) las define de la siguiente manera:

“son aquellas plantas vivas que permiten obtener productos agrícolas; se espera que produzcan durante más de un periodo y tienen una probabilidad remota de ser vendidas como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.

Son activos biológicos en desarrollo mientras no alcanzan la capacidad de producir sus frutos en cantidades y calidades aptas para su comercialización y son activos biológicos en producción a partir de dicha etapa.

No son plantas productoras las que se espera sean cosechadas como productos agrícolas (ejemplo los bosques cultivados para producir madera o pasta para papel)”

Respecto de su medición, la citada norma expresa:

“La medición inicial se efectuará al costo original. A partir del momento en que el bien comience la etapa de la producción en volúmenes y calidad comercial de frutos, se debe comenzar el cálculo de

la depreciación. Con posterioridad a la medición inicial, se podrán medir por su valor revaluado, utilizando los criterios del Modelo de revaluación que se describe en la RT 17.”

Tanto la definición como el criterio de medición adoptado constituyen, al igual que otros aspectos contemplados en la norma, la adopción de conceptos y criterios ya desarrollados por las Normas Internacionales de Información Financiera, ratificando el camino de un continuo y saludable acercamiento hacia aquellas.

En cuanto a su exposición en los Estados Contables, se mantiene el lógico y razonable criterio de incluirlas en el rubro Bienes de Uso, tal cual era el criterio anterior a la modificación de introducida por la resolución técnica N° 46.

CARACTERISTICAS DE LA PLANTAS PRODUCTORAS:

Existe consenso, en la profesión, sobre las características propias de estos activos biológicos, que pueden detallarse de la siguiente manera:

- Su vida útil se extiende por más de un período.
- Requieren de un tiempo de desarrollo, a partir de su implantación, para comenzar a producir frutos. Posteriormente, necesita de otro tiempo para alcanzar el volumen y calidad de producción de sus frutos, requerido para su comercialización.
- Una vez alcanzado ese punto de desarrollo y madurez, se estabiliza el nivel de producción por varios años, luego declina y comienza una curva descendente hasta convertir antieconómico su mantenimiento, razón por la cual el productor agropecuario prefiere su reemplazo por una nueva plantación, reiniciando el ciclo productivo.
- Durante su desarrollo y la etapa de producción, requiere un adecuado mantenimiento para conservarla en condiciones óptimas de productividad.
- El objetivo de su implante y explotación es la producción de sus frutos durante el máximo período de tiempo posible a los efectos de su posterior comercialización o un proceso de industrialización donde los frutos son empleados como materia prima.
- Generalmente, al finalizar su vida útil, carece de un valor residual o el mismo puede ser insignificante.

VITICULTURA EN SALTA

La Viticultura es una de las principales actividades de la Provincia de Salta a tal punto de ocupar el cuarto lugar a nivel nacional en hectáreas cultivadas de vid según informes del Instituto de Vitivinicultura de la Nación.

Salta es reconocida tanto en la República Argentina como a nivel internacional por los vinos de altura de alta calidad que produce en la zona de los Valles Calchaquíes y por su exportación. Pero sobre todo es destacada en la región por ser uno de los motores que genera fuentes de trabajo, permitir el crecimiento de economías familiares y ser un complemento en la promoción del turismo.

Los Valles Calchaquíes conforman la región donde se cultivan los viñedos de mayor altura del mundo. Los viñedos de la Provincia de Salta se extienden entre Cafayate, Tolombón, Yacochuya, Colomé, San Carlos, Angastaco, Cachi y Molinos.

Las empresas dedicadas a la Viticultura en Salta destinan el 99 por ciento de su producción a la elaboración de vino, es decir que el fruto de la vid, producto agropecuario, es la materia prima para la obtención del vino.

La actividad vitícola en la Provincia de Salta se desarrolla por las características de su tierra en los Valles Calchaquíes. Principalmente en los Departamentos de Cafayate, San Carlos, Molinos, Cachi y La Viña.

Los suelos de esta zona de Salta, constituidos por sedimentos de tipo arenoso, con elevada proporción de arena fina y subsuelo algo pedregoso.

En esas arenas, ardientes en el día y frías por las noches, nuestros productores hacen realidad el sueño del mejor vino. La historia relata que aquellos pioneros que trajeron la vid a estos Valles destinaron las tierras más altas para las cepas más finas. Más de 1.700 metros sobre el nivel del mar y una gran amplitud térmica, eran las coordenadas perfectas para lograr vinos únicos, de altísimo nivel, premiados y apreciados en todo el mundo con colores profundos, aromas intensos y sabores distintivos.

Pero antes del vino, el fruto. Y antes del fruto... la planta productora: los viñedos.

LOS VIÑEDOS

En función de las características de las plantas productoras, se analiza al viñedo como activo biológico a los efectos de definir el tratamiento contable a aplicar, en función de las normas contables profesionales vigentes, en función de un relevamiento realizado en la Provincia de Salta.

Los viñedos son plantas con una larga vida útil productiva. Una vez realizada la implantación y realizando las tareas culturales necesarias para su adecuado desarrollo, se estima que al segundo año comienza a dar frutos, aunque los mismos no tendrán la calidad esperada ni el volumen de producción deseado. Esos frutos, generalmente se destinan a otras producciones menores (dulces, jugos o vinos de baja calidad) o son utilizados como abono para los mismos viñedos.

Recién al quinto año, comienza la etapa de plena producción, la que se extiende, en promedio, durante aproximadamente 30 años. No obstante, para el caso de los viñedos salteños, existen casos donde su vida útil real se extiende por muchos años más, llegando a superar los 100 años. Esto puede convertirse en un serio impedimento para la estimación de su depreciación.

Ahora bien, durante la extensa etapa de productividad plena, logra estabilizar su producción en volumen y calidad. Esta circunstancia posibilita tomar como base razonable, para el cálculo de la depreciación anual, a la producción total esperada a lo largo de su vida útil y distribuir su valor amortizable en función de la producción real anual.

Otro aspecto importante, durante su etapa de desarrollo, son los costos de mantenimiento y cuidados para lograr la productividad proyectada que suelen ser significativos. También durante su etapa productiva, requiere de importantes erogaciones para su mantenimiento (podas, raleo, etc).

Los frutos que se obtienen, generalmente responden a la calidad esperada, en función del producto final que saldrá al mercado, luego del proceso industrial en bodega (los vinos).

Transcurrida la vida útil, no existe posibilidad de alguna de recupero. Solo su extracción, como paso previo a las tareas preparatorias para un nuevo implante. Es decir, se reinicia el ciclo.

Ahora bien, en general, la tierra no sufre ningún deterioro que amerite evaluar su posible pérdida de valor a los fines de un eventual cómputo de depreciación. Las características de los suelos aptos para la viticultura no sufren una degradación por la explotación en esta actividad.

TRATAMIENTO CONTABLE. EFECTOS

En función de los requerimientos de las normas contables vigentes, antes mencionadas, y de las características de los viñedos como plantas productoras, se puede definir un tratamiento contable "preferible" a aplicar.

Partiendo de la base de la existencia de un período de desarrollo, hasta alcanzar volumen y calidad apta para la comercialización de los productos, en esta etapa deberán medirse al costo acumulado de las distintas inversiones realizadas, sin computar depreciación alguna.

Si en la primera etapa de producción, del segundo al cuarto año, se logran vender los frutos obtenidos, se deberá deducir de los costos incurridos, el valor de los ingresos obtenidos. De todas maneras, no suelen ser valores significativos respecto de la magnitud de las inversiones realizadas.

Una vez que se alcanzan los volúmenes y calidades aptas para la comercialización de los frutos, corresponderá iniciar el cómputo de la depreciación del viñedo, constituyendo el principal componente del costo de producción de las uvas. Para dicho cómputo, resulta aconsejable, realizarlo en función al volumen de producción anual, respecto del volumen total esperado durante toda la vida útil.

Si, tal como se expresara anteriormente, consideramos que no existe un valor residual estimado al final de la vida útil, no procede realizar deducción alguna al costo. En consecuencia, el valor a depreciar estará dado por los costos acumulados.

Respecto de las erogaciones necesarias para el mantenimiento de los viñedos, en la etapa de plena producción, habrá que realizar el análisis de sus características para definir si corresponde su tratamiento como mejora o su cómputo como pérdida.

Siguiendo la metodología antes expuesta, para las depreciaciones, al final de su vida útil debería quedar un valor residual igual o aproximado a cero.

Todo lo dicho hasta acá, será válido bajo la aplicación del criterio alternativo de medición al costo menos depreciación acumulada, previsto en la Resolución Técnica N° 17.

El otro criterio alternativo, el modelo de revaluación, presenta dificultades para su aplicación. Al menos existen dos fuertes razones que lo podrían hacer inaplicable, a saber:

Las plantas desarrolladas o en desarrollo no tienen posibilidades de ser extraídas del suelo para su venta, pues pierden sus condiciones productivas con serio riesgo de morir. O sea, no hay un mercado activo de estas plantas productoras, ya implantadas.

En cualquier caso, podrá venderse el viñedo implantado, donde la tierra tendrá un valor significativo y será muy complejo determinar cuánto del valor de la hectárea implantada, pueda imputarse a las plantas. En la Región bajo análisis, resulta compleja la obtención de su Valor Razonable.

En todo caso, lo que existen son productores de platines preparados para su implantación al momento inicial del proceso, ya sea en el mercado local como de otros países. Pero, ya no estaremos hablando de plantas productoras sino que, para dichos productores, se tratarán de activos biológicos destinados a la venta (Bienes de Cambio).

Es decir, para los viñedos, en la región de los Valles Calchaquíes, la aplicación del modelo de revaluación se torna prácticamente imposible pues no hay forma de obtener su valor razonable una vez implantados, ya sea en etapa de desarrollo o en plena producción.

Por lo tanto, el único criterio posible de aplicar es el de “costo menos depreciaciones acumuladas”, de acuerdo a lo dispuesto por la Resolución Técnica N° 17.

CONCLUSIONES

El nuevo texto de la Resolución Técnica N° 22, además de dar un nuevo paso de aproximación de las NIIF, adoptando conceptos desarrollados en las mismas, ha provocado un cambio importante en lo que respecta a la medición de las denominadas Plantas Productoras. Este cambio facilitará, a las empresas del sector, adoptar un criterio de medición razonable, basado en las Normas Contables Profesionales vigentes.

Los viñedos constituyen las plantas productoras de la actividad vitícola con particularidades especiales y, considerando lo dispuesto en el nuevo texto de la Resolución Técnica N° 22, el tratamiento contable “preferible” antes descripto, resulta ser recomendable para las empresas que desarrollan esta actividad de la región.

Esto constituye una sensible “simplificación” para sus administraciones, pues el criterio previsto en la anterior Resolución Técnica N° 22 resultaba de muy difícil aplicación y por tratarse de viñedos

con cierta antigüedad en su producción, que por lo general era anterior a la puesta en vigencia de la norma.

Es más, las empresas del sector utilizaban, como criterio de medición sucedáneo, al del costo computando su depreciación anual por el método de la línea recta, con las debilidades propias del mismo, sin tener en cuenta las condiciones que dispone la Resolución Técnica N° 17 para el cómputo de las depreciaciones.

Ahora cuentan con un criterio más adecuado para la medición de su riqueza y el cómputo de su costo de producción, a los fines de determinar el Resultado de la Producción del producto agropecuario que se obtiene.

No debe dejarse de lado la dificultad de aplicación del modelo de revaluación para esto Bienes de Uso, al menos en la Provincia de Salta. Esto es así pues resulta difícil poder obtener un Valor razonable, en los términos de lo previsto en las normas contables.

BIBLIOGRAFIA

1. Torres, C.F. " Normas Contables para la Actividad Agropecuaria". Editorial Buyatti
2. Resolución Técnica N° 22 (texto original) F.AC.P.C.E.
3. Resolución Técnica N° 22 modificada por la Resolución Técnica N° 46 F.AC.P.C.E.
4. Resolución Técnica N° 17 F.AC.P.C.E.
5. NIC 41

EL CAMINO HACIA LOS ESTADOS CONTABLES DIGITALES

Área: Contabilidad y Auditoría

Tema: La información contable, la realidad económica y los cambios tecnológicos, su contribución para mejorar la competitividad y el desarrollo económico.

XXII Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas

San Juan – Argentina

27 y 28 de septiembre de 2018

Autores:

CP Daniela Virginia Mas Russo

Calle Aberastaín Sur 831 2° piso Depto. 23

Capital – San Juan

264-5024096

danielavmas@gmail.com

CPN María del Carmen Carrascosa

Calle 9 de Julio Oeste 2230

Capital – San Juan

264-5078116

m.carrascosa08@gmail.com

CPN Lorenzo Luis Mas

Calle Juan Nuche Norte 726

Capital – San Juan

264-5023950

lorenzoluismas@hotmail.com

EL CAMINO HACIA LOS ESTADOS CONTABLES DIGITALES

Área: Contabilidad y Auditoría

Tema: La información contable, la realidad económica y los cambios tecnológicos, su contribución para mejorar la competitividad y el desarrollo económico.

XXII Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas

San Juan – Argentina

27 y 28 de septiembre de 2018

Índice

1.	RESUMEN.....	5
2.	INTRODUCCIÓN	6
3.	DESARROLLO	6
3.1.	Situación Actual de los estados contables digitales.	7
3.2.	Situación en Latinoamérica.	7
3.2.1.	Uruguay.....	7
3.2.2.	Otros países latinoamericanos.....	8
3.3.	Argentina.....	8
3.3.1.	Elaboración y exposición de estados contables auditados, hoy.	8
3.3.2.	Proyectos de Central de Balances del BCRA.....	9
3.3.3.	Proyecto de la Central Federal de Información Financiera (CENFIF).....	10
3.3.4.	Los organismos de contralor y la información contable digital	11
3.3.4.1.	AFIP y Secretaría Mipymes	11
3.3.4.2.	Superintendencia de Seguros	12
3.3.4.3.	Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES).....	12
3.4.	Beneficios de la Central de Balances	13
3.5.	Requisitos para la implementación de la Central de Balances	14
3.5.1.	Normas estándares de contabilidad	14
3.5.2.	Un Lenguaje Informático estándar	16
3.5.3.	Garantía de autenticidad e integridad de la información.....	17
3.5.4.	Herramientas de enlace entre los Sistemas ERP y la Central de Balances.....	18
3.5.4.1.	Modelos de Planes de cuentas	18
3.5.4.2.	Importación de Balance de Sumas y saldos	19
3.5.4.3.	Registración Contable	19
3.5.4.4.	Confección integral de los estados contables	20
3.5.4.5.	Generación de documento XBRL	20
4.	CONCLUSIÓN	20
5.	PROPUESTA	21
5.1.	Iniciativa del consejo Profesional de Ciencias Económicas de San Juan (CPCESJ).	21
5.2.	Proyecto BILAN Estados Contables On Line	21
5.2.1.	Proyecto BILAN	21
5.2.2.	Usuarios del sistema.....	22
5.2.3.	Operación del Sistema.....	24
5.2.3.1.	Construcción del plan de cuentas específico del ente.	24

5.2.3.2.	Vinculación de planes de cuentas.....	27
5.2.3.3.	Importación de sumas y saldos.....	27
5.2.3.4.	Elaboración de los Estados Contables.....	29
5.3.	Próximos pasos.....	32
6.	BIBLIOGRAFÍA.....	32

1. RESUMEN

Desde la idea básica de que todo camino, tiene un punto de partida y a través de un recorrido se llega a un destino determinado, nos inspiramos para enmarcar nuestro trabajo bajo el título: “El camino hacia los Estados Contables Digitales”.

Tomando este concepto, definimos que el inicio de esta trayectoria se ubica en la captura de los hechos susceptibles de registración contable y completa su itinerario con la publicación de los estados contables digitales en una Central de Balances.

En nuestro país, las Tecnologías de la Información (TICs) se han focalizado en solucionar la gestión administrativa contable de las empresas, desarrollando sistemas de gestión administrativo-contable que entregan para la confección de estados contables, en la mayoría de los casos, el balance de sumas y saldos como su producto final.

En el otro extremo del camino, en el punto de llegada, se encuentran los estados contables digitales almacenados en centrales de balances de acceso público.

Esa información, además de cumplir con los requisitos de transparencia, calidad y utilidad para los inversores y otros usuarios para tomar decisiones, debe ser procesable informáticamente, comparable y de disponibilidad instantánea, sin necesidad de transcripciones manuales y en formato accesible para todos los usuarios y con cualquier herramienta informática. También debe agregarse que es necesario garantizar la autenticidad y la integridad de la información, no pudiendo ser desconocida por su autor.

En el tramo intermedio, podemos distinguir dos etapas:

- La primera abarca desde el balance de sumas y saldos hasta los estados contables y
- la segunda, parte de los estados contables hasta su incorporación a la Central de Balances.

En la primera etapa intermedia mencionada, las herramientas informáticas de mayor uso, en nuestro país, son un conjunto de planillas de hojas de cálculo (generalmente Excel) que varían en su calidad de acuerdo al conocimiento y dedicación de quien realiza la tarea. Su producto final son los estados contables impresos y firmados manualmente.

La segunda etapa intermedia, aún no cuenta con solución en Argentina. La herramienta que se utilice debe permitir tomar los estados contables desde un archivo digital y transformarlo a un lenguaje informático entendible para todo tipo de aplicación. Este lenguaje informático ya existe, se llama XBRL. Por último, el documento obtenido, debe ser firmado digitalmente para garantizar su autenticidad e integridad.

La necesidad de contar con información digital y accesible va creciendo cada vez más, punto tal que distintos organismos que utilizan los estados contables, han comenzado a implementar interfaces particulares para que los emisores de estados contables, en algunos casos, transcriban

todo o parte de los balances, o los transfieran en formatos no procesables como son los archivos pdf.

Existen en nuestro país proyectos importantes para la creación de la Central de Balances. Hace casi una década, el Banco Central de la República Argentina inició esta tarea. Actualmente existe el Proyecto de la Central Federal de Información Financiera (CENFIF) llevado a cabo en forma conjunta por el Ministerio de Producción de la Nación y la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas.

Nuestra conclusión es, que este camino es el acertado y debemos ser protagonistas indispensables en su concreción. Debemos desarrollar herramientas informáticas que permitan, partiendo desde el producto final de los sistemas de gestión administrativo-contable (balance de sumas y saldos), entregar los estados contables en un documento XBRL listo para su incorporación a la Central de Balances.

Nuestra propuesta, desde el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de San Juan, es el proyecto de un sistema de contabilidad, en plataforma web, orientado a la confección de estados contables digitales, convertibles a documentos XBRL para la incorporación a la Central de Balances.

Palabras claves: Estados contables digitales, Central de Balances, XBRL, balance de sumas y saldos, sistemas informáticos, tecnología, plataformas web, contabilidad, registro contable.

2. INTRODUCCIÓN

Nos propusimos investigar en primer lugar, el estado actual de nuestro objeto de estudio, haciendo un relevamiento de la situación en Latinoamérica de las centrales de balances.

Buscamos definir los requisitos indispensables que deben cumplirse para su implementación y sus beneficios.

Establecimos las necesidades que deberían cubrir las herramientas informáticas que nos permitan llegar con la calidad adecuada a publicar los estados contables en la Central de Balances.

Y por último, nos animamos a realizar una propuesta para cubrir el vacío informático que determinamos con nuestra investigación.

3. DESARROLLO

Entrando ya de lleno en el desarrollo de nuestro trabajo, consideramos conveniente ordenar la exposición, partiendo de la situación actual de los estados contables digitales, definiendo los beneficios que ellos reportan y estableciendo los requisitos y necesidades a cubrir para su implementación.

3.1. Situación Actual de los estados contables digitales.

El proceso de integración de la economía a nivel mundial y la tecnología de la información y las comunicaciones han tenido una clara incidencia en la forma de realizar los negocios y, por tanto, en la necesidad de un lenguaje común para elaborar, exponer e interpretar la información financiera de los entes que participan en dichos negocios.

Esto ha hecho necesario que los entes expongan sus estados contables a partir de un cuerpo de normas uniformes, de aceptable calidad técnica, que faciliten la transparencia y la comparabilidad de la información que suministran a los usuarios de dichos estados.

Los organismos internacionales que emiten normas profesionales tienen puesto el foco en lograr que los Estados Contables se publiquen en forma digital, lo que permite que la información contenida en ellos, además de eliminar las transcripciones y redundancias, resulte procesable y puedan obtenerse datos para realizar distintos análisis según el organismo que lo requiera.

3.2. Situación en Latinoamérica.

Varios países latinoamericanos ya han incursionado o están incursionando en el desarrollo de taxonomías XBRL. Sin la intención de realizar un análisis detallado de la situación actual de las mismas en Latinoamérica, citaremos la experiencia de algunos países.

3.2.1. Uruguay

En Uruguay se ha implementado, desde octubre de 2017, la Central de Balances Electrónica (Cbe) bajo la órbita de la Auditoría Interna de la Nación (AIN), dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas.

La AIN ha desarrollado un portal en internet (www.cbe.gub.uy), para que los usuarios obligados a presentar estados financieros, puedan cumplir con esta tarea.

Este portal ofrece al usuario la opción de generación de estados financieros y dentro de esta opción, existen dos pasos a cumplir:

- **Taxonomías y Descarga de plantillas:** Es un juego de formularios Excel que, de acuerdo a las normas contables aplicables, el usuario deberá completar con la información de los estados financieros.
- **Conversión a XBRL:** Con el juego de formularios Excel, las notas a los estados financieros y el informe contable en HTML, se genera automáticamente el archivo XBRL

Posteriormente se procede a su presentación de ese archivo XBRL con la correspondiente firma digital del informe por el auditor y de los estados financieros por los representantes legales.

Contempla también la posibilidad que los usuarios, si han generado por otro medio el archivo XBRL, accedan directamente a la presentación de los estados financieros.

3.2.2. Otros países latinoamericanos

- En Chile, la Superintendencia de Valores y Seguros, desde el año 2009, ha adoptado la presentación de los estados contables en XBRL para sus entidades fiscalizadas.
- Colombia también, mediante la Superintendencia Financiera adscripta al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, ha elaborado taxonomías para las empresas que están bajo su supervisión.
- En Perú, la Superintendencia del Mercado de Valores implementó la Taxonomía SMV desde el año 2012. La Superintendencia de Banca, Seguros y AFP también ha implementado esta tecnología a partir de 2013.
- En México, la Comisión Nacional Bancaria y de Valores acordó que La Bolsa Mexicana de Valores llevaría a cabo el desarrollo de la taxonomía XBRL. El resultado de este trabajo es la Taxonomía Mexicana 2015-MX 2015.

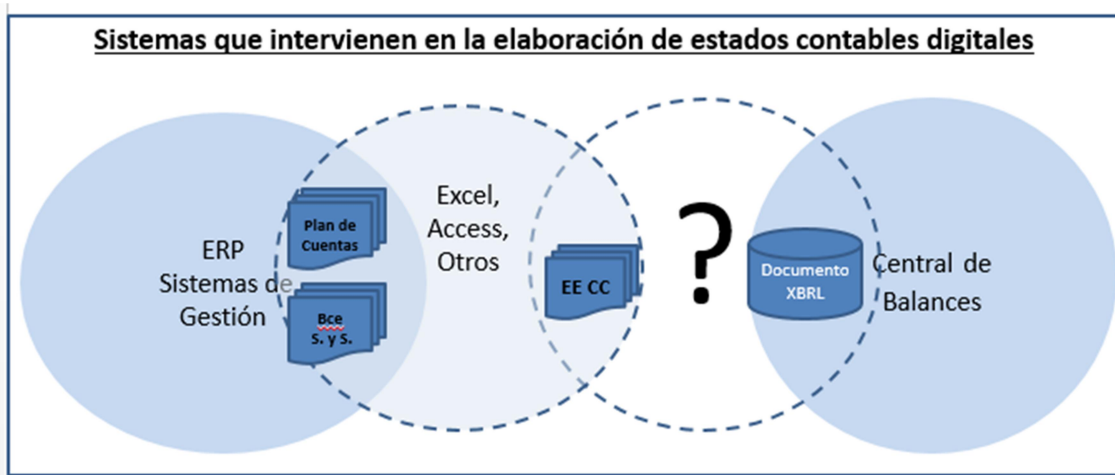
3.3. Situación en Argentina

Nuestro país, hasta el momento no cuenta con Central de Balances. Existen algunos proyectos en desarrollo que están transitando las etapas necesarias para llegar a su aprobación e implementación.

3.3.1. Elaboración y exposición de estados contables auditados.

En cuanto a la elaboración y exposición de los Estados Contables, se realizó un sondeo de opinión, específicamente para este trabajo, entre profesionales de ciencias económicas de la provincia de San Juan. El 89% de los profesionales consultados, no cuentan con un sistema informático que genere los Estados Contables como tal, el sistema de gestión contable entrega como producto final el Balance de Sumas y Saldos.

Para arribar desde el Balance de Sumas y Saldos a los Estados Contables, el 83.3% usa planillas de Excel para la confección de los cuadros, anexos y notas. El 11,1% utiliza el sistema provisto por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de San Juan, y el 5.6% contestó que utiliza un software comercial, que genera un Balance de Presentación, que no es suficiente para la presentación de los Estados Contables según las normas de exposición contable.



En cuanto a la intervención de los Consejos Profesionales, los entes que confeccionan estados contables auditados deben presentarlos, para su legalización, en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de su jurisdicción. En líneas generales, la respectivas Secretarías Técnicas verifican que el informe del auditor se ajuste a las normas de auditoría vigentes y certifica la firma del profesional.

Algunos Consejos profesionales de Argentina prestan el servicio adicional de controlar que los estados contables presentados cumplan con las normas de exposición vigentes.

Para este procedimiento, los estados contables se presentan en papel y debidamente firmados por los responsables del ente y el auditor que interviene.

En el caso de los Consejos Profesionales que controlan el cumplimiento de las normas de exposición, cuando surgen observaciones, devuelven los estados contables para que se corrijan. Esto obliga a reimprimir y rubricar nuevamente los formularios observados.

Por lo tanto, coincidiendo con el 80,6% de los entrevistados, pensar en un sistema que permita generar estados contables digitales, con formatos estandarizados, que permitan obtener información procesable y que además puedan ser revisados por los Consejos Profesionales para que una vez aprobados sean impresos, parece lógico. Si agregamos a estos requisitos el de generar documentos XBRL para su publicación en una central de balances, se transforma esta necesidad en indispensable.

3.3.2. Proyectos de Central de Balances del BCRA.

El BCRA, en el año 2010 inició un proyecto de Central de Balances Argentina, incorporando a su estructura organizativa, la Gerencia de Central de Balances dependiente de la Subgerencia General de Régimen Informativo y Central de Balances.

Fijó como objetivo del proyecto, darle a las empresas, mayor accesibilidad al crédito, reducir los costos del crédito, generar información con valor agregado, eliminar la asimetría de la información y alinearse con las mejores prácticas internacionales.

El BCRA justificó su intervención en el proyecto, basándose en su posición estratégica, experiencia y confianza.

Este ambicioso proyecto dio origen a la necesidad de contar con un modelo de presentación de estados contables estandarizados. Este modelo fue desarrollado por un equipo de la Gerencia de Central de Balances del BCRA y la Comisión Especial de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) de la FACPCE y fue aprobado por la FACPCE con fecha 02/12/2010 como Informe N° 32, bajo el título “Modelo estándar de estados contables para empresas que no califican como entes pequeños –EPEQ- y que realicen actividades comerciales, industriales y/o de servicios (excepto entidades financiera y de seguros)” (Sturniolo, 2011).

En la actualidad, según la información institucional del portal (www.bcra.gov.ar), en el organigrama del BCRA no figura la Gerencia de Central de Balances y se ha modificado la denominación de la Subgerencia General, siendo actualmente Subgerencia General de Régimen Informativo y Protección al Usuario de Servicios Financieros.

3.3.3. Proyecto de la Central Federal de Información Financiera (CENFIF)

Según el portal (www.cenfif.com), la CENFIF “Es una iniciativa conjunta del Ministerio de Producción de la Nación y la Federación Argentina de Consejos de Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), cuyo objetivo es “la creación de una base de datos única para brindar información económico-financiera de todas las empresas en Argentina mediante taxonomías estandarizadas de presentación y así facilitar el acceso al crédito, la inversión y el crecimiento”. Para lograr ese objetivo, los estados contables deben ser presentados en lenguaje XBRL y se desarrollarían cuatro taxonomías para cumplir con este fin.

- Taxonomía NIIF para empresas que cotizan
- Taxonomía de normas argentinas para grandes empresas
- Taxonomía de normas argentinas para empresas medianas
- Taxonomía de normas argentinas para empresas pequeñas

El proceso de desarrollo de este proyecto, según lo publicado por la Secretaría de Simplificación Productiva del Ministerio de la Producción, cuenta con cinco etapas

- Elaboración de taxonomías y Modelo, donde se desarrollarán primero las taxonomías para las empresas que aplican NIIF y empresas grandes que no aplican NIIF y posteriormente las taxonomías para empresas medianas y pequeñas.
- Periodo de consulta, que constará de reuniones explicativas y recopilación sistematizada de sugerencias y opiniones de los diversos actores involucrados.
- Incorporación de comentarios a Taxonomías y Modelo, de acuerdo a lo recopilado en el periodo de consulta.

- Elaboración del Informe con la Taxonomía, el Modelo, el análisis de impacto contable, fiscal y legal y la recomendación para el cronograma de implementación.
- Publicación del Informe.

Sobre este tema, Enrique Fowler Newton ha realizado un comentario por LinkedIn (Newton) donde manifiesta que existe poca información sobre el tema, realiza algunas observaciones sobre la superposición de este proyecto con el del BCRA y plantea una estrategia distinta de implementación sugiriendo que en un paso intermedio se comience con la presentación de los estados contables en archivos pdf.

A nuestro entender se refiere a la implementación de la firma digital con documentos .pdf, lo que garantiza la autenticidad e inalterabilidad de la información, pero no su procesamiento sin previa transcripción a otros medios informáticos.

3.3.4. Los organismos de contralor y la información contable digital

Mientras el proyecto de Central de Balances no se concrete, distintos organismos buscan cubrir su necesidad de información en formato digital con herramientas particulares adecuadas a sus necesidades, imponiendo tareas adicionales a los emisores de estados contables y obteniendo una información de menor calidad que la propuesta por la Central de Balances.

Citaremos algunos casos:

3.3.4.1. AFIP y Secretaría Mipymes

La AFIP durante el año 2017, por Resolución General N° 4060 (AFIP, 2017), cambió la forma en que las empresas deben presentar el balance contable y la memoria en formato "pdf". La presentación se realiza desde el servicio denominado "Presentación Única de Balances - (PUB)" donde se adjuntan los Estados Contables del período fiscal a transferir, en un solo archivo en formato .pdf.

Mediante un comunicado del Ministerio de Producción, el Gobierno Nacional se comunicó a las pymes que a través de la Presentación Única de Balances, podrán presentar sus estados contables online para entre otras cosas *"facilitar su acceso al crédito y otras herramientas para potenciar su productividad"* (Ministerio de Producción, 2017).

Según el anuncio: *"Esta medida forma parte de la agenda de simplificación que lleva adelante el Gobierno Nacional y es un primer paso hacia la concreción de la Central de Balances. Las pymes pierden mucho tiempo y esfuerzo en tareas que pueden ser más eficientes con tecnología y por eso estamos impulsando medidas que las acompañen en ese proceso"*.

Lo que esta plataforma permite, es que los organismos de control, cuenten con los balances en forma digital, liberando a las pequeñas y medianas empresas a presentar copia para cada trámite que deban realizar.

El Registro Pyme, según el Ministerio de la Producción, cuenta con más de 330 mil pequeñas y medianas empresas ya registradas y que acceden a los beneficios vigentes de la Ley Pyme.

3.3.4.2. Superintendencia de Seguros

La Superintendencia de Seguros, a través de un de un sistema propio, denominado SINENSUP (www2.ssn.go.ar), obliga a la entidades por ella reguladas, a presentar sus estados contables de manera electrónica.

De dicho sistema, se obtienen seis reportes, Estados Contables Básicos, Anexo Activo, Anexo Pasivo, Anexo Resultados, Fondo Fiduciario Enfermedades Profesionales y Cuadros Técnicos y de Solvencia.

Una vez obtenidos estos reportes, los mismos son transferidos a la AFIP mediante el aplicativo “Trámites a Distancia”, al cual se accede desde el sitio web de AFIP con CUIT y clave. Estos documentos, deben ser firmados digitalmente.

Posteriormente, se debe realizar la presentación de los Estados Contables ante el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la jurisdicción que corresponda para su certificación. En la misma, debe constar el número de expediente que le fue otorgado por el “TAD”.

En el informe del auditor y actuario deben constar los números del código generado por el sistema SINENSUP.

El balance certificado, debe escanearse y subirse la constancia al “TAD” con lo cual recién en este momento se considera terminado el trámite.

3.3.4.3. Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES)

El INAES es el organismo dependiente del Ministerio de Desarrollo Social, que ejerce las funciones que le competen al Estado en materia de promoción, desarrollo y control de la acción cooperativa y mutual.

Las cooperativas y mutuales, deben presentar sus Estados Contables ante este organismo para que a través de procedimientos de verificación de sus actividades, continúen teniendo habilitada su matrícula para funcionar.

En el año 2010 se emitió la Resolución 4110/10 (INAES, 2010), la cual estableció que las Cooperativas y Mutuales de todo el país debían realizar la transmisión electrónica de los datos del Balance Anual, a través de una herramienta informática diseñada a tal fin.

Ello con el objeto de obtener datos estadísticos y económico-financieros para contribuir al desarrollo de políticas para el sector cooperativo y mutual.

3.4. Beneficios de la Central de Balances

Hernán Díaz y María Florencia Gaibazzi enumeran los siguientes beneficios de la Central de Balances para los usuarios de los estados contables (Daniel Diaz, Maria Florencia Gaibazzi, 2010):

- **“Contadores:** *Obtención más rápida y confiable de indicadores de performance de empresas. Reducción drástica del esfuerzo y costos de recolección y análisis de datos. Simplificación y automatización de tareas. Focalización del esfuerzo en análisis y tareas de valor agregado. Mejor utilización de software para incrementar eficiencia y velocidad.*
- **Emisores de Estados Contables:** *Ahorro de costos por preparación de datos en una forma que automáticamente genera muchas salidas de información diferente. Las compañías no necesitarán volver a procesar los datos y realizar otras tareas manuales similares. Consolidación de información a través de diversas divisiones y sucursales con una mayor velocidad y confiabilidad. Mejora en la precisión y certeza de la información financiera. Focalizar esfuerzos en el análisis y proyección procesos decisorios, más que en tareas laboriosas de obtención, organización y preparación de datos. Toma más rápida y eficiente de decisiones. Hacer más eficiente el uso de los web-sites corporativos, como medio de comunicación con los inversores. Mejorar las relaciones con inversores por medio del aprovisionamiento de información más amigable y transparente. Simplificar el proceso y reducir los costos de brindar información a entidades fiscales y regulatorias. Obtención de respuestas más ágiles por parte de entidades financieras y bancarias.*
- **Entidades de crédito:** *Obtención de datos con rapidez y confiabilidad, por medio de la automatización de reportes. Reducción de costos en el procesamiento de datos. Comparación y análisis de información financiera mucho más confiables, completa y eficiente, usando automatización de procesos. Obtención de indicadores de performance financiera más rápido y eficientemente.*
- **Consultoras:** *Obtención de datos financieros de empresas en una forma predecible y estandarizada. Reducción de costos por automatización de procesos de recolección, ordenación y almacenamiento de información financiera. Obtención de una más rápida, clara y profunda visión de performance financiera de las empresas.*
- **Analistas de Inversiones:** *Mayor claridad y consistencia en la información financiera de las empresas. Posibilidad de manejar y comparar un amplio*

espectro de empresas con mayor profundidad en grado de detalle de la información. Herramientas de software para análisis más potentes y veloces en la tarea de realizar comparaciones. Mayor eficiencia en la búsqueda de información financiera focalizada.

- **Entidades Reguladoras:** *Captura de datos en sistemas de software sin necesidad de volver a digitalarlos y sin margen de error en el ingreso de los mismos. Permite que el modo de recoger la información sea descentralizado, pero al tiempo puedan conservar todas las funcionalidades como si existiera una base de datos centralizada. Contribuye a mejorar la efectividad de costos de las actividades supervisoras. Reducción de costos al automatizar tareas repetitivas. Rápida y automática detección de fallas en la confección de presentaciones. Análisis y comparación de datos más rápido, seguro y eficientemente a causa del uso de software en los procesos de validación y análisis. Seguimiento de la evolución de niveles de actividad con mayor rapidez y confiabilidad. Eficiencia y disminución de costos a través del proceso de presentación de información.*
- **Empresas de software y Consultoras en IT:** *La adopción del estándar disminuirá los conflictos generados por la competencia por imponer estándares propietarios. Creación de software para la preparación y recolección de datos de acuerdo al lenguaje XBRL. Creación de software para seleccionar, comparar y analizar datos codificados con el lenguaje XBRL. Acceso a desarrollos competitivos a nivel internacional.”*

3.5. Requisitos para la implementación de la Central de Balances

Para que los estados contables puedan ser incorporados a la Central de Balances, es necesario que cumplan con cuatro requisitos básicos.

- Que respondan a Normas estándares de contabilidad.
- Que se expresen en un mismo lenguaje informático.
- Que se pueda dar garantía de autenticidad e integridad de la información digital.
- Que existan herramientas informáticas para su procesamiento.

3.5.1. Normas estándares de contabilidad

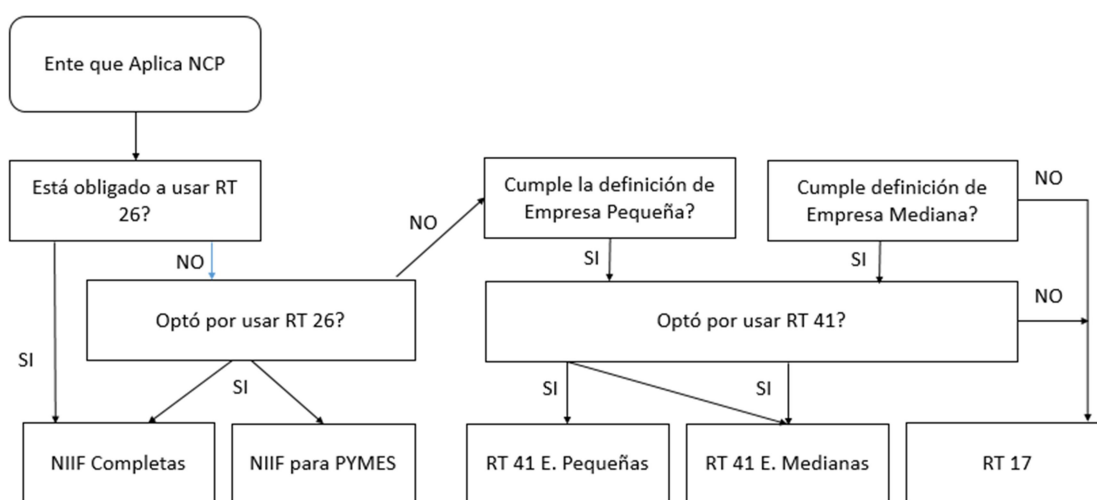
Como primer requisito tomamos la necesidad de contar con un conjunto de normas estándares. Ha sido preocupación de vieja data la creación de un conjunto de normas contables que otorguen a la información financiera la estandarización suficiente que le aporten las cualidades de transparencia y calidad indispensables.

En el año 1973, el International Accounting Standards Committee (IASC) dictó las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). En abril del 2001 se funda el International Accounting Standards Board (IASB) quien adopta las NIC y continúa con su desarrollo denominándolas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que su denominación en inglés es “International Financial Reporting Standards” (IFRS).

Estas Normas tienen como finalidad uniformar su aplicación en el mundo, que sean aceptadas por la comunidad internacional, que sean comprensibles y de alta calidad. Las NIIF permiten que la información financiera sea comparable y transparente, siendo de utilidad para los inversores y participantes del mercado de capitales para tomar decisiones.

Las NIIF en Argentina fueron aprobadas por la FACPCE, mediante Resolución Técnica N° 26 en marzo de 2009. En esta Resolución se solicita su adopción a la Comisión Nacional de Valores (CNV). La CNV, accedió a lo solicitado mediante Resolución N° 562/2009, haciendo obligatoria para las entidades incluidas en el régimen de oferta pública de la Ley N° 17.811, con vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2011.

En nuestro país existen además, normas para entes que no hacen oferta pública de sus títulos de capital o deuda, y que tienen en cuenta su condición de pequeñas, medianas o grandes empresas. Para mostrar en forma clara quiénes deben aplicar cada norma contable recurriremos a un gráfico desarrollado por el CP Martín Kerner.



Se destacan dos ámbitos distintos de aplicación de las normas contables.

Uno es el tipo de entes que aplican NIIF, en donde sus estados contables son indispensables para sus propietarios (inversores) al momento de tomar decisiones, ya que ellos generalmente, no tienen participación en la gestión del ente.

El otro es el grupo de entes que no están obligados a aplicar NIIF. En su gran mayoría, son empresas pequeñas y medianas, que tienen un fuerte protagonismo de sus propietarios, y que independientemente de lo que expresen los estados contables, deben cumplir con las exigencias fiscales y del sistema financiero para conseguir crédito bancario.

3.5.2. Un Lenguaje Informático estándar

Citamos como segundo requisito, la necesidad contar con un lenguaje informático estándar. La mayoría de las aplicaciones informáticas de contabilidad utilizan diferentes formatos para almacenar la información. Entre ellos podemos mencionar algunos como pdf, xls, doc, html, etc. los que obligan, en la mayoría de los casos, a digitar nuevamente los datos o a compararlos manualmente. (Daniel Diaz, María Florencia Gaibazzi, 2010)

Ante el problema de falta de homogeneidad en el procesamiento y falta de información, en 1998, por iniciativa del The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Charles Hoffman, un contador estadounidense, condujo el proyecto que utilizó XML (eXtensible Markup Language) para intercambiar información financiera. Este nuevo lenguaje se denomina XBRL (eXtensible Business Reporting Language).

Este lenguaje, es actualmente desarrollado por el consorcio XBRL Internacional que está formado por más de seiscientas empresas y organismos de todo el mundo.

Según la Asociación XBRL España “... *XBRL (eXtensible Business Reporting Language), es el lenguaje, de libre uso, basado en los estándares XML, que permite la interoperabilidad y análisis de cualquier tipo de información financiera y empresarial a través de Internet al integrar directamente las reglas de negocio en su desarrollo.*” (Asociación XBRL España)

También la Asociación XBRL España define cinco virtudes de este lenguaje. La transparencia, la fiabilidad, la inmediatez, la comparabilidad y el ahorro de costos.

Este lenguaje tiene dos componentes fundamentales:

- El lenguaje XML (eXtensible Markup Language) de amplia difusión y utilización en el mundo Internet, definido por W3C (“World Wide Web Consortium”, el consorcio de firmas de la comunidad de Internet.) para el formateo de información etiquetada. Este lenguaje permite que un informe XBRL, pueda ser leído por un navegador de Internet, una hoja de cálculo Excel o alguna base de datos sencilla, sin tener que hacer complicadas adaptaciones.
- Las taxonomías como elemento de estandarización. La taxonomía es un diccionario diseñado de acuerdo a las necesidades de la información financiera. Permite desarrollar esquemas, definir los datos con sus respectivos formatos, estructura y relaciones. Por este motivo la información contenida en un documento XBRL, puede ser seleccionada, analizada, transferida, guardada y presentada de acuerdo a las necesidades de cada usuario.

Reforzando esta idea, el Gerente de Tecnologías de Información de la Superintendencia de Banca, Seguros y AFPs de Perú dice que “*XBRL es un lenguaje informático pero la taxonomía corresponde a los usuarios del negocio*” (Sakuma), lo que nos permite interpretar que cualquier

usuario puede crear sus propias taxonomías, estandarizando la información con un lenguaje común conocido por el mundo de los negocios.

3.5.3. Garantía de autenticidad e integridad de la información

El tercer requisito es la necesidad de saber quién es el responsable de la información y que esta no ha sido alterada.

Utilizando la tecnología y el lenguaje XBRL, logramos obtener documentos digitales que nos permiten su procesamiento, comparación, análisis, etc. pero son alterables, no se puede establecer con certeza su autoría o podrían ser repudiados por el autor.

La firma digital, tal como lo define la Ley 25.506 (Ley N° 25.506, 2001) “... *es resultado de aplicar a un documento digital un procedimiento matemático que requiere información de exclusivo conocimiento del firmante, encontrándose ésta bajo su absoluto control. La firma digital debe ser susceptible de verificación por terceras partes, tal que dicha verificación simultáneamente permita identificar al firmante y detectar cualquier alteración del documento digital posterior a su firma.*”

Entonces, la firma digital debe cumplir con las siguientes propiedades:

- Autenticidad: identificar en forma fehaciente a su autor,
- Integridad: que la documentación firmada no ha sido alterada,
- Exclusividad: garantizar que la firma se encuentra bajo el absoluto y exclusivo control del firmante y
- No repudio: no sea desconocida por el autor.

Para que una firma digital sea auténtica, el firmante debe obtener su certificado de una autoridad certificante, que tiene la responsabilidad de controlar la identidad de la persona humana que la solicita. La autoridad certificante entrega un certificado de clave privada para que el solicitante firme los documentos electrónicos y un certificado de clave pública, vinculada a la identidad del firmante para que los usuarios receptores de la documentación firmada, puedan acceder a ella.

Las autoridades certificadoras deben ser personas jurídicas confiables que dan fe de la veracidad de la información incluida en los certificados que emiten. Puede ser el Estado respecto de sus agentes, las empresas respecto de sus empleados, los Bancos respecto de sus clientes, los Consejos Profesionales respecto de sus matriculados, etc.

La autoridad certificante debe ser autorizada por la autoridad licenciante, rol que ha retenido el Estado mediante la Secretaría de Gabinete y Coordinación Administrativa, dependiente de la Jefatura de Gabinete de Ministros.

La firma digital es un procedimiento matemático que relaciona el certificado de clave privada del autor con el contenido del documento digital y genera una “huella digital” que el receptor del documento firmado puede validar con el certificado de clave pública que pertenece al autor.

3.5.4.Herramientas de enlace entre los Sistemas ERP y la Central de Balances

Por último, el cuarto requisito es la necesidad de desarrollar herramientas informáticas que creen un entorno amigable e intuitivo para el Contador, al momento de confeccionar los estados contables digitales.

Desde el origen de los hechos susceptibles de ser contabilizados, hasta la exposición final de la información en condiciones de ser incorporados a una central de balances, los datos son procesados por distintos sistemas informáticos.

Existen distintos sistemas de gestión administrativo-contable denominados ERP (Enterprise Resource Planning – Planificación de Recursos Empresariales) que utilizan la mayoría de las empresas para capturar los datos y procesar la información a través de distintos módulos. Estos son, en general, los módulos de Ventas o Clientes, Compras o Proveedores, Fondos, Sueldos, Stock, etc. También cuentan con un módulo de Contabilidad que concentra la registración contable y elabora los subdiarios, los mayores y el balance de sumas y saldos.

Este balance de sumas saldos, que podemos considerar un producto final del módulo de contabilidad del sistema ERP, es la materia prima para elaborar los Estados Contables.

Tomando como punto de partida el balance de sumas y saldos provisto por el sistema ERP, deberíamos contar con un sistema de enlace que nos permita procesar toda la información que se incluye en los estados contables, trabajando en un solo ambiente, sin tener necesidad de generar parte de ella, con otras herramientas.

El sistema de enlace, además de procesar los datos ingresados, debe ofrecer información actualizada teniendo en cuenta las normas contables vigentes y ofrecer sugerencias al profesional.

Debe aportar modelos de planes de cuentas y texto de notas sugeridas sobre criterios de medición y otros aspectos. También debe ofrecer la posibilidad de realizar asientos contables que ajusten la información recibida, todo esto mientras pueda ir observando la presentación final de los distintos estados anexos y notas.

Por último, debe poder generar, en forma transparente, el documento XBRL para publicar en la Central de Balances.

3.5.4.1. Modelos de Planes de cuentas

Los sistemas ERP tienen planes de cuentas diseñados de acuerdo a las necesidades administrativas y de gestión del ente que puede no coincidir con los requerimientos de exposición de los estados contables. A su vez, el plan de cuentas del sistema de enlace debería

contemplar otra información que generalmente no proveen los ERP. En esa información debe incluir datos específicos para la elaboración de los estados contables, como por ejemplo las cuentas que deben incluirse en el Anexo de moneda extranjera, o en el Anexo de provisiones. También se debería poder identificar las cuentas de egresos que deben incluirse en el Anexo de Gastos, las que deben incluirse en el Anexo de Costos de los Bienes Vendidos y Servicios Prestados, etc.

Estos modelos adecuados a las normas de exposición contable vigentes deben proveer los datos exigidos por las taxonomías pertinentes a cada norma. Debería ofrecer distintas alternativas para empresas industriales, comerciales, explotaciones agropecuarias, etc.

En cuanto a las notas a los estados contables, sería un buen aporte, contar con una lista de alternativas de notas, particularmente de los criterios de medición aplicables a cada rubro.

Un punto muy importante que surge de la consulta realizada a los profesionales de la provincia de San Juan es la complejidad en el armado del Estado de Flujo de Efectivo. Este estado se expone por el método del percibido, siendo que en la contabilidad general se registra por el devengado, no surge fácilmente la información a consignar en el mismo.

Si un plan de cuentas poseyera los atributos, no solo de la naturaleza de las cuentas (activo, pasivo, patrimonio neto y resultados), si no que contara con información relacionada al rol que las cuentas juegan para el Estado de Flujo de Efectivo, seguramente podría facilitar esta tarea al profesional.

3.5.4.2. Importación de Balance de Sumas y saldos

El punto de partida del sistema de enlace debería ser el balance de sumas y saldos del sistema ERP. Este reporte puede exportarse a archivos con distinto formato, .xls, .txt, .pdf, dependiente del sistema que se haya utilizado.

Para que un sistema pueda comunicarse con otro, es necesario que se estandarice el lenguaje en el que lo harán, resultando hasta ahora, los archivos de texto simple la mejor opción.

3.5.4.3. Registración Contable

Si bien, el sistema ERP debería entregar un balance de sumas y saldos con los valores finales para ser incorporados a los estados contables, existe la posibilidad que a través del sistema de enlace, deban realizarse algunos asientos de ajuste finales.

Estas registraciones pueden tener distintas características:

- Que deban ser incluidos en la contabilidad formal de la empresa, por ejemplo ajustes de saldos de algunas cuentas que a la hora de analizar el balance de sumas y saldos por completo puedan ser necesarios y por distintos motivos,

generalmente de tiempo, no es posible solicitar al ente que los incorpore al sistema de gestión y nos provea de un nuevo balance de sumas saldos.

- Que sean registraciones que no sea necesario incorporar a la contabilidad del sistema ERP como es el caso de asientos de reclasificación o asientos necesarios para arribar a los saldos del Estado de Flujo de efectivo, entre otros.

3.5.4.4. Confección integral de los estados contables

Este sistema debería permitir trabajar, desde un solo ambiente, toda la información que deben contener los estados contables, ya sea esta numérica o de texto. En el caso de datos numéricos, que se mantenga la integridad en todo momento y en el caso de textos, contar con sugerencias elaboradas acorde al modelo de plan de cuentas seleccionado y al tipo de ente.

3.5.4.5. Generación de documento XBRL

Finalmente, debería generar la documentación digital en formato XBRL, ajustada a la taxonomía pertinente e incluir la firma digital para su incorporación en la Central de Balances.

4. CONCLUSIÓN

Queda claro que debemos avanzar en el camino de lograr los estados contables digitales y brindarle mayor calidad a nuestra profesión a través de herramientas informáticas que nos acompañen.

Es vital para nuestra profesión, que nos involucremos en el desarrollo de aplicaciones tecnológicas que nos ayuden a cumplir con nuestras tareas, en un todo de acuerdo con las exigencias crecientes del mundo de los negocios.

En el mundo existen diversos grados de avance hacia la implementación de las Centrales de Balances, pero todos van en el mismo sentido.

Los importantes esfuerzos realizados en pos de la estandarización de normas de información financiera y el desarrollo de un lenguaje informático específico para los negocios ya está brindando resultados satisfactorios a nivel mundial.

A nivel local, estamos en proceso de adaptación de las normas locales a las NIIF, requiriéndose o permitiéndose la aplicación de ellas en determinados casos. Participamos activamente en el proyecto de la Central Federal de Información Financiera y se encuentra legislada y disponible la firma digital.

Está pendiente el desarrollo de aplicaciones informáticas para generar estados contables digitales en condiciones de ser incorporados a la Central de Balances.

5. PROPUESTA

5.1. Iniciativa del consejo Profesional de Ciencias Económicas de San Juan (CPCESJ).

El CPCESJ desde el año 2008, ha tenido la inquietud de desarrollar un software que facilite al contador la tarea de elaborar los estados contables ajustados a las normas técnicas de exposición.

En este sentido, desarrolló un aplicativo en Access 2003 que puso a disposición de los profesionales.

Este sistema, a través de la registración manual de los datos del balance de sumas y saldos genera los Estados Básicos, Notas y Anexos.

Esta aplicación, fue quedando desactualizada y ha sido discontinuada su oferta, quedando muy pocos contadores que la utilizan.

A pesar de esta primera experiencia no muy satisfactoria, el CPCESJ continuó con la idea de brindar a los contadores una herramienta informática que facilite la tarea de elaboración de los estados contables, mejore la calidad de presentación y disminuya la cantidad de observaciones que realiza la Secretaría Técnica.

5.2. Proyecto BILAN Estados Contables On Line

Conociendo la inquietud del CPCESJ, su experiencia en el tema y teniendo en cuenta el avance de las tecnologías informáticas, se formó un equipo de trabajo multidisciplinario formado por contadores e informáticos para emprender un proyecto que permita:

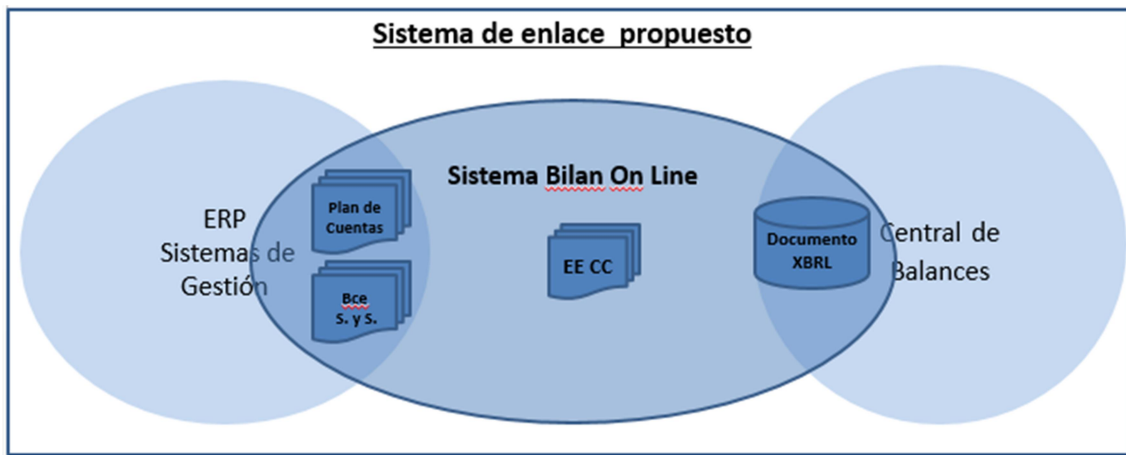
- Elaborar los estados contables en entorno web,
- Ser presentados digitalmente al Consejo para su control y posterior certificación de la firma del Auditor y
- Sean susceptibles de general documentos XBRL para incorporarse a la Central de Balances cuando esta esté en funcionamiento

Este proyecto se lleva a cabo con la activa participación de la Comisión de Contabilidad y Auditoría y la Secretaría Técnica del CPCESJ.

Se ha definido como estrategia para su desarrollo e implementación, comenzar con los entes que apliquen las Resoluciones Técnicas N° 17, 41 y 42, ya que abarcan la inmensa mayoría de las empresas locales.

5.2.1. Proyecto BILAN

BILAN Estados Contables On Line es un sistema de contabilidad orientado a la elaboración de Estados Contables Digitales, susceptibles de ser transformados en documento XBRL enlazando los datos del sistema de gestión ERP con la futura Central de Balances.



Está siendo desarrollado en plataforma web.

En la operación del sistema, intervienen varios tipos de usuarios donde cada uno tiene asignadas funciones específicas.

5.2.2. Usuarios del sistema

Para cumplir con todas las tareas comprendidas en BILAN (www.bilan.com.ar), es necesaria la intervención de varios actores. Estos actores pueden clasificarse en tres grandes grupos.

- Primer Grupo - Estudio Contable: Este grupo tiene a su cargo la elaboración, auditoría y presentación de los Estados Contables. Lo componen dos actores perfectamente definidos.
 - El Contador-Auditor (AUD): Es quien se registra en BILAN para operar con el sistema. Tiene a su cargo las registración de los Emisores de Estados Contables (Sociedades, asociaciones, personas humanas, etc. que emiten Estados Contables) para los cuales él elabora el informe de auditor. También registra los Auxiliares Contables (AUX) que tiene a su cargo las funciones de preparación de Estados Contables.



- El Auxiliar contable (AUX): Partiendo de los Emisores de Estados Contables ya registrados por el AUD, diseña y registra los planes de cuentas, actualiza los ejercicios económicos para los cuales se confeccionarán los Estados Contables y confecciona los Estados contables.

- Segundo Grupo - Consejo Profesional: Este grupo tiene a su cargo la autorización de los auditores para operar el sistema, el control de los estados contables y la certificación de firmas del auditor interviniente. Lo componen dos usuarios.
 - Secretario Técnico (SEC): Es quien aprueba y certifica los estados contables presentados. También registra los Auxiliares del Consejo Profesional que lo ayudarán a cumplir con sus funciones.

- Auxiliar del Consejo Profesional (ACP): Es quien acepta la registración de los AUD para operar con BILAN, entre otras funciones.

- Tercer Grupo - Emisor de Estados Contables (EEC): Es el ente emisor de los estados contables quien debe autorizar al AUD para que cumpla con las tareas de auditor.

5.2.3. Operación del Sistema

Luego de registrar los emisores de estados contables con los datos necesarios y seleccionar alguno de los modelos de planes de cuentas ofrecidos, debe construirse el plan de cuentas específico para ese ente.

The screenshot displays the 'BILAN ESTADOS CONTABLES ONLINE' interface. At the top, the user is identified as 'AUDLorenzo Mas'. The main heading is 'Datos Emisor de Estados Contables'. The current action is 'Modificando Emisor de Estados Contables (EEC)'. The form contains the following fields and options:

- *CUIT: 30-70845575-6
- *Denominación: LOS ARAUCANOS SRL
- Tipo de Forma Legal: 1 Entidades con Fines de Lucro
- Forma Legal: 17 Sociedad de Responsabilidad Limitada
- General tab selected, with sub-tabs for Inscripciones and Domicilios.
- *e_Mail: losaraucaanosrl@hotmail.com
- Inicio Actividad: 01/01/2012
- Origen de Plan de Cuentas: Modelo de Plan de Cuentas: RT 9 Entes Medianos y Pequeños. Otro Emisor.
- Auditor a cargo de los EECC (AUD) section:
 - Nombre: Lorenzo, Email: lorenzoluismas@hotmail.com
 - Apellido: Mas
 - Nº Mat: C704, Autorizado

Buttons for 'Confirmar' and 'Cancelar' are at the bottom, along with a note '(*) Campo Obligatorio' and 'Powered by PLANEON Argentina'.

5.2.3.1. Construcción del plan de cuentas específico del ente.

La construcción del plan de cuentas, en todo sistema contable, es equivalente a la etapa de construcción de los cimientos de un edificio, la robustez con la que se construya en esta etapa, nos permitirá desarrollar con facilidad el resto de nuestra obra, sin tener que hacer cambios estructurales.

Al iniciar esta tarea, tomando como base un modelo de los ofrecidos, el sistema presenta el siguiente esquema, teniendo en cuenta la norma de exposición que se aplica al ente. Pueden excluirse los rubros que no utilice el emisor, pero no es posible modificar sus denominaciones.

Usuario: AUXLorenzo
 Emisor: LOS ARAUCANOS SRL
 Ejercicio: N°:2 - Ejercicio 2: 01/01/2016 al 31/12/2016

BILAN ESTADOS CONTABLES ONLINE

Actualización de PLAN DE CUENTAS (Mod. RT 9) [Volver](#)

[Cuentas Patrimoniales](#) | [Cuentas Resultado](#) | [Esquema Plan de Cuentas](#) | [Esquema Flujo Efectivo \(Directo\)](#) | [Esquema Flujo Efectivo \(Indirecto\)](#)

ACTIVO

Sólo ACTIVO (vista previa)

	Habilitado	Cuentas
CORRIENTE		
Caja y Bancos	<input checked="" type="checkbox"/>	7
Inversiones	<input checked="" type="checkbox"/>	2
Créditos por ventas	<input checked="" type="checkbox"/>	4
Otros Créditos	<input checked="" type="checkbox"/>	9
Bienes de Cambio	<input checked="" type="checkbox"/>	6
Activos Biológicos	<input type="checkbox"/>	
Otros Activos	<input checked="" type="checkbox"/>	6
Llave de negocio	<input type="checkbox"/>	
NO CORRIENTE		
Créditos por ventas	<input checked="" type="checkbox"/>	6
Otros Créditos	<input type="checkbox"/>	
Bienes de Cambio	<input checked="" type="checkbox"/>	6
Activos Biológicos	<input type="checkbox"/>	
Bienes de Uso	<input checked="" type="checkbox"/>	9
Participaciones Permanentes/Otras Sociedades	<input type="checkbox"/>	
Inversiones	<input type="checkbox"/>	
Propiedades de Inversión	<input type="checkbox"/>	
Activos Intangibles	<input checked="" type="checkbox"/>	4
Otros Activos	<input type="checkbox"/>	
Llave de negocio	<input type="checkbox"/>	

PASIVO

Sólo PASIVO y PAT. NETO (vista previa)

	Habilitado	Cuentas
CORRIENTE		
Deudas Comerciales	<input checked="" type="checkbox"/>	4
Préstamos	<input checked="" type="checkbox"/>	2
Remuneraciones y Cargas Sociales	<input checked="" type="checkbox"/>	2
Cargas Fiscales	<input checked="" type="checkbox"/>	10
Anticipo de Clientes	<input checked="" type="checkbox"/>	1
Dividendos a Pagar	<input checked="" type="checkbox"/>	3
Otras Deudas	<input checked="" type="checkbox"/>	2
Previsiones	<input checked="" type="checkbox"/>	3
NO CORRIENTE		
Deudas Comerciales	<input checked="" type="checkbox"/>	2
Préstamos	<input checked="" type="checkbox"/>	2
Remuneraciones y Cargas Sociales	<input checked="" type="checkbox"/>	2
Cargas Fiscales	<input checked="" type="checkbox"/>	1
Anticipo de Clientes	<input checked="" type="checkbox"/>	1
Dividendos a Pagar	<input type="checkbox"/>	
Otras Deudas	<input checked="" type="checkbox"/>	2
Previsiones	<input checked="" type="checkbox"/>	2
PATRIMONIO NETO		
Aportes de los propietarios	<input checked="" type="checkbox"/>	8
Resultados Acumulados	<input checked="" type="checkbox"/>	16

Powered by PLANEON Argentina

Usuario: AUXLorenzo
 Emisor: LOS ARAUCANOS SRL
 Ejercicio: N°:2 - Ejercicio 2: 01/01/2016 al 31/12/2016

BILAN ESTADOS CONTABLES ONLINE

Actualización de PLAN DE CUENTAS (Mod. RT 9) [Volver](#)

[Cuentas Patrimoniales](#) | [Cuentas Resultado](#) | [Esquema Plan de Cuentas](#) | [Esquema Flujo Efectivo \(Directo\)](#) | [Esquema Flujo Efectivo \(Indirecto\)](#)

CUENTAS DE RESULTADOS

OPERACIONES QUE CONTINÚAN	Habilitado	Cuentas	RUBRO: Gastos de Administración
Ventas Netas de Bienes y Servicios	<input checked="" type="checkbox"/>	1	Filtrar por: <input type="radio"/> Ingresos <input type="radio"/> Egresos <input checked="" type="radio"/> Ambos
Costo de los Bienes Vendidos y los Servicios Prestados	<input checked="" type="checkbox"/>	80	Cuenta Descripción de Cuenta
Resultado de la Producción Agropecuaria	<input type="checkbox"/>		2.5.3.80.620.5070 Impuestos Tasas y Contribuciones
Resultado por Valuación de Bienes de Cambio al VNR	<input checked="" type="checkbox"/>	1	2.5.3.80.620.5080 Retribución y Honorarios a Administradores, Directores y Sindi
Gastos de Comercialización	<input checked="" type="checkbox"/>	36	2.5.3.80.620.5090 Otros honorarios y Retribuciones por Servicios
Gastos de Administración	<input checked="" type="checkbox"/>	36	2.5.3.80.620.5100 Sueldos y Jorales
Otros Gastos	<input checked="" type="checkbox"/>	36	2.5.3.80.620.5110 Cargas Sociales
Resultado de Inversiones en Entes Relacionados	<input checked="" type="checkbox"/>	12	2.5.3.80.620.5120 Fletes y Acarreos
Depreciación Llave de Negocio	<input checked="" type="checkbox"/>	1	2.5.3.80.620.5130 Gastos Generales
Resultado Financieros y por Tenencia	<input checked="" type="checkbox"/>	104	2.5.3.80.620.5140 Energía, Agua, Gas y otros
Otros Ingresos y Egresos	<input checked="" type="checkbox"/>	5	2.5.3.80.620.5150 Publicidad y Propaganda
Impuesto a las Ganancias	<input checked="" type="checkbox"/>	1	2.5.3.80.620.5160 Servicios bancarios
RESULTADO DE LAS OPERACIONES EN DISCONTINUACIÓN			2.5.3.80.620.5170 Gastos de Conservación
Resultado de Operaciones en discontinuación	<input checked="" type="checkbox"/>	2	2.5.3.80.620.5180 Amortización Activos Intangibles
Result. Disposición de Activos y/o Cancelación de Pasivos	<input checked="" type="checkbox"/>	1	2.5.3.80.620.5290 Depreciación Bienes de Uso
RESULTADO DE LAS OPERACIONES EXTRAORDINARIAS			2.5.3.80.620.5490 Gastos de Viajes, Movilidad, Estadía y Representación
Resultado de las Operaciones Extraordinarias	<input checked="" type="checkbox"/>	1	2.5.3.80.620.5500 Alquileres
			2.5.3.80.620.5510 Seguros
			2.5.3.80.620.5520 Gastos de Teléfono
			2.5.3.80.620.5530 Otros materiales e insumos
			2.5.3.80.620.5540 Comisiones
			2.5.3.80.620.5550 Quebrantos por Juicios y Contingencias
			2.5.3.80.620.5560 Combustibles y Lubricantes
			2.5.3.80.620.5570 Indemnizaciones al Personal

[Ficha de la Cuenta](#) | [Vinculación de Cuentas](#) | Cant. Cuentas: 36

Powered by PLANEON Argentina

El plan de cuentas necesario para la confección de los estados contables, no necesariamente debe ser el mismo que utilice la empresa en su sistema ERP, ya que los objetivos de cada uno de ellos no son los mismos.

En el sistema ERP de gestión contable, es posible que tenga un nivel de detalle mayor que el que es necesario exponer en los estados contables. Por ejemplo, el desglose de las cuentas bancarias por cada tipo de cuenta y entidad bancaria, el detalle de bienes de cambio por ubicación, la segmentación de las ventas, etc.

En sentido inverso, existen especificaciones necesarias en el plan de cuentas para confeccionar los estados contables que no son necesarios en el sistema ERP.

No es indispensable que se encuentren codificadas las cuentas que deben incluirse en el anexo de moneda extranjera o en el anexo de provisiones, ya que con el solo nombre de la cuenta, el imputador contable las identifica con su lectura. En cambio, siendo la intención del sistema de elaboración de estados contables lograr la mayor automaticidad posible, este dato si se torna indispensable.

Tampoco es necesario, en el sistema ERP, que para las cuentas sujetas a amortización o depreciación tenga que definirse qué otras cuentas dependen de ellas a los efectos de su exposición, pero sí es un dato indispensable para confeccionar el Anexo correspondiente.

Al ingresar al detalle de las cuentas que pertenecen al rubro, se pueden modificar o agregar distintos subrubros y cuentas con sus distintos atributos necesarios para confeccionar los estados contables.

Usuario: AUXLorenzo
Emisor: LOS ARAUCANOS SRL
Ejercicio: N°:2 - Ejercicio 2: 01/01/2016 al 31/12/2016

Plan de Cuentas - RUBRO: Bienes de Uso

Cuentas de: **ACTIVO NO CORRIENTE**

Vinc	Cuenta	Cód.	SubRubro	Dep	Cód.	Descripción de Cuenta
	1.1.2.18.120.0445	120	Inmuebles	0445	0445	Terreno I
	1.1.2.18.120.0450	120	Inmuebles	0450	0450	Edificios I
	1.1.2.18.120.0650	120	Inmuebles	0650	0650	Depreciación Acumulada Edificio I
	1.1.2.18.140.0480	140	Maquinarias	0480	0480	Maquinaria I
	1.1.2.18.140.0680	140	Maquinarias	0680	0680	Depreciación Acumulada Maquinaria I
	1.1.2.18.180.0540	180	Herramientas	0540	0540	Herramientas I
	1.1.2.18.180.0740	180	Herramientas	0740	0740	Depreciación Acumulada Herramientas I
	1.1.2.18.200.0570	200	Muebles y Útiles	0570	0570	Muebles y Útiles I
	1.1.2.18.200.0770	200	Muebles y Útiles	0770	0770	Depreciación Acumulada Muebles y Útiles I

Cuentas Dependientes: 1
 Cuenta: 1.1.2.18.120.0650 Descripción: Depreciación Acumulada Edificio I

Cuentas del Emisor Vinculadas: 1
 Código Cuenta: 1210101 Descripción: Inmuebles -Valor Origen-

Cuenta: NO Vinculada | Vinculada | Vinculada Múltiple | Principal | Dependiente | Sin Dependencia

Cant. Cuentas: 9 | |

Flujo de Efectivo
Método DIRECTO | **Método INDIRECTO**

Actividad: Actividades de Inversión | Actividad: Actividades de Inversión
 Subactividad: Ordinarias | Subactividad: Ordinarias
 Grupo: Pagos por compras Bienes de Uso | Grupo: Pagos por compras Bienes de Uso

Powered by PLANEON Argentina

5.2.3.2. Vinculación de planes de cuentas

El sistema puede trabajar sin relacionarse con otro sistema informático. Admite que toda la información necesaria se ingrese por vía de asientos de distintos tipos. No obstante, esta no es la manera más eficiente de uso. Se ha contemplado la importación de datos desde los distintos puntos de contacto con los sistemas de gestión ERP. Estos puntos de contacto son: El Plan de cuentas, y el balance de sumas y saldos.

Para el caso en que va a interactuar con sistemas de gestión contable ERP, es indispensable que deban establecerse las vinculaciones que existen entre ambos planes de cuentas. Esta función del sistema permite vincular una o varias cuentas del plan de cuentas del Sistema de gestión ERP con una cuenta del sistema BILAN. El caso contrario, que una cuenta del sistema de gestión deba distribuir su saldo en varias cuentas del sistema, deberá resolverse por la vía de los asientos contables.

La tarea de vinculación de cuentas, se realiza una vez por ente y posteriormente, solo es necesario hacer las actualizaciones de las modificaciones que se hayan realizado en ambos planes de cuentas.

Usuario: AUXLorenzo
Emisor: LOS ARAUCANOS SRL
Ejercicio: N°:2 - Ejercicio 2: 01/01/2016 al 31/12/2016

Vinculación de Cuentas

Plan de Cuentas Importado (Original del Emisor)

Buscar: Localizar, Siguiente

Ver No Vinculadas Posicionar Cuenta BILAN

Código Cuenta	Descripción	Imputable
1110101	Caja Administracion	Si
1110102	Fondo Fijo	Si
1110103	Valores en Cartera	Si
1110105	Cheques Rechazados	Si
1110201	Banco Frances Cta. Cte.	Si
1110203	Banco Rio Cta. Cte. Nro. 10	Si
1110204	Banco Rio Cta. Cte. Nro. 20	Si
1110205	Banco Rio Cta. Dolares	Si
1120101	Deudores por Ventas	Si
1120201	Deudores en Gestion	Si
1120202	Deudores Morosos	Si
1120203	Prevision Deudores Incob.	Si
1120301	IVA Credito Fiscal	Si
1120302	IVA Sdo Libre Disp.-Ret y Perc	Si
1120303	Imp. Gcias Ret Por Terceros	Si
1120304	Anticipo Imp. Ganancias	Si
1120305	Anticipo GMP	Si
1120306	Retenciones Ingresos Brutos	Si
1120309	Imp. Gcia.Minima Pta.	Si
1120310	IVA Saldo Tecnico a Favor	Si
1130101	Dep/sitos a Plazo fijo	Si
1130102	Bonos "A"	Si

Plan de Cuentas BILAN

Buscar: Localizar, Siguiente

Ver No Vinculadas

Cuenta	Desc.SubRubro	Descripción de Cuen
1.1.1.02.010.0010	Caja y Bancos	Efectivo
1.1.1.02.010.0020	Caja y Bancos	Depósitos en Cuenta Corriente
1.1.1.02.010.0030	Caja y Bancos	Depósitos en Cta Cte Moneda Extranjera
1.1.1.02.010.0040	Caja y Bancos	Fondo Fijo
1.1.1.02.010.0050	Caja y Bancos	Valores a Depositar
1.1.1.02.010.0060	Caja y Bancos	Moneda extranjera
1.1.1.02.010.0061	Caja y Bancos	Euros
1.1.1.04.030.0100	Titulos Públicos	Bonos Argentinos
1.1.1.04.040.0160	Depósitos a Plazo	Depósitos a Plazo a 30 días
1.1.1.06.060.0190	Créditos por ventas	Deudores por Ventas
1.1.1.06.060.0220	Créditos por venta	Deudores Morosos
1.1.1.06.060.0230	Créditos por ventas	Deudores en Gestión Judicial
1.1.1.06.070.0260	Previsiones	Previsión Deudores Incobrables

Cuentas Vinculadas: 3 Posicionar Cuenta Emisor

Código Cuenta	Descripción	Códi
1110201	Banco Frances Cta. Cte.	
1110203	Banco Rio Cta. Cte. Nro. 10	
1110204	Banco Rio Cta- Cte- Nro. 20	

Cuentas: Totales: 134 Sin Vincular: 0 Vinculadas: 134 Vincular

Cuentas: Totales: 439 Sin Vincular: 344 Vinculadas: 95 Desvincular

Referencias: ■ Cuenta NO Vinculada ▶ Cuenta del EEC Vinculada ◀ Cuenta BILAN Vinculada ◀ Cuenta BILAN con Vinculación Múltiple

Powered by PLANEON Argentina

5.2.3.3. Importación de sumas y saldos

Como ya mencionamos anteriormente, el balance de sumas y saldos es el elemento de vinculación. El sistema de gestión contable debe entregarnos un archivo, en formato .txt o .csv ajustado al formato requerido por el sistema. En el momento de la incorporación, ese archivo es

sometido a una serie de controles. Se verifica, entre otras cosas, que la suma de saldos sea cero, que la columna de débitos sea igual a la de créditos y que todas las cuentas informadas se encuentren vinculadas con el plan de cuentas Bilan.

Usuario: AUXLorenzo
 Emisor: LOS ARAUCANOS SRL
 Ejercicio: N°2 - Ejercicio 2: 01/01/2016 al 31/12/2016

BILAN ESTADOS CONTABLES ONLINE

Importación de Balance de Sumas y Saldos

[Volver](#)

Diseño de Archivo a Importar Subir Sumas y Saldos Última Importación: 10/03/2018 12:21 [Historial](#)

Integración	Código Cuenta	Descripción	Saldo Inicial	Débitos	Créditos	Saldo Final
*1110101	1110101	Caja Administracion	6.291,1300	46.715,3200	51.451,7800	1.554,6700
*1110102	1110102	Fondo Fijo	509,5000	0,0000	0,0000	509,5000
*1110103	1110103	Valores en Cartera	1.872,8600	24.066,3600	20.235,2300	5.703,9900
*1110105	1110105	Cheques Rechazados	23.466,5400	938,0000	419,0000	23.985,5400
*1110201	1110201	Banco Frances Cla. Cte.	4.263,6000	69.659,1500	66.826,6800	7.096,0700
*1110203	1110203	Banco Rio Cla. Cte. Nro. 10	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
*1110204	1110204	Banco Rio Cla- Cte- Nro. 20	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
*1110205	1110205	Banco Rio Cla. Dolares	0,0000	156.750,0000	0,0000	156.750,0000
*1120101	1120101	Deudores por Ventas	51.857,9200	425.360,4600	412.795,1500	64.423,2300
*1120201	1120201	Deudores en Gestion	13.162,6600	0,0000	0,0000	13.162,6600
*1120202	1120202	Deudores Morosos	195.231,5400	0,0000	144.941,4900	50.290,0500
*1120203	1120203	Prevision Deudores Incob.	-10.000,0000	10.000,0000	28.633,3500	-28.633,3500
*1120301	1120301	IVA Credito Fiscal	0,0000	24.209,7300	24.209,7300	0,0000
*1120302	1120302	IVA Sdo Libre Disp -Ret y Perc	3.272,1400	3.524,5100	395,5400	6.401,1100
*1120303	1120303	Imp. Gcias Ret Por Terceros	858,3400	298,6200	0,0000	1.156,9600
*1120304	1120304	Anticipo Imp. Ganancias	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
*1120305	1120305	Anticipo GMP	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
*1120306	1120306	Retenciones Ingresos Brutos	511,7200	279,6900	0,0000	791,4100
*1120309	1120309	Imp Gria Minima Pta	4.053,4000	0,0000	0,0000	4.053,4000

Cantidad de Registros: 134 Sumas: -101.320,50 2.688.762,43 2.688.762,43

Cuentas No Vinculadas: 0

Referencias: Cuenta NO Vinculada Cuenta del EEC Vinculada [Vinculación de Cuentas](#) Asiento Inicial Creado: Si [Crear Asiento Inicial](#)

Powered by FLANEON Argentina

Si los controles han sido superados satisfactoriamente, se crea un asiento especial con los débitos y créditos de todas las cuentas.

Usuario: AUXLorenzo
 Emisor: LOS ARAUCANOS SRL
 Ejercicio: N°2 - Ejercicio 2: 01/01/2016 al 31/12/2016

BILAN ESTADOS CONTABLES ONLINE

Asientos del Ejercicio

[Volver](#)

Asientos

NroAsiento	TipoAsiento	Comunicable	Concepto
1	Saldos Anteriores		Importación de Saldos Anteriores del Ejercicio
2	Sumas y Saldos del Ejercicio		Importación de Sumas y Saldos del Emisor
4	Ajuste al Saldo Actual		Pase de deudores por ventas a No Corriente
5	Ajuste al Saldo Anterior		Ajuste Resultado Ejercicios Anteriores
6	Ajuste al Saldo Actual		Det. Previsión para Incobrables
7	Saldos Anteriores		

Generación de Asiento de Saldos del Ejercicio Anterior

[Importar Archivo](#)

[Diseño de Archivo](#)

[Agregar](#) [Cambiar](#) [Borrar](#) Cantidad de Asientos: 6 Hay 13 Asiento en Edición: [Continuar](#) [Descartar](#)

Detalle del Asiento Seleccionado

Cuenta	Descripción	Debe	Haber	Concepto
2.5.3.72.510.5290	Depreciación Bienes de Uso	20.519,33		
2.5.3.72.510.5500	Alquileres	14.394,47		
2.5.3.72.510.5500	Alquileres	11.080,00		
2.5.3.80.620.5090	Otros honorarios y Retribuciones por Servicios	9.900,00		
2.5.3.80.620.5090	Otros honorarios y Retribuciones por Servicios	3.050,00		
2.5.3.80.620.5090	Otros honorarios y Retribuciones por Servicios	90,00		
2.5.3.80.620.5090	Otros honorarios y Retribuciones por Servicios	10.397,70		
2.5.3.80.620.5090	Otros honorarios y Retribuciones por Servicios	7.267,55		
2.5.3.80.620.5090	Otros honorarios y Retribuciones por Servicios	400,00		
2.5.3.80.620.5130	Gastos Generales	10.470,56		

Registros: 129 Sumas Debe, Haber: 2.688.762,43 2.688.762,43

Powered by FLANEON Argentina

Toda la información numérica del balance se registra a través de asientos contables. Esta forma de trabajo, asegura que los datos incorporados al sistema, siempre se mantienen balanceados.

5.2.3.4. Elaboración de los Estados Contables

Ya con la información en ingresada en el sistema, se puede comenzar con la elaboración propiamente dicha de los estados contables.

Usuario: AUXLorenzo
Emisor: LOS ARAUCANOS SRL
Ejercicio: N°:2 - Ejercicio 2: 01/01/2016 al 31/12/2016

BILAN ESTADOS CONTABLES ONLINE

Elaboración EECC - Carátula

Carátula | Estado de Situación Patrimonial | Resultados | Moneda Extranjera | Previsiones | Flujo de Efectivo (Directo) | Notas Generales | Volver

Datos del emisor

Domicilio: SAN JUAN, CHIMBAS, LAS CHIMBAS ,AP., RUTA NAC. N° 40,
 Organismo: Dirección General de Rentas, N° Inscripción: 000-079201-5
 Registro Público de Comercio: 5987-2
 Fecha Inscripción Contrato Social: 01/01/2002
 Fecha vencimiento Contrato Social: 31/12/2062
 Fecha última modificación Contrato Social: 18/06/2018

Datos del Ejercicio

Ejercicio N°: 2 Tipo: Ejercicio 2
 Iniciado el: 01/01/2016 Finalizado el: 31/12/2016
 Cifras expresadas en: Pesos

Auditor Asignado

Matricula: C704 CPCE de San Juan
 Nombre: Lorenzo Mas

Actividad Principal

Cultivo de vid para elaboración de vinos
 línea 2
 línea 3

Actividad Secundaria

Cultivo de vid para elaboración de vinos

Composición del Capital

Instrumento	Cantidad	Valor Unitario	Cant. de Voto	Capital
1	200,00	100,00	200,00	20.00
2	33,00	1,00	1,00	




Firmantes del Emisor


Título	Nombre	Carácter
4	Juan Gonzalez	Gerente General
5	Lucas Sánchez	Director de Contabilidad
3	Pedro Perez	Director de Contabilidad

Powered by PLANEON Argentina

Tiene un juego de pestañas que permiten navegar partiendo de la carátula a todos los estados, anexos y notas del balance.

Ingresando al estado de situación patrimonial, muestra en la pantalla, los datos a nivel rubro y permite ver la composición de cada uno de ellos. También, desde este mismo lugar puede verse en formato impresión el Estado de Situación Patrimonial.

 Usuario: AUXLorenzo Emisor: LOS ARAUCANOS SRL Ejercicio: N°:2 - Ejercicio 2: 01/01/2016 al 31/12/2016		 BILAN ESTADOS CONTABLES ONLINE																																																																										
Elaboración EECC - Estado de Situación Patrimonial																																																																												
Carátula Estado de Situación Patrimonial Resultados Moneda Extranjera Previsiones Flujo de Efectivo (Directo) Notas Generales																																																																												
ACTIVO		PASIVO																																																																										
CORRIENTE 393.038,56 345.820,23		CORRIENTE 331.798,33 354.671,11																																																																										
<table border="1"> <thead> <tr> <th>N° Orden</th> <th>Rubro</th> <th>Nota</th> <th>Actual</th> <th>Anterior</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>0</td><td>Caja y Bancos</td><td>2.1</td><td>195.599,77</td><td>36.403,63</td></tr> <tr><td>0</td><td>Inversiones</td><td>2.2</td><td>35.935,72</td><td>11.847,51</td></tr> <tr><td>0</td><td>Créditos por ventas</td><td>2.3</td><td>69.057,59</td><td>250.252,12</td></tr> <tr><td>0</td><td>Otros Créditos</td><td>2.4</td><td>26.530,48</td><td>36.727,69</td></tr> <tr><td>0</td><td>Bienes de Cambio</td><td>2.5</td><td>65.915,00</td><td>10.589,28</td></tr> <tr><td>0</td><td>Otros Activos</td><td></td><td>0,00</td><td>0,00</td></tr> </tbody> </table>	N° Orden	Rubro	Nota	Actual	Anterior	0	Caja y Bancos	2.1	195.599,77	36.403,63	0	Inversiones	2.2	35.935,72	11.847,51	0	Créditos por ventas	2.3	69.057,59	250.252,12	0	Otros Créditos	2.4	26.530,48	36.727,69	0	Bienes de Cambio	2.5	65.915,00	10.589,28	0	Otros Activos		0,00	0,00	<table border="1"> <thead> <tr> <th>N° Orden</th> <th>Rubro</th> <th>Nota</th> <th>Actual</th> <th>Anterior</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>0</td><td>Deudas Comerciales</td><td>2.9</td><td>9.692,32</td><td>-25.632,74</td></tr> <tr><td>0</td><td>Préstamos</td><td>2.10</td><td>211.359,14</td><td>372.167,97</td></tr> <tr><td>0</td><td>Remuneraciones y Cargas Sociales</td><td>2.11</td><td>9.622,13</td><td>7.518,60</td></tr> <tr><td>0</td><td>Cargas Fiscales</td><td>2.12</td><td>20.158,75</td><td>575,08</td></tr> <tr><td>0</td><td>Anticipo de Clientes</td><td></td><td>0,00</td><td>0,00</td></tr> <tr><td>0</td><td>Dividendos a Pagar</td><td>2.13</td><td>79.442,20</td><td>42,20</td></tr> <tr><td>0</td><td>Otras Deudas</td><td>2.14</td><td>1.523,79</td><td>0,00</td></tr> </tbody> </table>	N° Orden	Rubro	Nota	Actual	Anterior	0	Deudas Comerciales	2.9	9.692,32	-25.632,74	0	Préstamos	2.10	211.359,14	372.167,97	0	Remuneraciones y Cargas Sociales	2.11	9.622,13	7.518,60	0	Cargas Fiscales	2.12	20.158,75	575,08	0	Anticipo de Clientes		0,00	0,00	0	Dividendos a Pagar	2.13	79.442,20	42,20	0	Otras Deudas	2.14	1.523,79	0,00
N° Orden	Rubro	Nota	Actual	Anterior																																																																								
0	Caja y Bancos	2.1	195.599,77	36.403,63																																																																								
0	Inversiones	2.2	35.935,72	11.847,51																																																																								
0	Créditos por ventas	2.3	69.057,59	250.252,12																																																																								
0	Otros Créditos	2.4	26.530,48	36.727,69																																																																								
0	Bienes de Cambio	2.5	65.915,00	10.589,28																																																																								
0	Otros Activos		0,00	0,00																																																																								
N° Orden	Rubro	Nota	Actual	Anterior																																																																								
0	Deudas Comerciales	2.9	9.692,32	-25.632,74																																																																								
0	Préstamos	2.10	211.359,14	372.167,97																																																																								
0	Remuneraciones y Cargas Sociales	2.11	9.622,13	7.518,60																																																																								
0	Cargas Fiscales	2.12	20.158,75	575,08																																																																								
0	Anticipo de Clientes		0,00	0,00																																																																								
0	Dividendos a Pagar	2.13	79.442,20	42,20																																																																								
0	Otras Deudas	2.14	1.523,79	0,00																																																																								
<input type="button" value="Ver Composición del Rubro"/>		<input type="button" value="Ver Composición del Rubro"/>																																																																										
NO CORRIENTE 76.255,57 118.967,72		NO CORRIENTE 0,00 0,00																																																																										
<table border="1"> <thead> <tr> <th>N° Orden</th> <th>Rubro</th> <th>Nota</th> <th>Actual</th> <th>Anterior</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>0</td><td>Créditos por ventas</td><td>2.6</td><td>30.000,00</td><td>0,00</td></tr> <tr><td>0</td><td>Bienes de Cambio</td><td></td><td>0,00</td><td>0,00</td></tr> <tr><td>0</td><td>Bienes de Uso</td><td>2.7</td><td>4.099,42</td><td>5.924,56</td></tr> <tr><td>0</td><td>Activos Intangibles</td><td>2.8</td><td>42.156,15</td><td>113.043,16</td></tr> </tbody> </table>	N° Orden	Rubro	Nota	Actual	Anterior	0	Créditos por ventas	2.6	30.000,00	0,00	0	Bienes de Cambio		0,00	0,00	0	Bienes de Uso	2.7	4.099,42	5.924,56	0	Activos Intangibles	2.8	42.156,15	113.043,16	<table border="1"> <thead> <tr> <th>N° Orden</th> <th>Rubro</th> <th>Nota</th> <th>Actual</th> <th>Anterior</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>0</td><td>Deudas Comerciales</td><td></td><td>0,00</td><td>0,00</td></tr> <tr><td>0</td><td>Préstamos</td><td></td><td>0,00</td><td>0,00</td></tr> <tr><td>0</td><td>Remuneraciones y Cargas Sociales</td><td></td><td>0,00</td><td>0,00</td></tr> <tr><td>0</td><td>Cargas Fiscales</td><td></td><td>0,00</td><td>0,00</td></tr> <tr><td>0</td><td>Anticipo de Clientes</td><td></td><td>0,00</td><td>0,00</td></tr> </tbody> </table>	N° Orden	Rubro	Nota	Actual	Anterior	0	Deudas Comerciales		0,00	0,00	0	Préstamos		0,00	0,00	0	Remuneraciones y Cargas Sociales		0,00	0,00	0	Cargas Fiscales		0,00	0,00	0	Anticipo de Clientes		0,00	0,00																				
N° Orden	Rubro	Nota	Actual	Anterior																																																																								
0	Créditos por ventas	2.6	30.000,00	0,00																																																																								
0	Bienes de Cambio		0,00	0,00																																																																								
0	Bienes de Uso	2.7	4.099,42	5.924,56																																																																								
0	Activos Intangibles	2.8	42.156,15	113.043,16																																																																								
N° Orden	Rubro	Nota	Actual	Anterior																																																																								
0	Deudas Comerciales		0,00	0,00																																																																								
0	Préstamos		0,00	0,00																																																																								
0	Remuneraciones y Cargas Sociales		0,00	0,00																																																																								
0	Cargas Fiscales		0,00	0,00																																																																								
0	Anticipo de Clientes		0,00	0,00																																																																								
<input type="button" value="Ver Composición del Rubro"/>		<input type="button" value="Ver Composición del Rubro"/>																																																																										
PATRIMONIO NETO		PATRIMONIO NETO																																																																										
PATRIMONIO NETO 36.175,30 8.796,34		PATRIMONIO NETO 36.175,30 8.796,34																																																																										
<table border="1"> <thead> <tr> <th>N° Orden</th> <th>Rubro</th> <th>Nota</th> <th>Actual</th> <th>Anterior</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>0</td><td>Aportes de los propietarios</td><td>2.15</td><td>12.000,00</td><td>12.000,00</td></tr> <tr><td>0</td><td>Resultados Acumulados</td><td>2.16</td><td>24.175,30</td><td>-3.203,66</td></tr> </tbody> </table>	N° Orden	Rubro	Nota	Actual	Anterior	0	Aportes de los propietarios	2.15	12.000,00	12.000,00	0	Resultados Acumulados	2.16	24.175,30	-3.203,66	<table border="1"> <thead> <tr> <th>N° Orden</th> <th>Rubro</th> <th>Nota</th> <th>Actual</th> <th>Anterior</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>0</td><td>Aportes de los propietarios</td><td>2.15</td><td>12.000,00</td><td>12.000,00</td></tr> <tr><td>0</td><td>Resultados Acumulados</td><td>2.16</td><td>24.175,30</td><td>-3.203,66</td></tr> </tbody> </table>	N° Orden	Rubro	Nota	Actual	Anterior	0	Aportes de los propietarios	2.15	12.000,00	12.000,00	0	Resultados Acumulados	2.16	24.175,30	-3.203,66																																													
N° Orden	Rubro	Nota	Actual	Anterior																																																																								
0	Aportes de los propietarios	2.15	12.000,00	12.000,00																																																																								
0	Resultados Acumulados	2.16	24.175,30	-3.203,66																																																																								
N° Orden	Rubro	Nota	Actual	Anterior																																																																								
0	Aportes de los propietarios	2.15	12.000,00	12.000,00																																																																								
0	Resultados Acumulados	2.16	24.175,30	-3.203,66																																																																								
<input type="button" value="Ver Composición del Rubro"/>		<input type="button" value="Ver Composición del Rubro"/>																																																																										

 LOS ARAUCANOS SAN JUAN, CHIMBAS, LAS CHIMBAS .AP., RUTA NAC. N°40.		EJERCICIO CONTABLE INICIALIZADO EL 01/01/2016 FINALIZADO EL 31/12/2016		EJERCICIO N° 2			
Presentado en forma comparativa con el Ejercicio Anterior Expresado en moneda homogénea - Pesos - a la fecha de cierre							
ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL							
ACTIVO			PASIVO				
CORRIENTE	Nota	Actual	Anterior	CORRIENTE	Nota	Actual	Anterior
Caja y Bancos	2.1	195.599,77	36.403,63	Deudas Comerciales	0	9.692,32	-25.632,74
Inversiones	2.2	35.935,72	11.847,51	Préstamos	0	211.359,14	372.167,97
Créditos por ventas	2.3	69.057,59	250.252,12	Remuneraciones y Cargas Sociales	0	9.622,13	7.518,60
Otros Créditos	2.4	26.530,48	36.727,69	Cargas Fiscales	0	20.158,75	575,08
Bienes de Cambio	2.5	65.915,00	10.589,28	Anticipo de Clientes	0	0,00	0,00
Otros Activos		0,00	0,00	Dividendos a Pagar	0	79.442,20	42,20
		0,00	0,00	Otras Deudas	0	1.523,79	0,00
		0,00	0,00	Previsiones	0	0,00	0,00
Total:		393.038,56	345.820,23	Total:		331.798,33	354.671,11
NO CORRIENTE	Nota	Actual	Anterior	NO CORRIENTE	Nota	Actual	Anterior
Créditos por ventas	2.6	30.000,00	0,00	Deudas Comerciales	0	0,00	0,00
Bienes de Cambio		0,00	0,00	Préstamos	0	0,00	0,00
Bienes de Uso	2.7	4.099,42	5.924,56	Remuneraciones y Cargas Sociales	0	0,00	0,00
Activos Intangibles	2.8	42.156,15	113.043,16	Cargas Fiscales	0	0,00	0,00
		0,00	0,00	Anticipo de Clientes	0	0,00	0,00
		0,00	0,00	Otras Deudas	0	0,00	0,00
		0,00	0,00	Previsiones	0	0,00	0,00
Total:		76.255,57	118.967,72	Total:		0,00	0,00
PATRIMONIO NETO			PATRIMONIO NETO				
PATRIMONIO NETO 36.175,30 8.796,34			PATRIMONIO NETO 36.175,30 8.796,34				
Aportes de los propietarios			Aportes de los propietarios				
12.000,00			12.000,00				
Resultados Acumulados			Resultados Acumulados				
24.175,30			-3.203,66				

Desde cada botón de “Ver composición del rubro” se accede al detalle de cuentas que lo componen.

Usuario: AUXLorenzo
 Emisor: LOS ARAUCANOS SRL
 Ejercicio: N°:2 - Ejercicio 2: 01/01/2016 al 31/12/2016

BILAN ESTADOS CONTABLES ONLINE

ACTIVO, CORRIENTE, Caja y Bancos

Composición de Rubro
 Información a Revelar:

Criterios de Medición:

Confir.	N° Nota	Título Nota
Si	2	Moneda Extranjera
	12	título 12
	88	título de la 88
Si	1	Medición de Efectivo

Detalle:

Los saldos de Caja y Bancos al cierre del ejercicio en moneda extranjera han sido convertidos a moneda argentina al tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio.

Grabar Nota

Detalle de saldos

Saldo Anterior Sin Ajustar:	25.339,40
Ajustes al Debe del Saldo Anterior:	0,00
Ajustes al Haber del Saldo Anterior:	0,00
SALDO ANTERIOR:	25.339,40
Debe de Sumas y Saldos:	25.004,36
Ajustes al Debe de Sumas y Saldos:	0,00
Debe de Sumas y Saldos Ajustado:	25.004,36
Haber de Sumas y Saldos:	20.654,23
Ajustes al Haber de Sumas y Saldos:	0,00
Haber de Sumas y Saldos Ajustado:	20.654,23
SALDO ACTUAL:	29.689,53

Sub-Rubro	Cod.Cuenta	Descripción de Cuenta	Actual	Anterior
Caja y Bancos	1.1.1.02.010.0010	Efectivo	1.554,67	6.291,13
Caja y Bancos	1.1.1.02.010.0020	Depósitos en Cuenta Corriente	7.096,07	4.263,60
Caja y Bancos	1.1.1.02.010.0030	Depósitos en Cta Cte Moneda Extranjer	156.750,00	0,00
Caja y Bancos	1.1.1.02.010.0040	Fondo Fijo	509,50	509,50
Caja y Bancos	1.1.1.02.010.0050	Valores a Depositar	29.689,53	25.339,40
Caja y Bancos	1.1.1.02.010.0060	Moneda extranjera	0,00	0,00
Caja y Bancos	1.1.1.02.010.0061	Euros	0,00	0,00

Edición de Asientos Presentación Nota Ver Mayor

Powered by PLANEON Argentina

Si es necesario realizar algún ajuste en alguna cuenta de las del rubro, se ingresa a “Edición de Asientos”.

También se puede visualizar en formato de impresión, la forma de exposición de la nota del rubro.

LOS ARAUCANOS
 SAN JUAN, CHIMBAS, LAS CHIMBAS ,AP., RUTA NAC.
 N° 40

EJERCICIO CONTABLE INICIADO EL 01/01/2016 FINALIZADO EL 12/31/2016

Presentado en forma comparativa con el Ejercicio Anterior EJERCICIO N° 2

Expresado en moneda homogénea - Pesos - a la fecha de cierre

NOTA	COMPOSICIÓN DE CAJA Y BANCOS	
Criterios de Medición:		
2	Los saldos de Caja y Bancos al cierre del ejercicio en moneda extranjera han sido convertidos a moneda argentina al tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio.	
1	El efectivo y las cuentas bancarias en pesos fueron valuadas a su valor nominal	
	Conceptos	Corriente
		Actual Anterior
	Efectivo	1554.67 6291.13
	Depósitos en Cuenta Corriente	7096.07 4263.6
	Depósitos en Cta Cte Moneda Extranjera	156750 0
	Fondo Fijo	509.5 509.5
	Valores a Depositar	29689.53 25339.4

5.3. Próximos pasos

Para el desarrollo del documento digital en XBRL, es necesario que exista alguna taxonomía, aunque sea en periodo de consulta, que nos permita realizar el análisis detallado de la información que esta exija.

Continuaremos con la incorporación de los entes sin fines de lucro, buscando abarcar el mayor número de organizaciones que necesitan confeccionar estados contables digitales.

6. BIBLIOGRAFÍA

(s.f.). Obtenido de www.cbe.gub.uy

AFIP. (30 de mayo de 2017). N°4060.

Asociacion XBRL España. (s.f.). *¿Que es XBRL?* Obtenido de www.xbrl.es

Auditoria Interna de la Nación. (s.f.). Obtenido de www.ain.gub.uy/XBRLarchivos/20160609_resolucioncbe.pdf

Daniel Diaz, María Florencia Gaibazzi. (2010). El nuevo paradigma de estados contables digitales.

Daniel Diaz, Maria Florencia Gaibazzi. (2010). XBRL: Un puente hacia los Estdos Contbles Digitales.

FACPCE. (1987). Resolución Técnica N° 8.

FACPCE. (1987). Resolución Técnica N° 9.

Gil, J. (s.f.). Obtenido de www.ctcp.gov.co/_files/documents/1516380213-1355.pdf

INAES. (28 de diciembre de 2010). N° 4110.

Ley N° 25.506. (14 de noviembre de 2001). *Frima Digital* .

Ministerio de Producción. (2017).

Newton, E. F. (s.f.). *Perfil Personal de LinkedIn*. Obtenido de www.linkedin.com

Sakuma, I. (s.f.). *sbs.gob.pe*. Obtenido de "El Lenguaje de los negocios: XBRL.

Sturniolo, F. (2011). *Informe N° 32: Modelos estándar de estados contables ara empresas que no califican como entes pequeños -EPEQ- y que realicen actividades comerciales, industriales y/o de servicios (excepto entidades financieras y de seguros)*. Buenos Aires.

www.bcra.gov.ar. (s.f.). Obtenido de www.bcra.gov.ar

www.bilan.com.ar. (s.f.). Obtenido de www.bilan.com.ar

www.cbe.gub.uy. (s.f.). Obtenido de www.cbe.gub.uy

www.cenfif.com. (s.f.). Obtenido de www.cenfif.com

www2.ssn.go.ar. (s.f.). Obtenido de www2.ssn.go.ar

**EL ASEGURAMIENTO DEL BALANCE SOCIAL: LOS OBJETIVOS, LOS
PRINCIPIOS Y LOS PROCEDIMIENTOS**

Área VI Contabilidad y Auditoría

Tema 1: Normas contables y de auditoría cambios recientes y aspectos mejorables

**XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS
DESDE EL PRESENTE HACIA UNA PROFESIÓN 4.0
San Juan, Argentina, 27 y 28 de septiembre de 2018**

**C.P. JUDITH YANINA BULIAN
Laprida 780 Oficina 11 Rosario, Santa Fe
TE: 0341-4401901
CEL: 0341-6633888
Correo: judithbulian@fibertel.com.ar**

**EL ASEGURAMIENTO DEL BALANCE SOCIAL: LOS OBJETIVOS, LOS
PRINCIPIOS Y LOS PROCEDIMIENTOS**

Área VI Contabilidad y Auditoría

Tema 1: Normas contables y de auditoría cambios recientes y aspectos mejorables

**XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS
DESDE EL PRESENTE HACIA UNA PROFESIÓN 4.0
San Juan, Argentina, 27 y 28 de septiembre de 2018**

RESUMEN Y PALABRAS CLAVES

1. INTRODUCCIÓN

2. DESAFÍOS INTERNACIONALES, AVANCES LOCALES

3. LA CONTRIBUCIÓN DEL ASEGURAMIENTO AL DESARROLLO SOSTENIBLE

4. GUÍA DE PROCEDIMIENTOS PARA EL ENCARGO DE ASEGURAMIENTO

4.1. Serie I

4.1.1. La comprensión del ente y de su ambiente

4.1.2. El sistema de control interno subyacente a la memoria

4.2. Serie II

4.2.1. Los principios y los procedimientos

4.2.2. Principios y procedimientos relativos a la definición del contenido del informe

4.2.3. Principios y procedimientos relativos a la calidad de la información expuesta en la memoria

5. CONCLUSIONES FINALES

6. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

RESUMEN Y PALABRAS CLAVE

La elaboración de memorias de sostenibilidad o Balance Social responde a una mayor exigencia de transparencia por las partes interesadas que se muestran activamente atentas, acerca de los modos en que las entidades mediante el ejercicio de su actividad económica principal, están contribuyendo al proceso global de sostenibilidad.

Si bien la incorporación de información ambiental y social a los ciclos anuales de informes presenta un crecimiento sostenido, lo cierto es que las memorias de sostenibilidad gozan de escasa credibilidad. Los miembros del gobierno corporativo no suelen utilizar estos datos como base para sus decisiones, y las partes interesadas externas en general opinan que las entidades exponen información mayormente referida a sus impactos positivos, presentando una imagen sesgada de su desempeño real.

La crisis de la confianza no sólo involucra a las organizaciones informantes, sino que además cuestiona a los servicios de verificación externa que pretenden elevar el nivel de credibilidad de la información no financiera.

La problemática ha asumido tal magnitud a nivel mundial, que ameritó que el órgano internacional emisor de las normas de auditoría y aseguramiento se aplicase a explorar las causales que dificultan la práctica del encargo, con el objetivo de otorgar recomendaciones que guíen a los profesionales en el ejercicio de sus trabajos.

Mientras las respuestas a nivel mundial se encuentran en proceso, por su parte nuestro órgano local elaborador de normas de contabilidad y auditoría, se ha adelantado a la tendencia brindando orientaciones claras respecto a la práctica del encargo mediante la publicación de la Interpretación 13, que con enunciaciones concretas guía al contador y a su equipo de trabajo en la tarea de asegurar el Balance Social.

Tomando como base de análisis la tendencia internacional descrita y el avance de la normativa local, este trabajo de investigación explora las razones que atentan contra las iniciativas de aseguramiento tendientes a elevar la credibilidad de la información no financiera de las entidades. Y tiene por objetivo principal la enunciación de procedimientos que siendo utilizados en el ejercicio del encargo, colaborarían a verificar el grado de arraigo que ostenta la iniciativa del *reporting* dentro de la organización informante, y su capacidad para generar memorias de calidad. Las turbulencias que caracterizan el contexto actual son el reflejo de la aceleración impulsada por las iniciativas internacionales hacia el logro del desarrollo sostenible. Para estar en condiciones de brindar un aseguramiento que resulte eficaz a los efectos de satisfacer el apetito de credibilidad de los usuarios de la memoria, se necesita una comprensión comprometida del proceso global de sostenibilidad, y un espectro de procedimientos diseñados con el objetivo de proveer una retroalimentación positiva que contribuya a mejorar el desempeño organizacional.

1. INTRODUCCIÓN

Sabido es que desde hace ya varias décadas, gran cantidad de organizaciones han comenzado a incorporar a sus ciclos anuales de información a los denominados EER¹, nuevas formas de reportes corporativos, entre ellas las Memorias de Sostenibilidad –localmente conocidas como Balance Social-, y los Reportes Integrados.

En este tipo de reportes, las organizaciones exponen información que excede a la tradicional económica-financiera con el objetivo de dar cuenta acerca de las dimensiones sociales y ambientales derivadas de su desempeño frente a una multiplicidad de grupos de interés, los que se muestran activamente atentos acerca de las contribuciones que las entidades realizan al proceso global que busca materializar el desarrollo sostenible.

Similarmente a lo que sucede con la provisión hacia terceros de información financiera, se parte de la premisa básica que la condición indispensable para que esta información resulte finalmente útil en la toma de decisiones de sus usuarios, debe cumplir con los requisitos de fiabilidad e integridad. Tornándose necesario entonces contar con procesos independientes y externos que le otorguen los atributos de confiabilidad y credibilidad que las partes interesadas exigen, a los efectos de disminuir el riesgo asociado a la toma de decisiones incorrectas por disponer de información que se encuentra sesgada, o incompleta.

Si bien hasta el momento no existe aún un estándar internacional específicamente diseñado para verificar la información suministrada por las organizaciones respecto a sus contribuciones al desarrollo sostenible; en su mayoría han sido los profesionales contables quienes se han aplicado a incrementar la confiabilidad en los reportes mediante la utilización de la norma NIEA 3000 Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento emitida por el IAASB (Consejo Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento).

Sin dejar de destacar los avances que la dinámica de reportar ha evidenciado a lo largo del tiempo, en cuanto a la evolución de los marcos en sí mismos, el número creciente de compañías que la han implementado, sometiendo además a aseguramiento externo los contenidos de sus memorias; lo cierto es que los miembros del órgano de gobierno escasamente utilizan la información contenida en el reporte como base para sus procesos decisionales; y las partes interesadas externas no confían lo suficiente en la iniciativa, siendo que en general opinan que las entidades informantes exponen en su mayor parte sus impactos positivos, considerando que las memorias de sostenibilidad no reflejan razonable ni equilibradamente el desempeño corporativo en la triple dimensión.

El fenómeno descrito posee tal magnitud que ameritó ser abordado por el propio órgano internacional que emite los estándares de auditoría y aseguramiento, quien mediante la

¹ ERR: Emerging External Reporting. Así se refiere el IAASB a las nuevas formas de reportes corporativos, entre ellas Memorias o Reportes de Sustentabilidad y Reportes Integrados.

conformación especial de un grupo de trabajo se abocó durante los años 2016 y 2017 a la búsqueda e identificación de aquellas causas y circunstancias principales que están atentando contra el incremento de la confiabilidad que los servicios de aseguramiento externo pretenden otorgar a la información no financiera de las organizaciones.

La naturaleza diversa de la información objeto de aseguramiento, el mayor caudal de información narrativa por sobre la cuantitativa, la complejidad inherente de algunas variables sujetas a medición, y una participación relevante de información proyectiva se erigen como las características más dificultosas de abordar en lo que concierne a los contenidos de los EER. Mientras que la permanente evolución de los marcos en sí mismos; el escaso desarrollo que ostentan los sistemas de información que solventan los datos, y las dificultades experimentadas por las organizaciones al momento de disponer de estructuras de gobernanza sólidas capaces de diseñar e implementar un sistema de control interno que se denota ampliado en sus requerimientos; entre otras, surgen también como causantes adicionales que atentan contra la robustez y la transparencia de la dinámica en sí.

Ante el panorama descrito precedentemente, y considerando al encargo de aseguramiento previsto en la NIEA 3000 como un estándar lo suficientemente flexible para ser adaptado a los requerimientos de la información sobre sostenibilidad de las organizaciones, -y al menos mientras los marcos de información no asuman una mayor estabilidad-; el órgano emisor de normas se ha comprometido a continuar trabajando en la temática durante los dos próximos años, con el objetivo de proveer guías adicionales a los profesionales intervinientes que les permitan contar con herramientas de asistencia práctica en el ejercicio de los encargos.

En concordancia con el desafío planteado, nuestro CENCyA (Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría) se ha adelantado a la temática mediante la Interpretación 13 al Encargo de Aseguramiento del Balance Social, de reciente publicación. En ella provee guías sobre diversos aspectos a considerar por parte del contador cuando acomete un encargo de esta naturaleza, -entre los más destacados se encuentran ciertos procedimientos aplicados a determinados indicadores de desempeño y el uso del trabajo de expertos-, y modeliza respecto de los contenidos a incluir en el informe final producto de la tarea realizada.

Tomando como base de análisis la tendencia internacional descrita y el avance de la normativa local, este trabajo de investigación explora las razones que atentan contra las iniciativas de aseguramiento tendientes a elevar la credibilidad de la información no financiera de las entidades. Y tiene por objetivo principal la enunciación de procedimientos que siendo utilizados en el ejercicio del encargo, colaborarían a verificar el grado de arraigo que ostenta la iniciativa del *reporting* dentro de la organización informante, y su capacidad para generar memorias de calidad. Para ello se asumirá una metodología de investigación crítico-propositiva: como enfoque que privilegia la comprensión y la interpretación explicativa de los fenómenos objeto de estudio, para

avanzar luego proactivamente hacia la generación de alternativas que pudieran otorgar soluciones a los problemas identificados.

En una primera instancia, se relevarán los principales retos a abordar en el más corto plazo por el IAASB, para además analizar su interrelación con los avances acaecidos recientemente en nuestro país. A continuación se explicarán las mayores expectativas depositadas por el proceso de sostenibilidad global en el encargo de aseguramiento sobre información no financiera de las entidades. Para así estar en condiciones de realizar una propuesta de procedimientos que resulten eficaces en el objetivo de satisfacer el apetito de credibilidad de los usuarios de la memoria, a la par de proveer una retroalimentación positiva que contribuya a mejorar el desempeño organizacional.

2. DESAFÍOS INTERNACIONALES, AVANCES LOCALES

Como ya fuera mencionado durante la introducción, el IAASB estuvo aplicado durante 2016 y 2017 al relevamiento de aquellas circunstancias que complejizan al proceso de aseguramiento de la información no financiera, con el objetivo de abordarlas y en la medida de sus posibilidades, contribuir a su mejora.

El resultado de esta labor dio lugar a la publicación de un documento denominado Informe de Discusión: “Apoyo a la Credibilidad y Confianza en Nuevas Formas de Reporte Externo: Diez desafíos clave para los encargos de aseguramiento”; sentando las bases para continuar trabajando durante el presente año y el siguiente, en el desarrollo de una guía que oriente a los profesionales en la aplicación de la actual NIEA 3000. Y quedando así aplazada la posibilidad de emitir nuevas normas diseñadas especialmente para asegurar los contenidos de los EER, al menos en lo que hace al futuro más inmediato (IAASB, 2018, p. 6)ⁱ.

La constante evolución a la cual se ven sometidos los marcos de información de EER, y la flexibilidad que acepta la norma de encargos de aseguramiento en general, han sido los argumentos principalmente invocados por el órgano al momento de fundamentar las razones por las cuales no prevee innovar en el plazo más próximo.

Considerando entonces que resultaría aún apresurado diseñar nuevos estándares, al menos hasta tanto no se logre una mayor madurez en los sistemas de información, los controles y la supervisión ejercidos por las entidades que utilizan los marcos según los cuales debe presentarse la información no financiera (IAASB, 2016, p. 40)ⁱⁱ.

De acuerdo al relevamiento del IAASB, existen cuatro factores clave que incrementarían la credibilidad y la confianza experimentadas por los usuarios respecto a estas nuevas formas de reportes corporativos: contar con un marco de información sólido, y una gestión de gobierno corporativo robusta; disponer de información amplia y consistente; y la existencia de informes provenientes de servicios profesionales externos (2016, p. 5)ⁱⁱⁱ.

Planteado el desafío de elaborar la guía, la misma otorgará orientaciones acerca de cómo inciden la consideración de estos cuatro factores clave en la práctica profesional del encargo, en particular la evaluación que debe realizar el profesional interviniente acerca de la idoneidad de los criterios utilizados por la dirección para elaborar su información sobre sostenibilidad; el alcance y cobertura otorgado al concepto de materialidad o significación; y la forma y contenidos a incluir en el informe de aseguramiento (IAASB, 2018, p. 6)^{iv}.

La evaluación de la idoneidad de los criterios o marcos de información presenta dos aristas que merecen análisis.

Por una parte, la aceleración en el proceso que pretende materializar el desarrollo sostenible de cara al año 2030 trae aparejado un estado de permanente innovación y evolución de las normas de información que hacen a los marcos para exponer el desempeño en sostenibilidad de las organizaciones. Esto queda ratificado nuevamente con la entrada en vigencia desde julio del 2018 del nuevo estándar GSSB (*Global Sustainability Standard Board*), emitido por la *Global Reporting Initiative* que asume el rango de norma universal a ser utilizada por entidades de cualquier tamaño y sector que pretendan exponer sus contribuciones al desarrollo sostenible.

En otro orden, la evaluación de los criterios utilizados por la dirección de la entidad debería hacerse a la luz del cumplimiento de ciertos atributos como lo son la integridad, el equilibrio y la objetividad. Paralelamente se hace imprescindible evaluar por parte del profesional convocado al encargo en qué medida los posibles usuarios de la información comprenden el contenido y significado de los criterios en virtud de los cuales ha sido pactado el servicio (IAASB, 2018, p. 18)^v.

El factor clave referido a la necesidad de contar con un gobierno corporativo sólido se deriva de las debilidades identificadas por el órgano emisor de las normas de aseguramiento, el que ha detectado la inmadurez relativa del ejercicio de la gobernanza en los procesos de presentación de informes, controles y supervisión utilizados por las entidades en la preparación de sus memorias (IAASB, 2016, p. 6)^{vi}. Esto incide directamente sobre el diseño e implementación de las pruebas de controles a ser utilizadas durante el encargo, y las respuestas a otorgar ante estos mayores riesgos identificados; entre ellas si sería apropiado aceptar la realización de un encargo sobre un EER completo en casos en que la gobernanza y el sistema de control interno se encuentran en fase de desarrollo (IAASB, 2018, p. 18)^{vii}. Sobre todo si se toma en cuenta que los controles internos diseñados por la dirección de las entidades para la elaboración de informes financieros no necesariamente son extensibles a los controles que se exigirían para elevar la fiabilidad de los informes de sostenibilidad (GSSB, 2016, p. 41)^{viii}.

En lo que respecta a la consistencia y amplitud de la información, la importancia de este tercer factor clave se deriva de la naturaleza diversa que posee la información no financiera, y de la multiplicidad de fuentes a partir de las cuales los presuntos usuarios tienen acceso a datos referidos al desempeño de la compañía en la triple dimensión.

Es preciso tener en cuenta que existe una revolución digital en cuanto a la disponibilidad de la información por parte de los usuarios que les permite acceder a la misma a mayor velocidad y menor costo. Este fenómeno genera un incremento en las expectativas de las partes interesadas respecto de la profundidad y calidad de los contenidos de los reportes dado su mayor capacidad de evaluar y desafiar aquellas revelaciones que no resulten consistentes con otras fuentes alternativas de información a las cuales tienen acceso (IAASB, 2016, p. 10)^{ix}.

Finalmente, en cuanto al último de los factores clave, aquel que reconoce la capacidad de los procesos de verificación externa en incrementar la credibilidad de los usuarios de información no financiera, es el que representa el mayor desafío, tanto para el órgano emisor como para la comunidad profesional.

Para estar en mejores condiciones de realizar encargos acordes a las expectativas de los presuntos destinatarios, las guías a desarrollar por el IAASB abordarán cuestiones inherentes a la práctica profesional que presentan mayores dificultades o resultan más controvertidas al momento de su implementación. Entre ellas, el alcance del encargo y cobertura del reporte, el diseño de procedimientos que arrojen evidencia válida y suficiente –cuando la información es de naturaleza diversa-, y el logro de una comunicación eficaz en el informe final de verificación.

A decir del IAAB, “determinar el alcance de un encargo de aseguramiento sobre EER puede resultar complejo” (2018, p. 18)^x. Se necesitan orientaciones para evaluar el proceso de definición de la materialidad implementado por la organización informante y la identificación de quienes representan a sus partes interesadas; pautas más precisas acerca de cómo considerar la significación cuando se trata de información narrativa, y proyectada al futuro, la definición de los límites de la significación y su tolerancia al error (IAASB, 2018, p. 18)^{xi}.

Por su parte, la información narrativa plantea la necesidad de ejemplificaciones que ilustren la naturaleza y suficiencia de las evidencias a obtener; mientras que las afirmaciones proyectivas demandan la construcción de un criterio profesional capaz de evaluar la idoneidad de los criterios utilizados por la dirección del ente para generar información referida al futuro, que se encuentre libre de vicios de subjetividad y sesgos de gestión (IAASB, 2018, p. 19-20)^{xii}.

Mientras que un análisis más direccionado requiere la consideración de los trabajos de expertos para algunas materias del encargo, y el relacionamiento entre el contador y los integrantes de equipos multidisciplinarios, así como las responsabilidades derivadas de la actuación (IAASB, 2018, p. 20)^{xiii}.

Dentro de los contenidos del informe final, es relevante orientar acerca de cómo exponer la participación de expertos anteriormente aludida; además de obtener recomendaciones tendientes al logro de una comunicación eficaz que busca resolver la ambigüedad experimentada por los usuarios al momento de interpretar un informe de aseguramiento de este tipo, entre ellas: las partes del informe, la descripción de diferentes niveles de aseguramiento otorgados a distintas materias o contenidos, y la descripción del trabajo realizado (IAASB, 2018, p. 21)^{xiv}.

Planteado el desafío internacional, resulta sumamente oportuno conocer más detalladamente los avances que nuestro órgano emisor local ha logrado concretar en los últimos meses, frente a las problemáticas identificadas a nivel mundial.

La Interpretación 13 “provee guías sobre diferentes aspectos a considerar para la definición de los procedimientos a aplicar y sobre el informe a emitir en el caso de un encargo de aseguramiento de balance social” (CENCyA, 2017, p. 5)^{xv}.

A través de sus tres capítulos brinda orientaciones útiles en el ejercicio del encargo, ejemplifica procedimientos para obtener evidencias respecto de varios indicadores de desempeño solicitados por el marco, y finalmente modeliza diferentes tipos de informes a emitir.

En el capítulo uno y mediante un formato de preguntas y respuestas se abordan una serie de consideraciones a ser tomadas en cuenta al momento de planificar el encargo y su ejecución, probablemente siendo el resultante de consultas que fueran recibidas por el órgano desde la comunidad profesional en el ejercicio de sus trabajos.

A través de las primeras, se otorgan aclaraciones respecto al marco aplicable para el ejercicio del encargo, y la extensión en los niveles de seguridad que podrían otorgarse -si aseguramiento limitado o razonable-.

La pregunta diez da respuestas al tratamiento de la exposición de la información comparativa del Balance Social, como aquella que ha de permitir a los presuntos usuarios estar en condiciones de “analizar la evolución del desempeño de la organización, y que éste se pueda analizar con respecto al de otras organizaciones” (CENCyA, 2017, p. 11)^{xvi}, tal cual lo prescribe la guía internacional; y norma acerca de las incidencias que esta información podría ocasionar en el dictamen final del contador, de acuerdo al criterio seleccionado por la entidad informante para exponer estos datos. Otro aporte sustantivo representan las consideraciones acerca de cómo han de interpretarse los procesos implementados por la dirección para determinar su propia materialidad, y para identificar a aquellos sujetos que representan a sus grupos de interés; las incidencias que estos factores poseen sobre la significación de los contenidos de la memoria y las consecuencias en la planificación del trabajo a ser realizado por el contador. Si bien no ahonda en el diseño o propuesta de procedimientos que ayuden al profesional interviniente en la evaluación de estos principios, hace referencia expresa a ellos cuando menciona que el contador deberá “tomar un conocimiento suficiente de los sistemas y procesos considerados por la entidad para la determinación del contenido de la memoria” (CENCyA, 2017, p. 6)^{xvii}, y más adelante agrega: “para entender la significación, el contador debe entender y evaluar los factores que pueden influir en el resultado de la evaluación que hagan los grupos de interés a quienes se destina el informe” (CENCyA, 2017, p. 10)^{xviii}.

Cabe destacar que la dimensión o temática sobre la cual la Interpretación 13 constituye un verdadero avance está dada por las orientaciones que le otorga al contador cuando para estar en

condiciones de afrontar la realización del encargo, requiere el trabajo de expertos provenientes de otras disciplinas.

Son las preguntas once a la diecisiete las que se ocupan de ilustrar los posibles escenarios que podrían requerir la participación de expertos en este tipo de servicios profesionales, además de esclarecer las implicancias respecto a la responsabilidad del contador y los efectos posibles sobre el contenido del informe final a emitir.

A continuación, el capítulo dos trae ejemplos de procedimientos que podrían ser implementados por el contador a los efectos de obtener evidencias válidas que respalden los guarismos expresados por la organización informante, mediante los denominados indicadores de desempeño previstos en la guía G4 del GRI. La norma aclara que se trata de ejemplos orientativos, y que es el contador quien “deberá evaluar, con base en su juicio profesional, si éstos brindarán evidencia suficiente y adecuada para respaldar su conclusión o si será necesario llevar a cabo otros procedimientos, teniendo en cuenta si se trata de aseguramiento razonable o limitado” (CENCyA, 2017, p. 17)^{xix}. Mientras que además aconseja realizar una adecuada evaluación de aquellas actividades de control implementadas por la dirección del ente sobre aquella información subyacente a los indicadores de desempeño expuestos en la memoria (CENCyA, 2017, p. 17)^{xx}.

Finalmente en el capítulo tres, la interpretación modeliza acerca de cinco versiones que podrían ser tomadas como base respecto de sus contenidos por parte de los profesionales en la redacción de sus informes de aseguramiento. El abanico de modelos de informes contempla:

Modelo 1: Aseguramiento limitado. Favorable sin salvedades

Modelo 2: Aseguramiento limitado. Favorable con salvedades

Modelo 3: Aseguramiento razonable. Favorable sin salvedades

Modelo 4: Aseguramiento razonable. Favorable con salvedades

Modelo 5: Aseguramiento limitado. Favorable sin salvedades. Equipo Multidisciplinario

En todos los casos se tratan de modelos de informes extensos, que explicitan las responsabilidades de la dirección del ente, las responsabilidades del contador y una descripción detallada del conjunto de procedimientos aplicados a los efectos de obtener las evidencias que finalmente contribuyeron a la conformación del juicio profesional expresado en el dictamen.

Por su parte el Modelo 5, aquel que contempla la participación de un equipo multidisciplinario en el encargo de aseguramiento, grafica muy claramente cómo deben quedar redactados los contenidos del informe en lo referido a las responsabilidades del contador sobre las examinaciones efectuadas, y cómo la participación de expertos influye, y debe ser citada en la redacción del informe final de verificación. Trayendo luz sobre este aspecto del aseguramiento tan controvertido y sometido a debate en el ámbito de la comunidad profesional.

3. LA CONTRIBUCIÓN DEL ASEGURAMIENTO AL DESARROLLO SOSTENIBLE

Más allá del conjunto de dificultades a las cuales se enfrenta el aseguramiento de información no financiera a nivel mundial, lo cierto es que la práctica se sigue erigiendo como el proceso mayormente seleccionado por las entidades al momento de validar la información sobre sostenibilidad frente a sus partes interesadas. El nuevo estándar GSSB valida esta metodología cuando mediante la continuidad del criterio asumido en la versión G4 de la guía, lo cita como uno de los recursos posibles a ser implementados por las organizaciones con el objetivo de “potenciar la credibilidad de sus informes”, mediante la convocatoria a proveedores externos de verificación que sigan los estándares profesionales o que utilicen procesos sistemáticos, documentados y basados en la evidencia (GSSB, 2016, p. 41)^{xxi}.

Según Zadek, Raynard, Forstater y Oeslschlaegel (2004)^{xxii} el cometido final de un encargo de aseguramiento sobre información no financiera es formar parte de una retroalimentación positiva que finalmente contribuya a mejorar el desempeño organizacional. Para estar en condiciones de satisfacer el apetito de credibilidad de los usuarios, el aseguramiento debe poder proveer confianza acerca de la pertinencia de los datos expuestos en la memoria; asegurando que los contenidos son fidedignos y están disponibles para apoyar la toma de decisiones, tanto interna como externamente a la entidad, “lo que a su vez requiere una revisión de los procesos para recopilar y generar esa información” (Zadek et al, 2004, p. 29)^{xxiii}.

De acuerdo a estos autores, si bien el aseguramiento posee sus orígenes en las demandas de información confiable solicitadas por las partes interesadas externas, a los fines de que la práctica se convierta en el elemento fundante de la innovación y el desarrollo de nuevos modelos empresariales, ha de permitir mejorar el desempeño mediante una mejor comprensión de los riesgos y oportunidades que se derivan de los asuntos emergentes a los cuales se enfrentan las organizaciones en el contexto complejo que los negocios presentan en la actualidad (Zadek et al, 2004)^{xxiv}.

En este sentido, las respuestas no sólo se limitan al encargo de aseguramiento como dictamen final, sino que éste debe propiciar mediante sus aportes una contribución a la mejora en el ejercicio de la gobernanza de las entidades, a través de la gestión de aquellos temas o asuntos que debiendo formar parte de las decisiones actuales y futuras, resultan relevantes tanto para las partes interesadas como para preservar la salud organizacional (Zadek et al, 2004, p. 11)^{xxv}.

Mientras que si se toma en consideración lo prescrito por el marco acerca de la finalidad que persigue la iniciativa, cuando menciona que “la elaboración de informes de sostenibilidad debería proporcionar una representación equilibrada y razonable de las contribuciones positivas y negativas de las organizaciones al cumplimiento del objetivo del desarrollo sostenible” (GSSB, 2016, p. 3)^{xxvi}; se explica así en parte la insatisfacción experimentada por los usuarios de la memoria, cuando las prácticas de aseguramiento focalizan sus esfuerzos en aseverar la exactitud de los datos expuestos en el informe, sin ahondar lo suficiente en cuestiones más controversiales

que formando parte de la responsabilidad de las compañías, requieren en la actualidad nuevas formas de abordarlas, mediante una reconsideración del modelo de negocios que se encuentre más alineado al proceso de sostenibilidad global.

Planteado de esta forma, el reto del desarrollo sostenible requiere hacer más, más rápido y mejor. Ha dejado de ser una cuestión de cumplimiento normativo que evita hacer daños, para transformarse en una cuestión de creación de valor. Y esto involucra tanto a las organizaciones informantes, como a los profesionales encargados de practicar el aseguramiento de la información sobre sostenibilidad.

Cabe preguntarse entonces hacia dónde deben orientarse los esfuerzos del encargo en el actual contexto en el que los marcos de información son objeto de constante evolución, y el ejercicio profesional del aseguramiento aún se encuentra en estado de desarrollo.

Atendiendo a los requerimientos mencionados específicamente por el marco de información, los esfuerzos del encargo deben estar aplicados hacia el logro de un dictamen que tiene por objetivo evaluar si la memoria ofrece una presentación razonable y equilibrada del desempeño de la entidad, considerando tanto la veracidad de los datos incluidos, como la selección general de los contenidos (GSSB, 2016, p. 42)^{xxvii}.

A este mismo respecto, el IAASB interpreta que hay riesgo de incorrecciones significativas o riesgo de error material cuando la memoria como un todo no otorga una imagen razonable y equilibrada del desempeño de la entidad; mientras que si las incorrecciones se vinculan con la veracidad de los datos y/o la selección general de los contenidos, el riesgo de error material se verifica a nivel de las afirmaciones (2016, p. 7)^{xxviii}.

Asimismo, este riesgo de error material puede tener orígenes en dos vertientes: el riesgo inherente, y el riesgo de control.

El riesgo inherente es la susceptibilidad de que las afirmaciones contenidas en la memoria constituyan declaraciones equivocadas o incoherentes si se las confronta con otras fuentes de información a la cual los usuarios tienen acceso, siendo que las mismas posean una relevancia tal que su consideración afectaría la toma de decisiones de los usuarios previstos; y suponiendo que no existan controles internos establecidos para detectar la incorrección a tiempo y corregirla.

La diversidad en la naturaleza de los impactos que las entidades deben ser capaces de identificar, como las dificultades en los parámetros de medición, y una acotada evaluación de los riesgos a los que se ven expuestas, podrían incrementar el riesgo inherente de las aserciones incluidas en el informe. Mientras que un insuficiente proceso de determinación de la materialidad, o una inadecuada identificación de las partes interesadas, podrían contribuir a que la memoria no focalice en aquellos asuntos considerados como relevantes, restándole utilidad a la iniciativa como base para los procesos decisionales de sus presuntos destinatarios.

Adicionalmente, otra característica que eleva el riesgo de incorrecciones materiales a nivel de las afirmaciones individuales se debe al carácter narrativo que asumen muchas aserciones, las que

pueden encontrarse viciadas por un sesgo de subjetividad de quienes informan; y la naturaleza proyectiva de algunas declaraciones incrementan el riesgo de subjetividad respecto a la selección de las bases utilizadas para las estimaciones (IAASB, 2016, pfos. 109 y 118)^{xxix}.

En cuanto a la segunda vertiente que puede ser causal de incorrecciones materiales a nivel de las memorias de sostenibilidad, se trata del riesgo de control. Para el IAASB, “es un factor que genera una mayor debilidad en los procesos de comunicación, controles y supervisión, a la falta de evitar o mitigar el riesgo inherente y, por tanto, prevenir o detectar y corregir las inexactitudes materiales en el informe”; siendo un deber de la gobernanza de las entidades la implementación de procesos, controles y mecanismos de supervisión apropiados para otorgar seguridad interna acerca de los contenidos expuestos en el reporte, es decir, que la memoria no incluye incorrecciones materiales significativas (IAASB, 2016, p. 28)^{xxx}.

De lo anteriormente expuesto se deduce que respecto a la información contenida en un Balance Social, la significación y los riesgos de incorrecciones se expresan en términos de asuntos o temas, y el orden de priorización que la organización le ha otorgado a los mismos; considerando la importancia relativa que los presuntos usuarios de la información manifiestan frente a estos contenidos.

Desde un apego a la normativa actualmente vigente, esta cuestión se encuentra en la norma de aseguramiento general cuando menciona que el profesional al considerar la significación, debe comprender y analizar los factores que podrían influir en las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe, inclusive tomando en cuenta la presentación de la información y sus efectos sobre la percepción de los destinatarios (IAASB, s.f. p. 8, pfo. 23)^{xxxi}.

Son entonces, estas dos consideraciones las que deben guiar el diseño de procedimientos tendientes a la obtención de evidencias conducentes a la formación del juicio profesional que se necesita para estar en condiciones de emitir el dictamen.

Bajo estas orientaciones y para el caso del aseguramiento del Balance Social, los esfuerzos en la implementación de procedimientos deberían dirigirse a la obtención de evidencias que acrediten la existencia de un adecuado proceso de definición de la materialidad implementado por la organización informante, y que ha sido el resultante de una instancia de identificación y diálogo participativo con sus principales partes interesadas.

En cuanto a las probables incorrecciones derivadas de las debilidades de control y mecanismos de supervisión; conocidas las dificultades experimentadas por las entidades, y siendo que el desarrollo de los sistemas de control aplicados a la generación de las memorias de sostenibilidad aún se encuentran en una fase incipiente, de los resultados obtenidos por la aplicación de pruebas tendientes a relevar la eficacia de los controles implementados, sería posible colaborar con los miembros del gobierno corporativo y la alta dirección a través de recomendaciones que contribuyan a robustecer la iniciativa del *reporting*.

Si bien aún existen variados interrogantes cuyas recomendaciones se espera permitan realizar procesos de aseguramiento más eficaces en términos de las expectativas planteadas por los presuntos usuarios de los informes de sostenibilidad, es dable destacar que tanto los esfuerzos del órgano internacional, así como los aportes realizados por nuestro órgano local representan pasos firmes hacia el logro de una mayor madurez en el ejercicio del encargo.

4. GUÍA DE PROCEDIMIENTOS PARA EL ASEGURAMIENTO DEL BALANCE SOCIAL

De todo lo expuesto hasta el momento se deduce que mientras se aguarda el pronunciamiento del órgano emisor de las normas internacionales de aseguramiento respecto a los aspectos más controversiales y de más dificultosa resolución, el desafío más inmediato consiste en desarrollar una metodología generalizada que permita proporcionar un encargo de aseguramiento más sólido. Que sea capaz de contribuir al mayor apetito de credibilidad experimentado por los usuarios de la información, y que otorgue apoyo a los procesos subyacentes y que son implementados por las entidades con el objetivo de emitir sus memorias.

A los efectos de cumplir con el objetivo principal asignado a este trabajo de investigación, y mediante un enfoque propositivo, a continuación se desarrollará una guía de procedimientos generalizada que oriente al contador en el ejercicio profesional del encargo; conducente a la obtención de evidencias que solventen la emisión de una opinión fundada acerca de la razonabilidad que presenta la información sobre sostenibilidad expuesta en un Balance Social.

La guía de procedimientos se encuentra organizada en dos series.

La Serie I enlista el conjunto de procedimientos a ser implementados por el contador y su equipo a los efectos de tomar conocimiento acerca de la entidad y su entorno de control. Guarda correlación con las instancias de planificación del trabajo que tienen por objeto la identificación y evaluación de los riesgos inherentes y de control que pudieren provocar incorrecciones significativas a nivel de la memoria como un todo, y a nivel del conjunto de las afirmaciones que la integran.

La Serie II enumera un conjunto de procedimientos a ser implementados durante la ejecución del encargo tendientes a verificar el adecuado cumplimiento de los principios para la elaboración de la memoria, y de los principios para aseverar la calidad de la información expuesta en el Balance Social, de acuerdo a los requerimientos previstos por la normativa de aplicación, en este caso, el nuevo estandar universal para la presentación de información sobre sostenibilidad, GSSB (*Global Sustainability Standard Board*), emitido por la *Global Reporting Initiative* y con vigencia de aplicación desde el 1° de julio de 2018.

Cada uno de los contenidos que integran las series se componen de enunciados que de manera explicativa aclaran las implicancias que los requerimientos de información exigen en una

dinámica de *reporting*, e incluyen la consideración de ciertos factores que inciden en la obtención de evidencias y en la formación del juicio profesional.

La enumeración de procedimientos ha sido diseñada bajo un criterio de mayor amplitud, aquel aplicable al caso de la aceptación de un primer encargo de aseguramiento. No obstante ello, podría ser utilizada en ulteriores encargos, implementando las adecuaciones pertinentes en función de las características de la entidad informante, los términos del acuerdo, y el juicio profesional del contador.

4.1. Serie I

4.1.1. La comprensión del ente y de su ambiente

La comprensión del ente y de su ambiente se realiza en la primera etapa de la planificación del encargo, aquella que se corresponde con la fase estratégica. Y este conocimiento obtenido acerca de la organización se verá enriquecido durante todas las etapas ulteriores que forman parte del proceso, a los efectos de seleccionar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos conducentes a obtener evidencias.

Para estar en condiciones de aceptar el encargo, el contador y su equipo de trabajo necesitan disponer previamente de un entendimiento exhaustivo acerca del desempeño de la entidad informante y el contexto al cual responde; con el objetivo de dimensionar la naturaleza de los impactos derivados del sector de actividad al que pertenece, y de los riesgos a los que se expone, en términos de las mayores exigencias que el reto del desarrollo sostenible impone a las organizaciones en la actualidad.

Los objetivos asignados a esta etapa son los siguientes:

- Evaluar riesgos de incorrecciones y su nivel de significación respecto a la memoria como un todo;
- Evaluar la adecuación en la selección y aplicación de los criterios utilizados por el ente en la preparación de su memoria de sostenibilidad;
- Identificar áreas de especial atención que en razón de su mayor complejidad demandarán mayores recursos en el proceso de obtención de evidencias;
- Definir el perfil de los profesionales expertos que conformarán el equipo de trabajo para estar en condiciones de realizar el encargo.

A los efectos de obtener este primer conocimiento del ente y de sus características, se le solicitará la siguiente información:

- La estructura organizativa de la entidad, su alcance geográfico, y la localización de sus actividades;
- La actividad económica principal, el tipo de productos o servicios que suministra, los métodos de producción y comercialización, y la estructura logística o de distribución que utiliza;

- Una comprensión general acerca de los marcos legales y reglamentarios que se aplican a la entidad y al sector de actividad económica al que pertenece, en lo concerniente a materias fiscales, laborales, sindicales y ambientales;
- Los acuerdos voluntariamente suscriptos con pares del sector de actividad, o bien las adhesiones a iniciativas locales o internacionales alineadas con el proceso de sostenibilidad;
- Los valores de la organización, códigos de ética o códigos de conducta vigentes, programas de integridad, políticas de recursos humanos, políticas de proveedores, y acuerdos celebrados con socios comerciales o miembros de la cadena de valor;
- Una referencia a la estrategia empresarial de mediano y largo plazo;
- Sistemas de gestión existentes en la entidad como calidad, salud y seguridad ocupacional, ambientales, de gestión de riesgos, de gestión de la cadena de suministro, etc.;
- Una descripción de sus principales clientes o mercados servidos, la reputación organizacional que ostenta, sus competidores directos, y sus principales proveedores;
- Una descripción de la complejidad que presenta la cadena de valor de la que forma parte, y una descripción del grado de influencia o control que posee sobre sus miembros o socios comerciales;
- Una referencia a la cobertura de la información contenida en la memoria;
- Una referencia al conjunto de colaboradores aplicados al proceso generador de la memoria, así como la identificación de quien haya sido designado como responsable general de la iniciativa;
- Una descripción acerca de los principales procesos implementados por la entidad para obtener la identificación de sus partes interesadas, y de los mecanismos de comunicación utilizados durante el período objeto de la memoria que permitieron relevar sus necesidades de información;
- Una descripción global acerca de los principales temas o asuntos planteados como materiales por los grupos de interés;
- Una descripción de los principales procesos implementados por la entidad tendientes a la identificación y priorización de los asuntos relevantes definidos como materiales en los contenidos del Balance Social;
- Una descripción de las principales medidas o acciones implementadas por la entidad a los efectos de mitigar los impactos negativos significativos derivados de sus operaciones.

Los procedimientos de recopilación de evidencias que utiliza el contador y su equipo para contrastar la información obtenida, provienen de fuentes internas a la entidad, y mediante la consulta a fuentes externas de acceso público:

- ✓ Entrevistas e indagaciones a la dirección del ente, o la gerencia para conocer acerca de las expectativas y el grado de compromiso que poseen con la iniciativa;

- ✓ Visitas a las instalaciones para observar actividades y operaciones; y constatar la concordancia entre el tratamiento dispensado a sus principales impactos adversos, y las manifestaciones reveladas;
- ✓ Indagaciones al personal operativo y a mandos medios para verificar indicios de adecuada comunicación y sensibilización generalizada acerca de la iniciativa;
- ✓ Entrevistas con el equipo responsable de la elaboración de la memoria para constatar la adecuada asignación de recursos humanos con capacidades de interpretación y entendimiento del marco de información a emplear;
- ✓ Consultas a fuentes externas de información que permitan obtener un conocimiento generalizado de los impactos directos e indirectos derivados del sector de actividad económica al que pertenece el ente;
- ✓ Consultas a fuentes de acceso público respecto a legislaciones o reglamentaciones vigentes o en proceso de aprobación legislativa sobre cuestiones sociales o ambientales que guardan vinculación con las operaciones del ente;
- ✓ Entrevistas individuales, o mediante la metodología de *focus group*, con representantes de las principales partes interesadas de la entidad, con el objetivo de relevar sus percepciones acerca del desempeño del ente, y sus expectativas de información;
- ✓ Consultas a fuentes de información públicas que adviertan acerca de posibles conflictos o reclamaciones efectuadas por grupos de interés a la organización informante, o acerca de conflictos de intereses que han comprometido la reputación organizacional; conflictos relacionados con la cadena de valor, entre otros;
- ✓ Procedimientos analíticos: La prueba de materialidad de las 5 partes.

La denominada Prueba de Materialidad de las 5 Partes es un enfoque desarrollado por AccountAbility (2006)^{xxxii} que extendiendo la base de la rendición de cuentas hacia una gama más amplia de partes interesadas, tiene por objetivo identificar el conjunto de temas o asuntos que resultan materiales para una organización en el contexto de la información no financiera, superando aquellas expectativas de información que han sido planteadas tradicionalmente por los inversores de corto plazo. Ha sido concebida para relevar las necesidades de información más relevantes planteadas por aquellos grupos de interés que ejercen una mayor influencia sobre el desempeño de la entidad y el cumplimiento de su estrategia.

De acuerdo a la metodología, una memoria de sostenibilidad debería abordar como asuntos materiales los siguientes:

1. Aquellos temas o cuestiones que incidirán directamente y en el corto plazo sobre el rendimiento financiero;
2. Aquellos temas o cuestiones que podrían afectar a la capacidad de la organización para cumplir con su estrategia o políticas;

3. Aquellos temas que se refieren a impactos derivados de la actividad y que están siendo objeto de revisiones o mejoras por parte del sector productivo en su conjunto;
4. Los temas o expectativas de información de las principales partes interesadas de la entidad;
5. Aquellos temas o asuntos sobre los que existen regulaciones o reglamentaciones legales vigentes a cumplimentar, o que serán pasibles de regulación en el futuro más próximo.

Mediante su adaptación, y tomando como base para conformar la expectativa al conjunto de información obtenida por el contador y su equipo a través de fuentes externas, la prueba puede ser utilizada a los fines de corroborar la consistencia lógica del conjunto de temas o asuntos materiales que deberían encontrarse en los contenidos del Balance Social sometido a aseguramiento, colaborando en la identificación de cuestiones inusuales u omisiones que podrían afectar la razonabilidad de la información suministrada por la entidad.

Desde este punto de vista, la prueba aporta a la identificación de la significatividad del reporte. Similarmente al caso de los informes financieros, donde el umbral de significación hace referencia al límite de incorrecciones admitidas por sobre las cuales esas incorrecciones ejercerían influencia en las decisiones económicas de los usuarios, en particular de los inversionistas; la significación en este caso “determina qué temas relevantes son suficientemente importantes como para que sea esencial presentar información al respecto” (GSSB, 2016, p. 10)^{xxxiii}.

Además de ello, esta prueba mediante su rediseño y seleccionando otros niveles de desagregación, podría utilizarse más enfocadamente para probar la razonabilidad de las afirmaciones a nivel de los estándares temáticos o dimensiones del reporte.

4.1.2. El sistema de control interno subyacente a la memoria

Como parte de la planificación del encargo, el contador y su equipo deben obtener una comprensión acerca del control interno que es subyacente a la información contenida en el Balance Social.

En un entorno en el cual el diseño e implementación de actividades de control y supervisión sobre información no financiera se encuentra en estado embrionario, se hace necesario enfocar esfuerzos para realizar una evaluación adecuada acerca de los factores que incrementan los riesgos de control sobre la información sobre sostenibilidad, y sus efectos en la razonabilidad de los datos expuestos.

Como ya se ha visto, las expectativas en torno a los aportes del encargo de aseguramiento requieren respuestas adecuadas que contribuyan a validar la veracidad de los datos, pero además aporten a la dirección y a los miembros del gobierno corporativo en la mejora de aquellos controles e instrumentos de supervisión implementados, colaborando así a robustecer la dinámica de informar en la triple dimensión.

Constituyen objetivos de esta etapa:

- Evaluar el grado de madurez que ostenta la iniciativa del reporte;
- Comprender el grado de compromiso que posee la gobernanza con el desarrollo sostenible;
- Evaluar la capacidad de la dirección para identificar riesgos en el contexto más amplio de la sostenibilidad;
- Identificar la existencia de actividades de control especialmente diseñadas para validar información no financiera, y probar su suficiencia y eficacia;
- Definir la cobertura o alcance del aseguramiento;
- Definir los niveles de aseguramiento a otorgar a la memoria como un todo, y a nivel de las revelaciones que la conforman;
- Evaluar la idoneidad en la aplicación del marco de información utilizado;
- Se plantea como objetivo indirecto la obtención de un relevamiento de las debilidades de control más significativas identificadas.

Ambiente de Control

Comprender el ambiente de control en un entorno de *reporting* implica identificar algunos factores clave que son característicos de la iniciativa. Entre ellos, la integridad y el compromiso ostentado por quienes forman parte del directorio u órgano de gobierno de la entidad.

La importancia de contar con una Junta Directiva comprometida con el desarrollo sostenible se explica si se considera que entre sus responsabilidades se incluyen las de definir la misión, la visión, y la estrategia corporativa. Es a la gobernanza a quien le corresponde supervisar el cumplimiento, monitorear el riesgo, e incorporar las cuestiones sociales y ambientales en el modelo de negocios asumido, y en sus procesos decisionales.

En razón del conjunto de responsabilidades aludidas, el marco de información requiere que la selección de los órganos directivos y altos ejecutivos de la entidad sea el resultante de un proceso transparente, en el que se hayan considerado para su designación criterios de independencia, y formación y experiencia especializadas en las dimensiones económica, ambiental y social, de manera de estar en condiciones de ejercer una adecuada supervisión del desempeño de la entidad en todos sus aspectos.

Es necesario que los directores “sean capaces de entender cómo afectan los problemas de sostenibilidad al ambiente empresarial y cómo las tendencias sociales y regulatorias crean nuevas oportunidades y riesgos” (PGNU, 2012, p. 11)^{xxxiv}. Más aún, si se considera que el máximo órgano de gobierno asume un rol protagónico en la evaluación y aprobación final del informe de sostenibilidad, y en garantizar que se hayan tratado la totalidad de los temas materiales (GSSB, 2016, p. 23)^{xxxv}; como aquel conglomerado de preocupaciones críticas planteadas por los grupos de interés ante las autoridades de la entidad.

Otra de las cuestiones relevantes que hacen a la evaluación del ambiente de control tiene relación con la comunicación y puesta en práctica de valores o códigos de ética o conducta, el grado de

sensibilización y difusión de sus contenidos entre el personal dependiente de la organización, y las extensiones que podrían presentar este conjunto de normas corporativas respecto al desempeño económico, ambiental y social de quienes fueran socios comerciales o miembros de la cadena de valor.

Mientras que respecto al compromiso con la competencia, entendida ésta como el conjunto de conocimientos técnico profesionales y habilidades requeridos a los miembros de la entidad para ejercer sus funciones, en el ámbito de la información no financiera asume ciertas particularidades propias. Durante los últimos años los sistemas de compensaciones vinculados al cumplimiento de objetivos han sido adaptados correlacionándolos al logro de metas en las dimensiones ambiental y social; y esta modalidad suele aplicarse como mecanismos de recompensas que premian el desempeño de altos ejecutivos o mandos medios gerenciales. Es por ello que se hacen necesarias revisiones tendientes a verificar la integridad, independencia y objetividad de las evaluaciones realizadas por la máxima autoridad organizacional.

En cuanto a los procedimientos a ser utilizados a los efectos de recopilar evidencias referidas al ambiente de control, en su mayoría están representados por indagaciones, entrevistas, corroboración de respuestas obtenidas mediante la observancia de operaciones e inspecciones documentales:

- ✓ Indagaciones a los miembros de la Junta Directiva acerca del compromiso y entendimiento acerca de cómo la entidad mediante su desempeño puede contribuir al desarrollo sostenible;
- ✓ Inspección de los registros de actas de reuniones de los órganos directivos para constatar la adecuada identificación de los impactos económicos, ambientales y sociales de la entidad, y la consideración de estos temas en los procesos decisionales;
- ✓ Constatación documental de la existencia de la decisión formalmente asumida por parte de la Junta de poner en marcha el proceso de elaboración de la memoria, y la asignación formal de responsabilidades para materializar la iniciativa;
- ✓ Relevamiento de los compromisos o iniciativas voluntariamente asumidas relacionadas con el proceso global de sostenibilidad que hayan sido suscriptas por la entidad, con el objetivo de evaluar la coherencia e integración con la emisión de la memoria;
- ✓ Inspección documental de códigos de conducta, declaraciones, y políticas enunciadas por el órgano de gobierno,
- ✓ Entrevistas con el personal de la entidad para verificar que el compromiso con el desarrollo sostenible es conocido a nivel de las unidades operativas y el grado de consolidación que posee en la cultura organizacional;
- ✓ Inspección de documentos en los que consten las aprobaciones y autorizaciones emitidas por la Junta o Consejo de Administración tendientes a validar la selección de temas o asuntos materiales a exponer en el Balance Social del período;

- ✓ Constataciones –mediante observaciones o inspecciones documentales- de la existencia de canales o medios habilitados y disponibles para que los grupos de interés eleven sus preocupaciones críticas al órgano de gobierno;
- ✓ Inspecciones de actas de directorio en las cuales se hayan definido políticas de remuneraciones a nivel ejecutivos o gerenciales, relacionadas con el cumplimiento de metas y objetivos económicos, ambientales y sociales;
- ✓ Revisión de sistemas o metodologías de evaluaciones de desempeño implementadas;
- ✓ Comparaciones entre las definiciones enunciadas en la política de sostenibilidad de la compañía, y el resultado de observaciones directas acerca de operaciones y procesos que hayan sido identificados como sus impactos más significativos, y sobre los cuales se hayan definido objetivos de gestión.

Evaluación de Riesgos

El segundo componente a analizar es el proceso implementado por la dirección del ente para evaluar los riesgos derivados del negocio.

En el encargo bajo estudio, este componente asume características con complejidades propias.

La comprensión inteligente de los riesgos expresada por Pagano (citado en Alzari, 2016, p. 38)^{xxxvi} implica considerar dentro de la gestión de riesgos las cuestiones ambientales y sociales, además de las vinculadas con el negocio. Bajo la perspectiva del largo plazo, es necesario tomar en cuenta las implicancias futuras de los factores ambientales y sociales en el rendimiento financiero y económico de la actividad principal del ente.

Asimismo, el contexto de sostenibilidad demanda responsabilidades ampliadas respecto a la gestión de estos riesgos. Dado que las entidades son responsables por los impactos directos e indirectos, los límites de la cobertura de la información y de la gestión, exceden las fronteras de las responsabilidades legales y contractuales.

Los mecanismos de debida diligencia sobre vulneración a los derechos humanos, y ante daños ambientales graves, instan a las organizaciones a implementar medidas y acciones tendientes a evaluar el desempeño ambiental y social de sus socios comerciales, o entidades con las que mantengan relaciones de negocios, aguas arriba y aguas abajo de la cadena de valor.

En concordancia con ello, las mayores responsabilidades empresariales derivadas de la sanción de leyes penales responden a una tendencia internacional que exige mayor transparencia a las organizaciones por sí mismas, y en relación a los impactos que están vinculados con sus actividades, productos o servicios a través del mantenimiento de sus relaciones comerciales.

Consecuentemente, este mayor espectro de riesgos y responsabilidades ha de ser reflejado mediante la ampliación en los límites de la cobertura de los temas expuestos en la memoria. “La

Cobertura del tema es la descripción de dónde se producen los impactos de un tema material y la implicación de la organización en dichos impactos” (GSSB, 2016, p. 6)^{xxxvii}.

Es por ello que en casos en que la organización opere en sectores de actividad más vulnerables al ejercicio de prácticas inadecuadas, la gobernanza de la entidad debería disponer de mecanismos eficaces de prevención, e instrumentos de supervisión tendientes a evaluar la evolución de la relación comercial.

La gama de circunstancias enumeradas inciden no solamente sobre la cobertura del reporte, sino además en el alcance a otorgar al aseguramiento de la información. La disponibilidad de evidencias y la verificación de actividades de control implementadas por la entidad, con más el juicio profesional del contador definirán el nivel de aseguramiento a otorgar en cada encargo.

Los elementos de pruebas tendientes a probar la eficacia de la evaluación de riesgos implementada por la organización serán obtenidas mediante entrevistas y conversaciones mantenidas con las áreas responsables de la gestión de riesgos, inspección de documentos y fuentes externas de información:

- ✓ Revisión documental de declaraciones de políticas de proveedores, distribuidores, y programas de compliance vigentes;
- ✓ Entrevistas a gerentes de riesgos para evaluar la idoneidad de los criterios de estimación utilizados;
- ✓ Inspección documental de circularizaciones efectuadas a miembros de la cadena de valor de la entidad para confirmar la distribución y aceptación de las políticas de la cadena de suministro definidas por la compañía;
- ✓ Revisión de los informes evaluatorios del desempeño de terceros que forman parte de la cadena de suministro y distribución del ente;
- ✓ Inspección de las actas del órgano de gobierno para verificar la consideración de los riesgos derivados del comportamiento de la cadena de valor en los procesos decisionales.

Sistemas de Información y Comunicación

El tercer componente del sistema de control interno se refiere a los sistemas de información y los métodos de comunicación a través de los cuales la información sobre sostenibilidad fluye hacia, y desde las distintas áreas organizacionales.

Contempla en este caso, la capacidad de los sistemas de la entidad para captar, procesar e interrelacionar datos de carácter económico, ambiental y social, como reflejo de las tres dimensiones de impactos y el comportamiento de un universo más amplio de variables involucradas.

Respecto a este componente, y dado que aún los sistemas de información que capturan y procesan los datos se encuentran en fase de desarrollo, es probable que gran parte de las entidades no cuenten con sistemas de mayor complejidad tecnológica.

Independientemente de las características asumidas, lo esencial es que los sistemas y procesos para generar información permitan disponer de los datos relevantes en tiempo oportuno, y resulte funcional a la toma de decisiones en todos los niveles, internamente, y hacia las partes interesadas. Al contador y su equipo le interesan en particular identificar el origen y los flujos de información entre las distintas unidades operativas y funcionales de la entidad; los registros que respaldan esta información; el proceso utilizado por el ente a los efectos de preparar la información, incluyendo los criterios de estimaciones y proyecciones cuando se trata de información a futuro; y los controles efectuados sobre el caudal de datos provenientes de fuentes externas.

Los procedimientos a realizar durante esta etapa incluyen observaciones directas, reprocesos, conversaciones con los responsables de áreas y entrevistas con el grupo de colaboradores asignados al proceso generador de la memoria:

- ✓ Relevamiento de los sistemas de información utilizados por la entidad para procesar la información a exponer en el Balance Social;
- ✓ Indagaciones al equipo de trabajo para verificar la adecuada identificación de las fuentes internas y externas de información de las cuales se requerirán datos para exponer en la memoria;
- ✓ Indagaciones al equipo de trabajo para constatar la representatividad y participación de las áreas organizacionales generadoras de impactos materiales de la entidad;
- ✓ Rastreo de las comunicaciones cursadas hacia las unidades operativas, y hacia fuentes externas, cuya información es relevante para la elaboración de la memoria con el objetivo de probar su eficacia y disponibilidad;
- ✓ Observaciones directas sobre el procesamiento de la información para verificar la adecuación y suficiencia del sistema a utilizar;
- ✓ Inspección de aquellos registros o papeles de trabajo que respaldan las diferentes etapas del proceso de generación de la memoria;
- ✓ Revisión de la concordancia entre los protocolos técnicos de información previstos por el marco y su adecuada interpretación y aplicación al propio contexto organizacional;
- ✓ Revisión de la razonabilidad de los criterios de estimación utilizados en la generación de información predictiva o proyectiva;
- ✓ Relevamiento de las actividades de control implementadas para validar información proveniente de fuentes externas;
- ✓ Recálculo selectivo de operaciones aritméticas que generan salidas de información cuantitativa referida a mediciones o a desempeño de unidades operativas, cuando las mismas guardan vinculación con temas o asuntos identificados como materiales.

Actividades de Control

Las actividades de control son políticas y procedimientos que siendo diseñadas por la alta dirección, se ejecutan en todos los niveles de la entidad y a nivel de los diferentes procesos de negocios con el cometido de mitigar aquellos riesgos que pudieren impedir el cumplimiento de los objetivos y las directrices emitidas por la gerencia.

Si bien pueden enumerarse actividades de control genéricas y comunes a todo sistema de control interno, en el caso bajo análisis, la atención se centra sobre aquellas actividades de control vinculadas con la información a exponer en la memoria de sostenibilidad.

Desde este punto de vista, el diseño e implementación de actividades de control ha de responder a las características intrínsecas de la organización informante, y en particular considerando la naturaleza de la información contenida en la memoria, y aquellos procesos que la entidad necesita transitar para finalmente estar en condiciones de emitirla.

En relación a la dinámica del *reporting*, la existencia de actividades de control colabora con la alta dirección en el monitoreo del cumplimiento de metas y objetivos operacionales que pretenden mejorar desempeño o reducir impactos, supervisar el cumplimiento de los compromisos asumidos con los grupos de interés, y obtener un mayor grado de seguridad interna acerca de la utilidad que ostenta la información expresada en la memoria como base para ulteriores procesos decisionales. Mientras que respecto del encargo de aseguramiento, la verificación acerca de la existencia de actividades de control diseñadas y que operan eficazmente ayuda a disminuir el riesgo de control, contribuyendo así a elevar la fiabilidad de la información incluida en el reporte.

Al contador y a su equipo le interesan obtener evidencias respecto de aquellos controles que inciden sobre las revelaciones que forman parte del Balance Social.

A los efectos de colaborar en una apropiada identificación, a continuación se mencionarán algunas actividades de control que de ser implementadas por la entidad informante podrían dar cuenta de la existencia de controles tendientes al cumplimiento de los principios prescriptos por el marco de información para la preparación de memorias de sostenibilidad.

Autorizaciones y aprobaciones: las autorizaciones confirman que una transacción es válida y representan que las tareas y actividades realizadas por la entidad cuentan con el apoyo de la dirección mediante su aprobación.

En el ámbito de la elaboración de la memoria, corresponde a los máximos responsables de la entidad el involucrarse con el proceso de definición de los asuntos materiales, y garantizar la adecuada priorización de los mismos en función a las expectativas de información de las partes interesadas.

En razón de ello, deberían existir evidencias documentales que acrediten las autorizaciones formales emanadas de la Junta o Consejo de Administración tendientes a validar el conjunto de temas que figuran como materiales en los contenidos del reporte.

Registro oportuno y adecuado de transacciones y hechos: en un entorno de *reporting*, los hechos y transacciones se identifican con los impactos significativos tanto económicos, ambientales y sociales acaecidos durante el período objeto de informe. Y su registro guarda vinculación con el cumplimiento del principio de exhaustividad de la memoria, aquel que manda realizar una presentación de los temas materiales y su cobertura que resulte suficiente a los efectos de las evaluaciones que a su respecto realizan los grupos de interés.

En este caso, los procedimientos dirigidos a la obtención de evidencias deberían orientarse hacia la identificación de aquellas actividades de control implementadas por la dirección con el objetivo de asegurarse que el relevamiento de los efectos económicos, ambientales y sociales abarcan el desempeño de todas las entidades y unidades operativas donde se producen los impactos; y que los temas planteados por los grupos de interés en las consultas o procesos de participación se encuentren efectivamente expuestos en la nómina de asuntos que figuran como materiales en el Balance Social.

Indicadores de desempeño: en el contexto de la información no financiera de un reporte, los indicadores de desempeño forman parte de las revelaciones concernientes al enfoque de gestión asumido por el ente frente a sus impactos materiales; reales y potenciales, económicos, ambientales y sociales. La evolución de estos indicadores facilita información a las partes interesadas acerca del modo en que se están gestionando esos impactos y los objetivos que se pretenden alcanzar respecto a los mismos.

Dado que el propósito del enfoque de gestión asumido frente al asunto material puede ser evitar, mitigar o remediar los impactos negativos, o potenciar los efectos positivos de su desempeño; disponer de mediciones que puedan ser confrontadas respecto a las metas definidas le permite a la alta dirección contar con información actualizada para servir de base a la toma de decisiones. Asimismo, las partes interesadas externas se muestran especialmente atentas en conocer estos guarismos. Mediante comparaciones interanuales y respecto a otras organizaciones pares del mismo sector de actividad, estas mediciones concretas dan cuenta de los avances y retrocesos experimentados por la entidad en cuanto a las contribuciones alcanzadas respecto a su propio contexto de sostenibilidad.

Gestión directa de funciones por actividades: esta actividad de control se refiere a la asignación de responsabilidades por la gestión de impactos o asuntos identificados como materiales. En este sentido, deben existir asignaciones formales de responsabilidad sobre la gestión o medidas tendientes a mejorar el impacto, y una adecuada dotación de recursos para materializar el enfoque de gestión asumido, con la consecuente rendición de cuentas de los avances logrados por parte del responsable.

Para que el mecanismo de control resulte eficaz, debe complementarse con una adecuada segregación de funciones entre quienes ostentan la responsabilidad por la gestión del impacto, y

quienes efectúan las mediciones, sobre todo si la responsabilidad está vinculada a evaluaciones del desempeño o a mecanismos de incentivos.

La inspección documental se evidencia como tarea principal a los efectos de recopilar elementos de prueba, que podría ser complementada con análisis de informes, observaciones, entre otras.

Controles sobre la información de inicio: esta actividad de control persigue preservar la validez y precisión de aquellos datos expuestos en la memoria, y contribuye al cumplimiento del principio de fiabilidad de la información.

Tanto los datos como la información incluidos en el reporte deberían estar respaldados por documentación, y la aplicación de controles internos que permitan además identificar las fuentes originales de las cuales proceden; ya sea de fuentes externas, así como las obtenidas a través de los procesos implementados por la entidad para la generación de la memoria.

Estos controles se tornan más necesarios aún si se considera que existe una proporción significativa de datos requeridos por los protocolos técnicos del marco que provienen del exterior de la entidad, debiéndose en cada caso, validar la exactitud y calidad de la información a ser utilizada.

Inspección documental, observación de la ejecución de operaciones, reproceso, entre otros procedimientos podrían ser utilizados para obtener evidencias de los controles existentes.

Documentación: La documentación opera como evidencia acerca de la efectiva realización de los procesos implementados por la entidad a los efectos de generar la memoria de sostenibilidad.

De acuerdo al marco, la toma de decisiones subyacentes al informe deben documentarse, de manera que sea posible la revisión de las decisiones clave, los procesos de determinación de los contenidos del reporte, las coberturas otorgadas a cada asunto material, y los resultados derivados de la participación de los grupos de interés.

Verificaciones: Las comprobaciones o actividades de verificación se mencionan en varios apartados del marco de información y su cometido es incrementar la confiabilidad de los datos expuestos en la memoria.

A lo largo de la norma se ejemplifican y sugieren, diferentes metodologías que podrían ser utilizadas por la entidad a los efectos de revisar y corroborar la veracidad de los datos a exponer en el informe. Incluyendo no solamente la información referida al propio desempeño, sino además contemplando actividades tendientes a validar la fiabilidad de la información proveniente de otras organizaciones.

El objetivo fundante es la generación de memorias de calidad, cuyos contenidos puedan ser comprobados por las partes interesadas, usuarias de la información.

Monitoreo y supervisión del sistema de control del ente

Es el quinto y último de los componentes del sistema de control interno, y está constituido por aquel conjunto de instrumentos, -procesos, sistemas, herramientas-, que son utilizados por la alta

dirección y los miembros del gobierno corporativo, para supervisar y monitorear la eficacia de los mecanismos de control existentes en la entidad.

En este entorno, la atención se centra sobre aquellos mecanismos de supervisión que siendo ejercidos por la gobernanza, tienen por objetivo asegurar que la información no financiera acerca del desempeño de la entidad en la triple dimensión es íntegra, válida y fiable.

Es decir, que al contador y su equipo le interesan identificar aquellos controles e instancias de retroalimentación con la gobernanza que resultan pertinentes al proceso generador de la memoria. A este mismo respecto, el marco de información sugiere y ejemplifica mediante algunas metodologías o modelos de controles que deberían implementarse en la organización para estar en condiciones de emitir memorias de calidad, acordes a los requerimientos del estandar internacional.

Como ya se ha visto a lo largo de este documento, a nivel de las entidades, estos instrumentos aún se encuentran en proceso de maduración, siendo uno de los factores determinantes de la escasa credibilidad que experimentan los usuarios respecto a los contenidos vertidos en una memoria de sostenibilidad.

En esta dirección, es importante mencionar avances muy destacados acaecidos en el último tiempo: el diseño de matrices de riesgos en derechos humanos, y la incorporación de riesgos emergentes relacionados con un espectro más amplio de factores contemplados en el borrador del nuevo marco COSO 2018^{xxxviii}, se espera contribuirán a diseñar mecanismos de control más sólidos, y consecuentemente, generar memorias más confiables.

En casos donde la entidad disponga de una unidad de auditoría interna, ésta podría ampliar sus objetivos hacia el proceso generador de la memoria. Es un recurso previsto por el marco de información, aunque probablemente no se encuentre aún del todo explorado.

Sin embargo, desde una visión integradora del ente que agregue valor, y de acuerdo a Bulian (2018)^{xxxix}, la implementación de una auditoría interna que asuma un enfoque integral, y adopte criterios de evaluación ampliados, económicos, ambientales y sociales, permitiría robustecer al sistema de control interno subyacente en toda iniciativa de *reporting*.

Dado que auditoría interna es una actividad profesional e independiente, instaurada dentro de una entidad con el objetivo de asegurar que el sistema de control interno del ente opera con eficiencia y eficacia, a los efectos del proceso generador de la memoria, podría actuar como mecanismo de retroalimentación ante la alta gobernanza sugiriendo mejoras, monitoreando la incorporación de recomendaciones al ciclo de información, y contribuyendo de esa forma a la materialización de una estrategia empresarial que en este caso, se orienta en la identificación de aquellos aportes que la entidad puede realizar al proceso de sostenibilidad global.

Mientras que, desde el punto de vista de las aportaciones que a este respecto podría realizar el encargo de aseguramiento como servicio de verificación externa, el desafío consiste en lograr por parte del contador y su equipo no solamente un diagnóstico y evaluación del sistema de control

vinculado con la información no financiera, y con el objetivo primario de definir el grado de confianza que depositarán en los controles existentes; sino en la capacidad de identificación de aquellos mecanismos de supervisión que habiendo sido diseñados para validar información financiera, pudieren ser adaptados o rediseñados, para cumplir con un mayor espectro de objetivos, en este caso, dar apoyo a la dinámica del *reporting* instaurada en la organización.

En este mismo sentido, la elaboración de informes acerca del estado de los controles que se vinculan directamente con la generación de la memoria, como un subproducto del encargo general, contribuye a la mejora en la estructura general del gobierno corporativo de la entidad.

En tales circunstancias, los resultados de la verificación externa de la memoria aportan al ejercicio de la gobernanza como líneas adicionales de defensa, generando aquella retroalimentación positiva que pretende enraizar la práctica de emitir memorias de sostenibilidad.

4.2. Serie II

4.2.1. Los principios y los procedimientos

En esta sección se enunciarán un conjunto de procedimientos a ser implementados durante la ejecución del encargo.

Corresponde a la fase de la planificación del encargo que tiene por objetivos la definición detallada de la naturaleza, oportunidad y extensión de aquellos procedimientos que serán utilizados para obtener evidencias sustantivas durante el trabajo.

Para estar en condiciones de emitir una opinión acerca de la razonabilidad de la información contenida en el Balance Social, el enfoque propuesto se basa en el diseño de procedimientos tendientes a verificar el cumplimiento por parte de la entidad informante, de los principios enunciados por el marco de información para elaborar memorias de sostenibilidad. En particular, los principios para la elaboración de la memoria, y los principios para asegurar la calidad de la información expuesta.

La elección del criterio asumido se justifica en que el apego por parte de la entidad informante al cumplimiento de los principios colabora en la emisión de memorias más concretas, relevantes y fiables.

Los principios para los contenidos de la memoria otorgan orientaciones claras para lograr una determinación de la materialidad cierta y representativa, desde la visión integrada del desempeño organizacional en su contexto.

Y los principios para aseverar la calidad de la información colaboran muy acertadamente con el diseño de controles que contribuyan a la veracidad de los datos.

Incorporar actividades de control que respondan a las cualidades de la información requeridas por el marco, contribuiría a reducir significativamente el riesgo de control de la memoria.

Es importante destacar que una adecuada interpretación de los principios concibe a la memoria como un ciclo dinámico e iterativo, mediante el que la entidad, período tras período, logra

identificar aquellos impulsores estratégicos de cambios que son necesarios promover para lograr el éxito organizacional de largo plazo.

Desde este punto de vista, el órgano emisor del marco considera que la memoria representa la oportunidad para comprender el vínculo existente entre los asuntos de sostenibilidad, y el futuro del éxito de la organización (GRI y ES Global Consulting, 2014, p. 70)^{xl}.

4.2.2. Principios y procedimientos relativos a la definición del contenido del informe

El conjunto de procedimientos a utilizar por el contador y su equipo asumen un espectro variado, desde la inspección documental, indagaciones, observaciones, confirmaciones de terceros, consultas a fuentes externas de información, y procedimientos analíticos.

No obstante, en todos los casos, los resultados obtenidos en etapas precedentes acerca de la solidez y eficacia del sistema de control interno, con más la consideración de los riesgos identificados, y el alcance y niveles de aseguramiento a otorgar, son elementos que contribuyen a la formación del criterio profesional en la selección de los procedimientos a implementar.

Principio 1-“Inclusión de los grupos de interés: la organización informante debe identificar a sus grupos de interés y explicar cómo ha respondido a sus expectativas e intereses razonables” (GSSB, 2016, p. 8)^{xli}.

Objetivos de los procedimientos a implementar:

- Verificar la existencia de un verdadero proceso implementado por la entidad con el objetivo de identificar a sus partes interesadas;
- Constatar la existencia de canales y espacios de diálogo participativo entre la entidad y sus grupos de interés;
- Validar la coherencia entre los temas declarados como materiales en el reporte y las necesidades de información planteadas por las partes interesadas.

Ejemplos de pruebas tendientes a la obtención de evidencias respecto al cumplimiento del principio:

- ✓ Indagaciones al equipo afectado a la elaboración de la memoria con el objetivo de evaluar el adecuado entendimiento acerca de la actividad a realizar y la suficiencia de recursos aplicados a la misma;
- ✓ Inspección documental de los registros donde consten la nómina de grupos de interés identificados, los canales de comunicación utilizados, las fechas de realización de las consultas, el relevamiento de los temas o asuntos relevantes arrojados como resultados de las consultas efectuadas, y su clasificación de acuerdo a su naturaleza económica, ambiental y social;

- ✓ Rastreo o seguimiento selectivo de las consultas formuladas a los grupos de interés, y sus resultados, a los efectos de evaluar la eficacia de las comunicaciones realizadas y las respuestas emitidas por la entidad;
- ✓ Conciliaciones entre los temas planteados como materiales por los grupos de interés que surgen del proceso de relacionamiento implementado, y el tratamiento dispensado por la entidad, para evaluar la coherencia entre la priorización de asuntos materiales en los contenidos del informe, y las expectativas de información de las partes interesadas con mayor poder de influencia sobre el desempeño organizacional;
- ✓ Constatación de la inclusión en los contenidos del reporte de aquellos grupos de interés que posean conflictos de intereses con la entidad, y de la descripción completa y verídica de la gestión del conflicto realizada por el ente;
- ✓ Constataciones tendientes a verificar la consideración de aquellos grupos de interés sobre los que se ejercen impactos, incluyendo aquellos que no manteniendo relaciones contractuales o legales con la entidad, posean derechos en virtud de la existencia de leyes o tratados internacionalmente reconocidos, y de aquellos cuyas preocupaciones deban ser expuestas por terceros, y que se encuentren en condiciones de efectuar reclamaciones a la entidad. Asimismo, este procedimiento se extiende mediante indagaciones formuladas a los responsables de la gestión de riesgos de la entidad para verificar su consideración dentro del mapa de riesgos que podrían afectar el desempeño de la compañía; pudiéndose utilizar la inspección documental a estos efectos;
- ✓ Entrevistas con terceros representantes de grupos de interés de la organización para corroborar que el relevamiento de los temas planteado por cada grupo consultado se haya efectuado de manera completa; y que no existan temas que habiendo sido planteados por los grupos, no hayan sido evaluados para su consideración e inclusión en los contenidos de la memoria;
- ✓ Consultas a fuentes de información de acceso público para constatar que no existan grupos de interés que teniendo conflictos con la entidad no hayan sido identificados o expuestos en el reporte.

Principio 2- “Contexto de sostenibilidad: el informe debe presentar el desempeño de la organización informante en el contexto más amplio de la sostenibilidad” (GSSB, 2016, p. 9)^{xlii}.

El cumplimiento de este principio requiere que la memoria como un todo sea representativa de los modos o aportes que desde su propio desempeño organizacional, la entidad realiza al proceso global que busca materializar el desarrollo sostenible.

A través de las revelaciones contenidas en el Balance Social, la organización expone sus contribuciones a las mejoras o al empeoramiento de las condiciones económicas, ambientales y sociales en la esfera donde se ubica y respecto al área regional donde se desenvuelve. El

cumplimiento del principio exige considerar aquellos impactos que son generados por la entidad y que poseen incidencia global, por ejemplo, la contribución que realiza –positiva o negativa- a la contaminación planetaria, o al agotamiento de los recursos naturales no renovables, y que guardan vinculación con sus actividades, productos o servicios.

La verificación del cumplimiento del principio podría efectuarse de forma global, a nivel del Balance Social en su conjunto; tomando en cuenta que durante los procedimientos efectuados para probar el compromiso de la gobernanza con el desarrollo sostenible pudieron haberse obtenido elementos de prueba que corroborarían las evidencias recopiladas durante esta etapa.

Son objetivos de esta evaluación los siguientes:

- Corroborar el grado de compromiso que ostenta el gobierno corporativo de la entidad con el proceso de sostenibilidad global;
- Constatar la coherencia entre las declaraciones de compromisos incluidas en la memoria y el enfoque de gestión otorgado a los impactos relevantes de la entidad;
- Verificar la capacidad de la entidad para identificar sus impactos indirectos, aquellos derivados de otras entidades con las cuales mantiene relaciones comerciales;
- Verificar la capacidad de la organización para integrar criterios de sostenibilidad económica, ambiental y social en los sistemas de gestión, y a través de normas corporativas que rigen para aquellas otras entidades que forman parte de su cadena de valor.

Son ejemplos de procedimientos a aplicar los siguientes:

- ✓ Indagaciones y entrevistas con la alta dirección con el objetivo de obtener evidencias acerca del entendimiento que poseen acerca de las relaciones entre el éxito de la organización, el desarrollo de la sociedad y los temas más urgentes para el futuro del desarrollo sostenible;
- ✓ Inspecciones documentales de asistencia o participación de niveles gerenciales o directivos, a grupos de trabajo aplicados al logro de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, o a grupos locales con finalidades semejantes;
- ✓ Las indagaciones, acompañadas de observaciones directas con los responsables de aquellas unidades operativas generadoras de impactos adversos significativos, permiten obtener evidencias acerca del adecuado tratamiento otorgado a los mismos, y su coherencia con las declaraciones expuestas en el enfoque de gestión de la memoria;
- ✓ La revisión de las políticas, y las ulteriores comprobaciones acerca de la existencia de instrumentos implementados por la entidad para minimizar riesgos de impactos nocivos derivados del desempeño de la cadena de suministro, son indicadores de un razonable entendimiento de los ámbitos que conforman a su propio contexto de sostenibilidad;
- ✓ La revisión de las descripciones efectuadas por la entidad en los contenidos de la memoria respecto a las comunidades o regiones donde desarrolla operaciones, podrían constituir indicios

acerca del grado de responsabilidad y capacidad de reconocimiento respecto a las comunidades sobre las cuales ejerce impactos;

- ✓ La comprobación de la existencia de políticas, planes, o proyectos implementados o en ejecución, a los fines de reducir impactos, modificar procesos, reemplazar insumos no renovables, desarrollar soluciones tecnológicas o productos ecoeficientes, representan indicios acerca de la capacidad de la organización para contribuir al proceso de sostenibilidad mediante su modelo de negocios.

Principio 3- “Materialidad: El informe debe tratar temas que: reflejen los impactos significativos económicos, ambientales y sociales de la organización informante; influyan sustancialmente en las valoraciones y decisiones de los grupos de interés” (GSSB, 2016, p. 10)^{xliii}.

El diseño y aplicación de procedimientos estarán orientados evaluar la razonabilidad del conjunto de temas o asuntos que han sido enlistados en la memoria como materiales, y el grado de priorización otorgado a cada uno de ellos, en relación a la memoria como un todo.

El diseño de procedimientos ha de resultar suficiente para verificar la existencia de un verdadero proceso implementado por la entidad en aras de la identificación, priorización razonable, validación, y revisión por parte de la gobernanza del conjunto de asuntos informados como relevantes.

Se definen como objetivos de esta instancia:

- Evaluar la capacidad de la entidad para identificar los efectos significativos derivados de sus actividades y operaciones;
- Constatar que los temas planteados por las partes interesadas de las cuales la entidad depende en mayor medida, como por ejemplo, los accionistas y los trabajadores, hayan sido incluidos en el conjunto de temas definidos como materiales;
- Verificar que la identificación de temas materiales haya sido el producto de haber tomado en cuenta las dos vertientes de consideraciones mencionadas en el principio: los impactos derivados del desempeño de la entidad, y las expectativas de información de los grupos de interés.

Dependiendo en cada caso del grado de complejidad de cada entidad, se ejemplifican los siguientes procedimientos:

- ✓ Las indagaciones al equipo aplicado a la elaboración de la memoria y la revisión de la documentación respaldatoria son procedimientos válidos a los efectos de verificar que haya existido efectivamente una instancia de identificación, análisis y priorización de los temas materiales, que el proceso se haya realizado de forma sistemática, y se encuentre documentado en todas sus etapas;

- ✓ Comparaciones entre el relevamiento de temas materiales resultante del diálogo celebrado con los grupos de interés, y los asuntos propuestos como relevantes por la organización informante, con el objetivo de evaluar la adecuada priorización relativa otorgada a cada tema en función de la importancia del impacto, y el grado de influencia que ostentan las partes interesadas por quienes fueron planteados;
- ✓ Constatación de la inclusión de aquellos asuntos que hayan sido identificados como significativos por los responsables de la gestión de riesgos de la entidad; y de los referidos a insumos o recursos, materiales o sociales, de los que la organización depende más críticamente;
- ✓ Constatación de la mención de asuntos o referencia a temas que representan un reto o desafío para el sector de actividad al cual pertenece la entidad;
- ✓ Comparación entre las políticas o declaraciones y compromisos con el desarrollo sostenible enunciados por los máximos responsables de la entidad, y el conjunto de temas materiales, para evaluar su coherencia y correlación;
- ✓ Verificación mediante inspección documental de aprobaciones y autorizaciones provenientes de la Junta o Consejo de Administración de la entidad, que den cuenta de la conformidad prestada a la selección de temas o asuntos materiales a exponer en el Balance Social del período.

Principio 4- “Exhaustividad: El informe debe incluir el logro de los temas materiales y sus Coberturas, que deben ser suficientes como para reflejar los impactos económicos, ambientales y sociales significativos y permitir que los grupos de interés evalúen el desempeño de la organización informante en el período objeto del informe” (GSSB, 2016, p. 12)^{xliv}.

Este principio hace referencia a tres cuestiones que definen a una memoria de sostenibilidad: el alcance, la cobertura de los asuntos materiales, y el período al cual se refiere la información.

Alcance se refiere al espectro o conjunto de asuntos informados.

Cobertura, como fuera ya definido, al lugar en el que se produce el impacto o efecto; si dentro de la entidad, o fuera de ella.

Los impactos “dentro” de la organización son aquellos producidos por sus componentes, unidades de negocios, centros de operaciones, centros de trabajo, filiales, sucursales, que son de propiedad del ente. Mientras que se consideran impactos “fuera” de la organización, cuando la vinculación con el efecto se da indirectamente, a través del mantenimiento de relaciones de negocios con terceros.

En cuanto al período, se deben considerar la totalidad de hechos e impactos acaecidos entre las fechas del ciclo informado.

De los tres requerimientos el que podría resultar más delicado de abordar es la cobertura del reporte, que a su vez podría coincidir o no con la cobertura del aseguramiento.

Llegada esta instancia del diseño de procedimientos, el contador y su equipo ya poseen evidencias claras acerca de la complejidad que posee la estructura de operaciones de la entidad informante;

respecto al conjunto de entidades que perteneciendo al ente forman parte de sus estados financieros, así como respecto a la conformación de su cadena de valor.

Asimismo, cuentan con información sobre la eficacia con la cual operan los sistemas de supervisión y control implementados a nivel de cada componente y el grado de descentralización que presentan las políticas de sostenibilidad de la compañía.

El diseño de procedimientos en cada encargo debe ser funcional al conjunto de particularidades anteriormente descritas, bajo la consideración adicional del grado de control e influencia que la entidad informante posee respecto al desempeño económico, ambiental y social de sus socios comerciales o miembros de la cadena de valor.

En todos los casos, los niveles de aseguramiento a otorgar dependerán de los requerimientos del comitente, de la cobertura otorgada a la memoria, y de la disponibilidad de evidencias que resulten suficientes al nivel de seguridad requerido.

Constituyen los objetivos de esta verificación:

- Evaluar la capacidad del ente para identificar riesgos e impactos indirectos derivados de relaciones de negocios, o vinculaciones asociadas a sus productos o servicios;
- Verificar la coherencia y razonabilidad de la cobertura otorgada al reporte respecto al desempeño de la entidad en el contexto más amplio de la sostenibilidad;
- Constatar la adecuada exposición de las limitaciones impuestas a la cobertura de la memoria, y la veracidad de los motivos invocados para tal limitación;
- Evaluar la capacidad y la eficacia de aquellos mecanismos de control implementados por la entidad para supervisar el desempeño de unidades operativas descentralizadas; y de socios comerciales con quienes mantiene relaciones de negocios;
- Evaluar la razonabilidad de los criterios de estimación utilizados por la dirección del ente para generar y exponer información proyectiva o presunta.

Las técnicas de recolección de evidencias asumen una diversidad que ha de resultar funcional a las características de cada encargo en particular. Ejemplos de posibles procedimientos:

- ✓ Comprobaciones mediante una muestra selectiva de impactos o resultados indirectos provenientes de entidades, grupos de entidades, o elementos externos para corroborar su inclusión dentro de los contenidos de la memoria, y su priorización en coherencia con las expectativas de información de las partes interesadas;
- ✓ Revisiones globales del conjunto de indicadores expuestos en el reporte para evaluar su suficiencia en relación a la significatividad de los asuntos materiales con los que se relacionan;
- ✓ Revisión global y general de los contenidos de la memoria como un todo a los efectos de verificar que no existan impactos, eventos o sucesos que habiendo ocurrido durante el período, hubieren sido omitidos o soslayados;

- ✓ Comparación entre el conjunto de componentes, unidades de negocios, centros de trabajo, que formando parte de los estados financieros de la entidad, e integrando su estructura jurídica organizativa, merezcan ser incluidos dentro de los límites de la memoria, y la extensión otorgada a la cobertura de los asuntos materiales informados;
- ✓ Comprobar la veracidad de las razones invocadas por la entidad que justifican omisiones o limitaciones a la cobertura del reporte;
- ✓ Evaluación de los criterios y recálculo de las estimaciones cuantitativas efectuadas por el ente para generar y exponer información sobre posibles impactos o consecuencias que podrían materializarse a medio y largo plazo;
- ✓ Cuando se trate de organizaciones que operan mediante diversas filiales y sucursales localizadas en diferentes áreas o regiones geográficas, será necesario la aplicación de procedimientos adicionales. Las entrevistas con los responsables de las unidades o componentes en cada región, y los procedimientos tendientes a obtener evidencias sustantivas cobran mayor importancia. Los objetivos de los procedimientos en estas circunstancias buscan evaluar la razonabilidad de la información consolidada a exponer en la memoria. Serán precisas pruebas tendientes a verificar que la información está libre de incorrecciones u omisiones significativas, que efectivamente es el resultante de un proceso de determinación de la materialidad a nivel de cada unidad componente, y que para su identificación, fueron tomados en cuenta los intereses y necesidades de información de los usuarios de la memoria en cada localización.

4.2.3. Principios y procedimientos relativos a la calidad de la información expuesta en la memoria

Este conjunto de principios han sido definidos por el marco en aras de priorizar la razonabilidad y claridad de los datos expresados en la memoria. La claridad y la correcta presentación de la información referida a los indicadores de desempeño de la entidad contribuyen a que los grupos de interés puedan tomar decisiones fundadas.

Los procedimientos a ser diseñados en esta etapa asumen un espectro amplio, con mayoría de procedimientos analíticos, y tienen por objetivo la obtención de evidencias sustantivas que respalden los guarismos cualitativos y cuantitativos expresados en los contenidos específicos de la memoria.

Principio 1- “Precisión: La información comunicada debe ser lo suficientemente precisa y detallada como para que los grupos de interés puedan evaluar el desempeño de la organización informante” (GSSB, 2016, p. 13)^{xlv}.

Son objetivos de esta fase:

- Evaluar la razonabilidad de los criterios de estimación utilizados por la entidad;

- Verificar la exactitud de los cálculos en relación a un margen de tolerancia al error que no influya sustancialmente en las decisiones de los grupos de interés;
- Corroborar la coherencia de la información cualitativa con las restantes revelaciones expresadas en el informe.

Y son ejemplos de procedimientos que podrían utilizarse los siguientes:

- ✓ Indagaciones y recálculo de aquellas estimaciones de naturaleza proyectiva para corroborar la razonabilidad de las bases, hipótesis y supuestos utilizados por la entidad en sus previsiones;
- ✓ Revisión selectiva de indicadores de desempeño con el objetivo de verificar que se hayan descrito las bases, hipótesis y supuestos utilizados en las estimaciones efectuadas;
- ✓ Recálculo selectivo de operaciones aritméticas subyacentes en los guarismos de contenidos específicos para verificar su exactitud;
- ✓ Constatación de la asistencia o participación de servicios profesionales expertos cuando la naturaleza o complejidad de las mediciones así lo requiera;
- ✓ Revisión a nivel del conjunto de indicadores a los efectos de corroborar que el margen de error que podría existir a nivel de las afirmaciones cuantitativas no es lo suficientemente significativo como para influir en las valoraciones de los grupos de interés;
- ✓ Rastreo documental sobre la información cualitativa y cuantitativa proveniente de fuentes externas a la entidad para corroborar la coincidencia entre los datos recibidos y las enunciaciones expuestas en la memoria;
- ✓ Tabulación o agrupación de la información cualitativa y cuantitativa expuesta en los contenidos específicos de la memoria para sustentar la suficiencia con las declaraciones mencionadas a nivel de cada aspecto, o asunto identificado como material.

Principio 2- “Equilibrio: La información comunicada debe reflejar los aspectos positivos y negativos del desempeño de la organización informante para permitir una evaluación razonada del desempeño general” (GSSB, 2016, p. 13)^{xlvi}.

Objetivos de la verificación del principio:

- Evaluar la razonabilidad de la información expuesta en la memoria en su conjunto;
- Verificar la inexistencia de omisiones relevantes o información sesgada que pudieren incidir sobre las valoraciones efectuadas por los grupos de interés;
- Comprobar la razonabilidad de los asuntos enunciados como materiales, y la prioridad otorgada a los mismos, en relación a las expectativas de información requeridas por los grupos de interés.

A los fines de evaluar la aplicación del principio podrían efectuarse las siguientes comprobaciones:

- ✓ Revisión global a nivel del conjunto de afirmaciones para evaluar la exposición razonable y el grado de relevancia otorgado a los impactos positivos y negativos derivados del desempeño del ente;
- ✓ Comparaciones entre los asuntos identificados como materiales en el reporte, y los resultados de las evaluaciones de riesgos realizadas por los responsables de la gestión de riesgos de la entidad;
- ✓ Comparaciones entre los impactos significativos que han sido identificados durante el proceso de determinación de la materialidad respecto a otras fuentes externas de información a las que los grupos de interés tienen acceso;
- ✓ Verificar que la priorización otorgada en la memoria a cada asunto definido como material, guarde correlación con la importancia relativa que los grupos de interés manifiestan frente a la información.

Principio 3- “Claridad: La organización informante debe presentar la información disponible de una forma comprensible y accesible para los grupos de interés que utilicen dicha información” (GSSB, 2016, p. 14)^{xlvi}.

Objetivos asignados a los procedimientos para verificar el cumplimiento del principio:

- Verificar que la presentación de la información sea clara y esté libre de tecnicismos que pudieren complejizar su comprensión y entendimiento para los presuntos destinatarios de la memoria;
- Constatar la incorporación del índice-guía sugerido por el marco a los efectos de facilitar la localización de información específica en las revelaciones de la memoria.

Algunos ejemplos de procedimientos a utilizar:

- ✓ Revisiones selectivas a nivel de contenidos específicos para verificar la no inclusión de terminología técnica y/o científica como parte de las declaraciones expuestas; o que siendo imprescindible su utilización, la memoria cuenta con un glosario adjunto de términos que explica o amplía el significado de los mismos para su comprensión por los grupos de interés en general;
- ✓ Constatación acerca de la existencia de un índice-guía en el cual consten las referencias entre los asuntos materiales, sus indicadores o contenidos específicos, y las páginas o secciones de la memoria en las que se encuentran expuestos;
- ✓ Podría sugerirse la realización de un procedimiento adicional como ser la realización de encuestas o indagaciones a los grupos de interés más significativos para corroborar la eficacia del estilo de comunicación utilizado en el reporte.

Principio 4- “Comparabilidad: La organización informante debe seleccionar, recopilar y comunicar la información de forma coherente. La información comunicada debe presentarse de una forma que permita a los grupos de interés analizar los cambios en el desempeño de la organización y que respalde el análisis relativo a otras organizaciones” (GSSB, 2016, p. 14)^{xlvi}

Los objetivos de la verificación del principio se orientan a:

- Verificar la consistencia en los criterios utilizados por la entidad para expresar sus declaraciones, en relación a las memorias de períodos anteriores;
- Constatar la inclusión de información concerniente al conjunto de políticas, metas y objetivos fijados por la entidad, y que el grado de desagregación que presenta la información respecto a los asuntos materiales sea representativo de los avances y retrocesos derivados del desempeño durante el ciclo;
- Constatar la incorporación de información contextual en los contenidos del reporte a los efectos de reflejar las características particulares que son inherentes al desempeño de la entidad;
- Comprobar la coherencia entre la cobertura otorgada a la memoria y el conjunto de revelaciones expuestas.

Se enuncian como posibles procedimientos a ser utilizados a los siguientes:

- ✓ Revisiones selectivas para constatar que en casos donde hayan existido variaciones en los criterios de preparación y/o exposición de la información, exista una referencia a las modificaciones dentro de los contenidos de la memoria, y los guarismos se encuentren debidamente reexpresados, cuando se expone información referida a períodos anteriores;
- ✓ Revisiones globales a nivel de las declaraciones expuestas en la memoria para evaluar la correlación existente entre las metas y objetivos de desempeño enunciados, y la adhesión a compromisos de alcance internacional, o a iniciativas locales tendientes a colaborar con el proceso global de sostenibilidad;
- ✓ Comparaciones entre los asuntos materiales identificados por la entidad y el conjunto de impactos más significativos que son característicos del sector de actividad principal al cual pertenece la organización;
- ✓ Revisiones tendientes a corroborar la correlación entre los asuntos materiales identificados y la descripción del contexto de sostenibilidad de la entidad;
- ✓ Revisiones selectivas a los efectos de probar la consistencia entre la información expuesta referida a unidades de negocios, dependencias, centros de trabajo, y las declaraciones sobre el alcance y cobertura de la memoria.

Principio 5- “Fiabilidad: La organización informante debe reunir, registrar, recopilar, analizar y comunicar la información y procesos utilizados para la preparación del informe, de modo que puedan ser objeto de revisión y que establezcan la calidad y materialidad de la información” (GSSB, 2016, p. 15)^{xlix}.

Los objetivos asignados a la verificación del principio son:

- Verificar la existencia de evidencias probatorias de las declaraciones expuestas en la memoria;

- Constatar la realización de controles aplicados sobre la información proveniente de fuentes externas a la entidad.

Respecto al diseño de procedimientos tendientes a probar la aplicación de este principio es oportuno mencionar algunas consideraciones.

El marco de información requiere la delimitación expresa en los contenidos de la memoria acerca de la extensión otorgada a la verificación externa, es decir, una mención acerca del conjunto de declaraciones e indicadores de desempeño que fueron objeto de aseguramiento. Esta información, asimismo, y a los efectos de propiciar una comunicación que resulte eficaz y clara hacia los probables usuarios, debería describirse en los párrafos del informe de aseguramiento.

En cuanto al relevamiento de controles implementados por la entidad respecto a la información proveniente del exterior, como resultado de los procedimientos ejecutados por el contador y su equipo para tomar conocimiento acerca del sistema de control interno del ente, a esta instancia es probable se hayan efectuado pruebas para evaluar la suficiencia y eficacia de esos controles. No obstante, podrían adicionarse en esta fase, la aplicación de procedimientos tendientes a verificar la consistencia de las declaraciones referidas al desempeño de unidades componentes y socios de la cadena de valor.

En todos los casos, la oportunidad y extensión de las pruebas es una cuestión de juicio profesional en razón de las circunstancias que rodean al encargo y la complejidad que ostenta la organización informante.

Realizadas estas aclaraciones, se sugieren ejemplificadamente, los siguientes procedimientos:

- ✓ Inspección documental y a nivel de los soportes informáticos que respaldan el registro de todas las etapas, actividades y procesos implementados por la entidad con el objetivo de la preparación de la memoria;
- ✓ Inspecciones selectivas para verificar que la información sobre metas y objetivos definidos por la entidad para mejorar o mitigar impactos materiales y que ha sido incluida en el enfoque de gestión respectivo, cuente con la aprobación de los órganos superiores y hayan sido debidamente autorizadas;
- ✓ Indagaciones y observaciones directas de operaciones y procesos tendientes a comprobar la adecuada separación de funciones entre aquellos designados como responsables de la gestión del asunto material, quienes realizan las mediciones y aquellos designados para llevar registro de la evolución de los mismos;
- ✓ Rastreo o examen de las mediciones de impactos significativos realizadas por la entidad para corroborar la participación de terceros especialistas o expertos independientes, en casos donde la naturaleza y características del impacto lo requieran;

- ✓ Comprobaciones para verificar la legitimidad e imparcialidad de los procesos de selección de terceros especialistas o expertos convocados para efectuar las mediciones mencionadas en el punto anterior;
- ✓ Comparaciones entre declaraciones de políticas asumidas por la entidad respecto al desempeño económico, ambiental y social de los miembros de la cadena de suministro, y el examen de documentación y contratos suscritos con proveedores y otros socios comerciales, para evaluar la coherencia de las cláusulas de estándares de desempeño pautadas en relación a las políticas enunciadas;
- ✓ Revisiones selectivas de registros donde consten los procesos de evaluación y selección de proveedores y otros miembros de la cadena de suministro implementados por la entidad con arreglo a las políticas definidas;
- ✓ Constatación de la existencia de informes resultantes de la realización de auditorías, evaluaciones in situ y todo otro mecanismo implementado por el ente con el objetivo de evaluar y monitorear el desempeño de sus proveedores, socios comerciales y miembros de la cadena de valor;
- ✓ Constatación de la existencia de mecanismos de seguimiento y monitoreo implementados por la entidad, cuando existan contratos, acuerdos o compromisos bilaterales asumidos para paliar, o disminuir impactos negativos asociados a productos, servicios o procesos;
- ✓ Constataciones tendientes a verificar la existencia de mecanismos de quejas y reclamaciones implementados por la entidad para canalizar las demandas provenientes de los grupos de interés, que le sean imputables por el desempeño de sus proveedores, contratistas, socios comerciales, o integrantes de su cadena de valor, inclusive cuando los mismos se originen en diferentes localizaciones geográficas.

Principio 6- “Puntualidad: La organización informante debe elaborar los informes de acuerdo con una programación periódica, de modo que la información esté disponible a tiempo para que los grupos de interés tomen decisiones informadas” (GSSB, 2016, p. 16)¹.

El objetivo asignado a los procedimientos que validan este principio es:

- Verificar que la publicación de la memoria resulte oportuna en relación a la utilidad de la información para la toma de decisiones de los presuntos usuarios.

Para ello, se sugieren los siguientes procedimientos:

- ✓ Constatación de la existencia de referencias al período involucrado en las declaraciones de la memoria;
- ✓ Evaluación de la coherencia entre las fechas de publicación de los estados financieros de la entidad, y la fecha de publicación de la memoria;

- ✓ Evaluación del grado de oportunidad que presenta la fecha de publicación de la memoria en relación a la toma de decisiones de los usuarios de la misma, inclusive respecto a los grupos de interés internos a la entidad.

Finalmente, y antes de cerrar esta propuesta metodológica para el encargo de aseguramiento sobre el Balance Social, resta mencionar que a nivel de cada uno de los contenidos específicos de la memoria, y en concordancia con el alcance y los niveles de aseguramiento pactados con el comitente, se hagan necesarios la implementación de procedimientos más detallados para verificar las revelaciones cualitativas y cuantitativas expresadas mediante los indicadores de desempeño. De acuerdo a la naturaleza de los impactos que representan, y en relación a la complejidad técnico científica de los guarismos utilizados, es probable que en esta instancia se requiera una mayor utilización de los servicios profesionales de expertos.

5. CONCLUSIONES FINALES

Las organizaciones se enfrentan en la actualidad a una serie de factores contextuales que están incidiendo en sus entornos competitivos. El conjunto de oportunidades y riesgos se ha visto ampliado, y las mayores demandas de información son el reflejo de un proceso mundial que busca materializar el desarrollo sostenible en un plazo muy próximo.

Las turbulencias que experimentan, y la inestabilidad a las que se ven expuestas, requieren en ellas el desarrollo de capacidades para adecuarse a nuevos modelos de negocios, aquellos que contemplando los efectos derivados de sus desempeños en lo económico, logren crear valor en lo ambiental y social, y así estar en condiciones de alcanzar la propia perdurabilidad.

La elaboración de memorias de sostenibilidad o Balance Social responde a una mayor exigencia de transparencia por las partes interesadas que se muestran activamente atentas, acerca de los modos en que las entidades mediante el ejercicio de su actividad económica principal, están contribuyendo al proceso global de sostenibilidad.

La dinámica del *reporting*, se ha consolidado desde hace algunas décadas como la herramienta más frecuentemente utilizada por las organizaciones comprometidas con la identificación de aquellos impulsores estratégicos que buscan generar valor de largo plazo, aquel que conecta las cuestiones de sostenibilidad con el éxito empresarial.

Si bien la incorporación de información ambiental y social a los ciclos anuales de informes presenta un crecimiento sostenido, lo cierto es que las memorias de sostenibilidad gozan de escasa credibilidad. Los miembros del gobierno corporativo no suelen utilizar estos datos como base para sus decisiones, y las partes interesadas externas en general opinan que las entidades exponen información mayormente referida a sus impactos positivos, presentando una imagen sesgada de su desempeño real.

La crisis de la confianza no sólo involucra a las organizaciones informantes, sino que además cuestiona a los servicios de verificación externa que pretenden elevar el nivel de credibilidad de la información no financiera.

El encargo de aseguramiento de un Balance Social puede resultar una tarea compleja. La diversidad de materias que hacen a sus contenidos, y las debilidades que experimentan las organizaciones al momento de disponer de mecanismos de supervisión y control sobre los procesos implementados para generar información no financiera, representan riesgos adicionales que deben ser tomados en cuenta al momento de acometer un encargo de aseguramiento de este tipo.

La problemática ha asumido tal magnitud a nivel mundial, que ameritó que el órgano internacional emisor de las normas de auditoría y aseguramiento se aplicase a explorar las causales que dificultan la práctica del encargo, con el objetivo de otorgar recomendaciones que guíen a los profesionales en el ejercicio de sus trabajos.

Mientras las respuestas a nivel mundial se encuentran en proceso, por su parte nuestro órgano local elaborador de normas de contabilidad y auditoría, se ha adelantado a la tendencia brindando orientaciones claras respecto a la práctica del encargo mediante la publicación de la Interpretación 13, que con enunciaciones concretas guía al contador y a su equipo de trabajo en la tarea de asegurar el Balance Social.

Asumiendo una metodología de investigación propositiva, y tomando como base de análisis el desafío internacional planteado y los avances obtenidos en la normativa local, este trabajo de investigación intentó otorgar respuestas que contribuyan a mejorar el ejercicio profesional de las prácticas que aportan a la fiabilidad de la información no financiera expuestas en las memorias de sostenibilidad.

En un todo de acuerdo a la normativa local que regula los encargos de aseguramiento sobre el Balance Social, y contemplando las mayores exigencias que la norma universal GSSB establece para las memorias, se diseñaron una serie de procedimientos que le permitan al contador y a su equipo tomar conocimiento profundo acerca de la entidad informante, su ambiente de control y su contexto de sostenibilidad.

Para ello, se asumió un enfoque de aseguramiento que pretende encontrar evidencias acerca del cumplimiento de los principios enunciados por el marco de información: los principios para definir el contenido de la memoria, y los principios para aseverar la calidad de la información expuesta.

Los principios previstos en el estándar mundial aluden a la existencia de procesos que son necesarios de implementar por aquellas entidades que emiten sus memorias de sostenibilidad.

Un apego muy ceñido a la normativa permitiría a las entidades la obtención de memorias más concretas y representativas. Desde una perspectiva que integra el desempeño organizacional en relación al conjunto de factores ambientales y sociales que representan sus insumos esenciales,

se hace necesario accionar hacia la preservación de estos factores para estar en condiciones de responder a las mayores exigencias de desempeño que el propio contexto de sostenibilidad está requiriendo de las entidades en la actualidad.

Mientras que la incorporación de actividades de control que respondan a las cualidades de la información requeridas por el marco, colaboran muy acertadamente en el ejercicio de una gobernanza que elije generar información no financiera como un exponente más del compromiso asumido con el desarrollo sostenible.

En razón de lo mencionado, plantearse como objetivos a los principios previstos por el marco de información, a los efectos de orientar el diseño de procedimientos del encargo; contribuye a relevar evidencias acerca del grado de enraizamiento que la iniciativa del *reporting* posee en el ente informante, además de obtener conclusiones respecto de su capacidad para generar memorias de calidad.

El desarrollo sostenible requiere hacer más, más rápido y mejor. Ya no se trata de cumplir con los requerimientos meramente normativos sino que se trata ser capaces de crear valor; siendo que estas mayores expectativas de desempeño aplican para las organizaciones informantes y también respecto a los encargados de asegurar la información.

Las aportaciones que el encargo de aseguramiento sobre la información no financiera puede realizar al proceso de sostenibilidad global, alude a la posibilidad de generar una retroalimentación positiva que contribuya a mejorar los procesos implementados por la organización a los efectos de emitir su Balance Social.

Es cierto que aún existen lagunas sobre las que será necesario aguardar las recomendaciones que serán emitidas por el IAASB muy prontamente; entre ellas cómo abordar el encargo cuando se trata de afirmaciones proyectivas, o resultantes de bases de estimación seleccionadas por la dirección de la entidad informante.

Asimismo, se plantea como uno de los principales desafíos el logro de un lenguaje de comunicación utilizado en el dictamen que otorgue manifestaciones claras y eficaces hacia las partes interesadas respecto de las implicancias del trabajo realizado, el significado de los niveles de aseguramiento otorgados a los contenidos de la memoria, y su relación con el grado de razonabilidad que presenta la información no financiera de las entidades.

Para estar en condiciones de enfrentar el reto que supone esta instancia de maduración hacia informes de aseguramiento capaces de satisfacer el apetito de credibilidad de un mayor espectro de usuarios de la información, será preciso que además de realizar una interpretación exhaustiva de las normas de referencia, se logre comprender más comprometidamente al proceso de sostenibilidad global.

6. BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

AccountAbility, BT Group Plc. and LRQA. (2006). *The Materiality Report: Aligning Strategy, Performance and Reporting*. Reino Unido: ISBN 1-901693-40-6.

Alzari, M. (2016). *Análisis de riesgos en derechos humanos*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: CEADS. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Deloitte & Co S.A.

Bulian, J. (2018). *Elevar la credibilidad de la información no financiera: Aportes de la auditoría interna a las nuevas iniciativas de reporting corporativo*. Editorial Errepar: D&G Empresaria, EOLDC097825A.

Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission (COSO) and the World Business Council for Sustainable Development (WBCSD). (2018). *Enterprise Risk Management. Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks. Preliminary Draft*. COSO-WBCSD: febrero 2018.

Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA). (2017). *Interpretación 13 de Normas de Contabilidad y Auditoría. Encargo de Aseguramiento de Balance Social*. Argentina: FACPCE.

Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE). *Anexo a la RTN° 35- Adopción de las NI de Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASB de la IFAC*. Argentina: FACPCE.

GRI y ES Global Consulting. (2014). *Taller certificado GRI G4. Material adicional*. Argentina: GRI y ES Global Consulting, Mayo 2015.

GRI-GSSB. (2016). *GRI 101: Fundamentos 2016*. Países Bajos, Amsterdam: GRI.

GRI-GSSB. (2016). *GRI 102: Contenidos Generales 2016*. Países Bajos, Amsterdam: GRI.

GRI-GSSB. (2016). *GRI 103: Enfoque de Gestión 2016*. Países Bajos, Amsterdam: GRI.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016). *Discussion Paper: Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting: Ten Key Challenges*. US: IFAC.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016). *Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of Reporting. An overview of International Auditing and Assurance Standards Board's Discussion Paper: Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting- Ten Key Challenges for Assurance Engagements*. US: IFAC.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018). *IAASB Project Proposal-Guidance on Key Challenges in Assurance Engagements Over Emerging Forms of External Reporting (EER)*. US: IFAC.

The Global Compact. (2012). *A new agenda for the boards of directors. Adoption and oversight of corporate sustainability*. UN Global Compact Office.

Zadek, S., Raynard, P., Forstater, M. y Oelschlaegel, J. (2004). *The future of sustainability assurance. ACCA Research Report N° 86*. London: Certified Accountants Educational Trust.

ⁱ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018). *IAASB Project Proposal-Guidance on Key Challenges in Assurance Engagements Over Emerging Forms of External Reporting (EER)*. US: IFAC.

ⁱⁱ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016). *Discussion Paper: Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting: Ten Key Challenges*. US: IFAC.

ⁱⁱⁱ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016). *Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of Reporting. An overview of International Auditing and Assurance Standards Board's Discussion Paper: Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting- Ten Key Challenges for Assurance Engagements*. US: IFAC.

^{iv} International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018). *IAASB Project Proposal-Guidance on Key Challenges in Assurance Engagements Over Emerging Forms of External Reporting (EER)*. US: IFAC.

^v International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018). *IAASB Project Proposal-Guidance on Key Challenges in Assurance Engagements Over Emerging Forms of External Reporting (EER)*. US: IFAC.

^{vi} International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016). *Discussion Paper: Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting: Ten Key Challenges*. US: IFAC.

^{vii} International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018). *IAASB Project Proposal-Guidance on Key Challenges in Assurance Engagements Over Emerging Forms of External Reporting (EER)*. US: IFAC.

^{viii} GRI-GSSB. (2016). *GRI 102: Contenidos Generales 2016*. Países Bajos, Amsterdam: GRI.

^{ix} International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016). *Discussion Paper: Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting: Ten Key Challenges*. US: IFAC.

^x International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018). *IAASB Project Proposal-Guidance on Key Challenges in Assurance Engagements Over Emerging Forms of External Reporting (EER)*. US: IFAC.

^{xi} International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018). *IAASB Project Proposal-Guidance on Key Challenges in Assurance Engagements Over Emerging Forms of External Reporting (EER)*. US: IFAC.

^{xii} International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018). *IAASB Project Proposal-Guidance on Key Challenges in Assurance Engagements Over Emerging Forms of External Reporting (EER)*. US: IFAC.

-
- ^{xiii} International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018). *IAASB Project Proposal-Guidance on Key Challenges in Assurance Engagements Over Emerging Forms of External Reporting (EER)*. US: IFAC.
- ^{xiv} International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018). *IAASB Project Proposal-Guidance on Key Challenges in Assurance Engagements Over Emerging Forms of External Reporting (EER)*. US: IFAC.
- ^{xv} Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA). (2017). *Interpretación 13 de Normas de Contabilidad y Auditoría. Encargo de Aseguramiento de Balance Social*. Argentina: FACPCE.
- ^{xvi} Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA). (2017). *Interpretación 13 de Normas de Contabilidad y Auditoría. Encargo de Aseguramiento de Balance Social*. Argentina: FACPCE.
- ^{xvii} Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA). (2017). *Interpretación 13 de Normas de Contabilidad y Auditoría. Encargo de Aseguramiento de Balance Social*. Argentina: FACPCE.
- ^{xviii} Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA). (2017). *Interpretación 13 de Normas de Contabilidad y Auditoría. Encargo de Aseguramiento de Balance Social*. Argentina: FACPCE.
- ^{xix} Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA). (2017). *Interpretación 13 de Normas de Contabilidad y Auditoría. Encargo de Aseguramiento de Balance Social*. Argentina: FACPCE.
- ^{xx} Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA). (2017). *Interpretación 13 de Normas de Contabilidad y Auditoría. Encargo de Aseguramiento de Balance Social*. Argentina: FACPCE.
- ^{xxi} GRI-GSSB. (2016). *GRI 102: Contenidos Generales 2016*. Países Bajos, Amsterdam: GRI.
- ^{xxii} Zadek, S., Raynard, P., Forstater, M. y Oelschlaegel, J. (2004). *The future of sustainability assurance. ACCA Research Report N° 86*. London: Certified Accountants Educational Trust.
- ^{xxiii} Zadek, S., Raynard, P., Forstater, M. y Oelschlaegel, J. (2004). *The future of sustainability assurance. ACCA Research Report N° 86*. London: Certified Accountants Educational Trust.
- ^{xxiv} Zadek, S., Raynard, P., Forstater, M. y Oelschlaegel, J. (2004). *The future of sustainability assurance. ACCA Research Report N° 86*. London: Certified Accountants Educational Trust.
- ^{xxv} Zadek, S., Raynard, P., Forstater, M. y Oelschlaegel, J. (2004). *The future of sustainability assurance. ACCA Research Report N° 86*. London: Certified Accountants Educational Trust.
- ^{xxvi} GRI-GSSB. (2016). *GRI 101: Fundamentos 2016*. Países Bajos, Amsterdam: GRI.
- ^{xxvii} GRI-GSSB. (2016). *GRI 102: Contenidos Generales 2016*. Países Bajos, Amsterdam: GRI.
- ^{xxviii} International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016). *Discussion Paper: Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting: Ten Key Challenges*. US: IFAC.
- ^{xxix} International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016). *Discussion Paper: Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting: Ten Key Challenges*. US: IFAC.
- ^{xxx} International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016). *Discussion Paper: Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of External Reporting: Ten Key Challenges*. US: IFAC.
- ^{xxxi} Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE). Anexo a la RT N° 35- Adopción de las NI de Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASB de la IFAC. Argentina: FACPCE.
- ^{xxxii} AccountAbility, BT Group Plc. and LRQA. (2006). *The Materiality Report: Aligning Strategy, Performance and Reporting*. Reino Unido: ISBN 1-901693-40-6.
- ^{xxxiii} GRI-GSSB. (2016). *GRI 101: Fundamentos 2016*. Países Bajos, Amsterdam: GRI.
- ^{xxxiv} The Global Compact. (2012). *A new agenda for the boards of directors. Adoption and oversight of corporate sustainability*. UN Global Compact Office.
- ^{xxxv} GRI-GSSB. (2016). *GRI 102: Contenidos Generales 2016*. Países Bajos, Amsterdam: GRI.
- ^{xxxvi} Alzari, M. (2016). *Análisis de riesgos en derechos humanos*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: CEADS. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Deloitte & Co S.A.
- ^{xxxvii} GRI-GSSB. (2016). *GRI 103: Enfoque de Gestión 2016*. Países Bajos, Amsterdam: GRI.
- ^{xxxviii} Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission (COSO) and the World Business Council for Sustainable Development (WBCSD). (2018). *Enterprise Risk Management*.

Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks. Preliminary Draft. COSO-WBCSD: febrero 2018.

^{xxxix} Bulian, J. (2018). *Elevar la credibilidad de la información no financiera: Aportes de la auditoría interna a las nuevas iniciativas de reporting corporativo*. Editorial Errepar: D&G Empresaria, EOLDC097825A.

^{xi} GRI y ES Global Consulting (2014). *Taller certificado GRI G4. Material adicional*. Argentina: GRI y ES Global Consulting, Mayo 2015

^{xii} GRI-GSSB. (2016). *GRI 101: Fundamentos 2016*. Países Bajos, Amsterdam: GRI.

^{xiii} GRI-GSSB. (2016). *GRI 101: Fundamentos 2016*. Países Bajos, Amsterdam: GRI.

^{xiii} GRI-GSSB. (2016). *GRI 101: Fundamentos 2016*. Países Bajos, Amsterdam: GRI.

^{xiv} GRI-GSSB. (2016). *GRI 101: Fundamentos 2016*. Países Bajos, Amsterdam: GRI.

^{xiv} GRI-GSSB. (2016). *GRI 101: Fundamentos 2016*. Países Bajos, Amsterdam: GRI.

^{xvi} GRI-GSSB. (2016). *GRI 101: Fundamentos 2016*. Países Bajos, Amsterdam: GRI.

^{xvii} GRI-GSSB. (2016). *GRI 101: Fundamentos 2016*. Países Bajos, Amsterdam: GRI.

^{xviii} GRI-GSSB. (2016). *GRI 101: Fundamentos 2016*. Países Bajos, Amsterdam: GRI.

^{xix} GRI-GSSB. (2016). *GRI 101: Fundamentos 2016*. Países Bajos, Amsterdam: GRI.

ⁱ GRI-GSSB. (2016). *GRI 101: Fundamentos 2016*. Países Bajos, Amsterdam: GRI.

EL BALANCE SOCIAL. RT 36 y 44 FACPCE. Interpretación 13 CENCYA. Propuesta de actualización y mejora. Los nuevos estándares GRI G4 2016

AREA: CONTABILIDAD Y AUDITORIA

TEMA: Normas Contables y de auditoría, cambios recientes y aspectos mejorables.

XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS.

SAN JUAN, ARGENTINA.

27 y 28 de setiembre 2018

“DESDE EL PRESENTE HACIA UNA PROFESION 4.0”.

Autores:

Cra. Liliana Isabel Freeman.

Río Paraná 117, Neuquén. lilianafreeman@gmail.com. Te 54 9 299 6347590

Cr. Juan Carlos Phielipp.

Rep de Italia 241 1 B. Neuquén. jcphielipp@gmail.com. Te 54 9 299 5289220

EL BALANCE SOCIAL. RT 36 y 44 FACPCE. Interpretación 13. Propuesta de actualización y mejora. Los nuevos estándares GRI G4 2016.

AREA: CONTABILIDAD Y AUDITORIA.

TEMA: Normas Contables y de auditoría, cambios recientes y aspectos mejorables.

XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONOMICAS.

SAN JUAN, ARGENTINA.

27 y 28 de setiembre 2018

“DESDE EL PRESENTE HACIA UNA PROFESION 4.0”.

RESUMEN4

PALABRAS CLAVES.....	5
INTRODUCCIÓN.....	6
CONCEPTOS BASICOS	7
Verificación externa según GRI	7
¿Que verificar?	7
Importancia de verificar el cumplimiento de los principios de contenido y calidad	8
¿Cómo verificar?	8
1.Ejemplos de cómo serían los procedimientos de auditoría propuestos.....	9
1.1 El primer Principio para la elaboración de informes relativos a la definición del contenido del informe, es el de “Inclusión de los grupos de interés”, y dice:	9
1.2. En este segundo ejemplo vamos a considerar los procedimientos de auditoría propuestos para el conjunto de Estándares Universal GRI 102: Contenidos Generales	10
2. Ejemplos para el segundo Principio analizado: Materialidad.	14
3. Ejemplos de utilización de los procedimientos de auditoría previstos en la RT 37, para la verificación externa de un Balance Social:.....	15
4. Transparencia del reporte de sostenibilidad	16
NUEVOS ESTÁNDARES GRI 2016. NECESIDAD DE SU INCORPORACIÓN	16
Los “debe” y los “debería” en los nuevos estándares. Concepto e implicancias	17
INTERPRETACIÓN 13 (1-12-2017). COMENTARIOS Y PROPUESTAS.....	18
¿Sobre qué brinda conclusión el encargo de aseguramiento de BS? ¿Sobre que debiera brindar conclusiones?	20
CONCLUSIÓN.....	21
ANEXO – COMPARACIÓN ENTRE LOS PRINCIPIOS DE CONTENIDO Y CALIDAD ...	22
BIBLIOGRAFÍA	30

RESUMEN

La creciente preocupación mundial sobre como las organizaciones gestionan sus recursos y los impactos resultantes en la sociedad, el medioambiente y la economía han generado el cambio del paradigma “la mayor utilidad al menor costo posible”, por el de “la mayor utilidad al menor costo sustentable”. Tan importante es dicho cambio que al Premio Nobel de Economía Milton Friedman se lo dieron por un concepto similar al hoy viejo paradigma, en el que la responsabilidad social de las empresas era generar la mayor cantidad de ganancias. Tal paradigma ha cambiado completamente, no ya un costo menor sin importar a costa de qué, sino al menor costo sustentable, aquel que permita a las generaciones futuras satisfacer sus necesidades.

Los balances sociales intentan dar una respuesta a la rendición de cuentas que surge como necesaria.

La verificación externa de los mismos resulta un aporte fundamental para que la comunidad confíe en tales balances sociales, cuya estructura es básicamente una Memoria de Sustentabilidad, con un indicador diferente entre todos los indicadores económicos, que es reemplazado por el EVEGyD (Estado de Valor Economico Generado y Distribuido), con lo cual la denominación de Balance Social parece, al menos, inapropiada con lo que la profesión denomina “Balance”, tan es así que prácticamente no hay “Balances Sociales” excepto aquellos que elaboran los Consejos de Profesionales en Ciencias Económicas.

En aras de incrementar la confianza de la comunidad en tales Memorias de Sustentabilidad o en los Balances Sociales según RT 36 y 44, e Interpretación 13, proponemos una serie de procedimientos de auditoría para verificar especialmente los principios de contenido y calidad de las memorias que “obligatoriamente” deben respetar las organizaciones cuando los confeccionan. La verificación externa de tales principios al momento de elaborar un informe de aseguramiento incrementará sobremanera la confianza de la sociedad en tales rendiciones de cuentas.

Como dato extra se muestra la necesidad de actualizar las Normas Profesionales a fin de que incorporen los nuevos estándares GRI 2016.

PALABRAS CLAVES

Guía GRI G4. Materialidad. Grupos de Interés. Sostenibilidad. Verificación Externa. Confiabilidad. Balance Social. Procedimientos de auditoría. RT 36. RT 37, RT 44 e Interpretación 13 FACPCE. Responsabilidad Social. Gestión. Impactos. Informes de Aseguramiento. Conjunto Consolidado de Estándares GRI para la elaboración de informes de Sostenibilidad (GSSB). Medio ambiente

INTRODUCCIÓN

Hace ya varios años que en Argentina se confeccionan Informes de Sostenibilidad, y tanto los profesionales en ciencias económicas como los de otras disciplinas, tenemos interés en ellos, ya sea por su contenido, como por su calidad y veracidad. Adquieren importancia para las organizaciones y sus grupos de interés porque muestran el modo en que gestionan su aporte a un mundo sustentable, su Responsabilidad Social (en adelante RS) como está definida por la Norma ISO 26000, que tiene como dos de sus principios generales la Transparencia y la Rendición de Cuentas, cuyo aplicación práctica se traduce en la elaboración de tales Informes.

Desde nuestra profesión se procura darles mayor credibilidad. Ello puede verse con la aprobación de la RT 36, modificada por la RT 44, que indican como elaborar un balance social (en adelante BS). Asimismo la Interpretación 13 del CENCyA (diciembre 2017) nos acerca herramientas para efectuar un Encargo de aseguramiento de un BS (distinto de auditorías, y de revisión de información financiera histórica) que permitan "... expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación o medición de la materia objeto de la tarea, sobre la base de ciertos criterios...", y que "...puede ser un encargo de aseguramiento razonable o un encargo de aseguramiento limitado. El nivel de riesgo en este último tipo de encargo es más alto que en un encargo de aseguramiento razonable debido a la diferente naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos aplicados...".

El BS mide los impactos positivos y negativos que la organización produce, informando los enfoques de gestión, prácticas e indicadores que revelan el alcance de los mismos, y la verificación externa que propone GRI tiene como objetivo aumentar su veracidad para los grupos de interés.

En función de ello, y desde nuestra visión como contadores, formados a dichos efectos, este trabajo intenta enriquecer la actual normativa institucional, léase RT 36, 37, 44 e Interpretación 13, en aquellos aspectos que hacen a la verificación de los reportes de sostenibilidad.

Los estándares GRI 2016 (vigentes a partir del 1 de julio de 2018), que propone la metodología de reporte del GRI, permiten medir la gestión de las organizaciones en los aspectos: económicos, sociales y ambientales, y así las organizaciones pueden conocer su desempeño en el marco de la sostenibilidad y planificar acciones para mejorar y tomar decisiones basándose en indicadores reconocidos, e informar de ello a sus partes interesadas.

Nuestro primer aporte y propuesta sería adoptar estos estándares, (GRI 2016), a fin de que las memorias de sustentabilidad puedan ser consideradas "de conformidad" con la G4 ya que tanto la RT 36, como la 44 y la Interpretación 13 consideran la G4 vigente desde 2013, cuya aplicación queda desactualizada a partir de Julio de 2018. Si bien GRI no considera estos cambios,

(<https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-translations/gri-standards-spanish-translations-download-center/>), como una nueva norma GRI, si hay cambios que debemos considerar en nuestros procesos de elaboración y/o verificación de Balances Sociales.

CONCEPTOS BASICOS

El Balance Social incluye (RT 36):

“...A- Memoria de Sustentabilidad

Para la elaboración de la Memoria de Sustentabilidad se atenderá a las pautas y principios establecidos en la Guía para la confección de Memorias de Sustentabilidad elaborada por el Global Reporting Initiative (GRI), los cuales se referencian en el Anexo II de la presente resolución técnica 36 (modificada por RT 44).

A los efectos de una mejor visualización de la evolución de los indicadores, éstos se presentarán en forma comparativa con uno o más ejercicios anteriores, excepto en la primera elaboración del balance social.

B- Estado de Valor Económico Generado y Distribuido (EVEGYD)

Para la elaboración del EVEGYD se aplicarán las disposiciones contenidas en el capítulo III de la presente resolución técnica. La presentación del EVEGYD reemplaza al indicador, que sobre el mismo tema, plantea la Guía GRI....”.

Verificación externa según GRI

Según GRI las organizaciones pueden, someter su reporte a una verificación externa, donde se revisa el proceso de elaboración del documento, el contenido reportado y el cumplimiento de los requisitos de la metodología aplicada.

En ese contexto, y con el objeto de mejorar las herramientas que tiene nuestra profesión para incrementar el grado de confianza que tengan los balances sociales proponemos, dedicar una especial atención a la verificación externa de los principios de “calidad y contenido” de las memorias de sostenibilidad, sugiriendo una forma de hacerlo.

¿Que verificar?

La verificación del cumplimiento de estos principios es nuclear porque, en lo que hace a “contenido” hablan de a quienes están dirigidos los reportes, los grupos de interés, y de lo que se les debe informar, la materialidad, como se sintetiza a la G4: *lo que importa donde importa*. Es decir,

nada menos que la razón de ser de los reportes, rendir cuentas a los grupos de interés sobre la gestión de las organizaciones y de aquello que se les debe informar: lo más significativo. Completan estos dos principios, los de sostenibilidad, para conocer el marco en el que se desenvuelve la organización y el de exhaustividad, que los reportes informen “todos” los impactos significativos y a todos los grupos de interés impactados.

Respecto a “calidad” del contenido, su verificación también es importante ya que separa lo que es buena información de la que no lo es. Los principios a verificar son los de precisión, equilibrio, claridad, comparabilidad, fiabilidad y puntualidad.

Importancia de verificar el cumplimiento de los principios de contenido y calidad

Consideremos por ejemplo la importancia del principio de equilibrio y comparabilidad. Este principio, relativo a la calidad del contenido, implica informar impactos favorables y desfavorables, y además que los sucesivos informes permitan apreciar el desenvolvimiento a lo largo del tiempo de tales impactos. Una memoria que no permita este análisis evidentemente sería poco confiable.

¿Cómo verificar?

Como marco general de los procedimientos a aplicar proponemos que las denominadas “pruebas” en la versión al español, (como traducción literal de la palabra “tests”), las definamos como “comprobaciones” (tal como figura en la traducción al español de la Guía GRI G4 2013) y que las afirmaciones que figuran en los diferentes contenidos las reformulemos como preguntas, y aplicar el mismo procedimiento para la información que “debe” contener el reporte.

El esquema propuesto sería:

- Primer paso: formular la pregunta en función de la afirmación que surge de la propia redacción de la GRI 2016.
- Segundo paso: obtener la respuesta correspondiente
- Tercer paso: verificar la exactitud de dicha respuesta, mediante los procedimientos de auditoría adecuados.

Por supuesto debemos considerar en cuanto sea posible aplicar todos los procedimientos de auditoría previstos en la RT 37, de acuerdo al criterio del profesional.

El estándar GRI 101: Fundamentos, dice lo siguiente:

“...Los Principios para la elaboración de informes son fundamentales para lograr informes de sostenibilidad de primera calidad. Las organizaciones están obligadas a aplicar los Principios para la

elaboración de informes si desean declarar que su informe de sostenibilidad se ha elaborado de conformidad con los Estándares GRI...”.

De la afirmación previa se deriva la importancia de verificar el cumplimiento de estos principios de la elaboración de los reportes, vamos a trabajar exclusivamente con dos de estos principios, referidos al contenido del Informe: Inclusión de los grupos de interés, y Materialidad, los cuales consideramos los más importantes en la elaboración de los Reportes o Memorias de conformidad con el GRI. Por supuesto el resto de los principios relativos a la definición del contenido del informe y todos los principios relativos a la definición de la calidad del informe, merecen también la verificación externa del profesional actuante.

En cuanto a la verificación del resto de los estándares destacamos que, en la medida que los “indicadores” (terminología Guía GRI G4 2013), sean compatibles con los “contenidos” (estándares temáticos GRI 2016) se podrían utilizar los procedimientos de auditoría propuestos en el trabajo “El Balance Social y Su Auditoría”. Un Enfoque práctico para un tema actual, trabajo presentado en el 18° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas, 2010. La comparación entre dichos “indicadores” y “contenidos” puede observarse en el Anexo I del presente trabajo.

1. Ejemplos de cómo serían los procedimientos de auditoría propuestos

1.1 El primer Principio para la elaboración de informes relativos a la definición del contenido del informe, es el de “Inclusión de los grupos de interés”, y dice:

La organización informante debe identificar sus grupos de interés y explicar cómo ha respondido a sus expectativas e intereses razonables.

El mismo estándar da las “Pruebas” (léase comprobaciones), en su página 8 (Estándar GRI 101-2016), que dice:

“...La organización informante puede describir los grupos de interés a los que considera que rinde cuentas.

- El contenido del informe se basa en los resultados de los procesos de participación de los grupos de interés utilizados por la organización para sus actividades en curso y según exija el marco jurídico e institucional en el que opere.
- El contenido del informe se basa en los resultados de los procesos de participación de los grupos de interés emprendidos específicamente para el informe.

- El resultado de los procesos de participación de los grupos de interés que informan las decisiones sobre el informe es congruente con los temas materiales incluidos en el informe. ..”

El procedimiento que proponemos debiera ser una respuesta “verificada” a cada una de las pruebas/comprobaciones que propone el estándar, por ejemplo en el caso del último, la pregunta podría ser:

Primer paso, pregunta: ¿Es congruente con los temas materiales incluidos en el informe el resultado de los procesos de participación de los grupos de interés?

Pasos dos y tres: la respuesta podría ser SÍ, porque la validé a través de actas firmadas, entre los grupos de interés y la organización, es decir que la información de la Memoria de Sostenibilidad coincide con tal apreciación, en cuanto al proceso de inclusión de los grupos de interés.

Otra manera sería incluir en el plan de trabajo una serie de preguntas que no surjan de transformar las afirmaciones de las pruebas en preguntas, como venimos proponiendo, y que permitan encontrar las evidencias para que la Verificación se cumpla, por ejemplo:

- ✓ ¿Se encuentra el listado de los G de I?
- ✓ Los G de I ¿están clasificación en orden de importancia?
- ✓ ¿Se convocó a todos los identificados? ¿Hay constancia de asistencia a encuentros con los diversos grupos de interés que figuran en el reporte?

1.2. En este segundo ejemplo vamos a considerar los procedimientos de auditoría propuestos para el conjunto de Estándares Universal GRI 102: Contenidos Generales

en los cuales la Guía no nos indica pruebas o comprobaciones. Teniendo en cuenta esta información hemos extraído los contenidos en los cuales están considerados los grupos de interés, y proponemos la misma metodología utilizada para el caso de los principios para la elaboración de informes relativos a la definición del contenido, o sea trabajar con el criterio de convertir los requerimientos de información en preguntas, cuya respuesta “verificada”, aumentará la credibilidad del informe de aseguramiento resultante de esta tarea.

- El punto 4, del Conjunto de Estándares Universales 102, – Gobernanza: dice
- Contenido 102-21. Consulta a grupos de interés sobre temas económicos, ambientales y sociales

“...La organización informante debe presentar la siguiente información:

- a. Los procesos de consulta entre los grupos de interés y el máximo órgano de gobierno sobre temas económicos, ambientales y sociales.
- b. Si la consulta se delega, debe indicarse a quién se delega y cómo se facilitan los comentarios resultantes al máximo órgano de gobierno...”.

Preguntas a formularnos:

Para el inciso: a) La pregunta sería: ¿Se definió el listado de temas a tratar de acuerdo a cada grupo?. ¿Se tuvieron en cuenta las tres categorías principales: económicos, medioambientales y sociales?. ¿Se habilitó la posibilidad de incluir un punto para los temas propuestos por los G de I?. ¿Cómo se identifican las contribuciones que realizan los grupos de interés respecto a las expectativas de los mismos?

Para el inciso: b) ¿Se indicó en el cuerpo de la Memoria el nombre de a quien se le delegó la consulta a los grupos de interés? Hay un link con los resultados, de las consultas efectuadas a los G de I, para verificar la realización del procedimiento de verificación?.

- El punto 5 – del Conjunto de Estándares 102, – Participación de los Grupos de Interés: dice
- Contenido 102-40

Lista de grupos de interés

“...La organización informante debe presentar la siguiente información:

- a. Lista de los grupos de interés con los que está implicada (en Nuestra opinión una mala traducción de la palabra inglesa engaged, sería más adecuada la palabra vinculada) la organización...”.

Procedimiento de auditoría propuesto:

Pregunta: ¿Se encuentra fácilmente el listado de los grupos?

Respuesta: Sí, el lugar donde está el listado, por ejemplo en el índice

- Contenido 102-41

Acuerdos de negociación colectiva

“...La organización informante debe presentar la siguiente información:

- a. Porcentaje del total de empleados cubiertos en los acuerdos de negociación colectiva

Recomendaciones para la presentación de información

Al recopilar la información especificada en este Contenido la organización informante debería usar los datos del Contenido 102-7, Tamaño de la organización, para calcular el porcentaje...”.

Procedimiento de auditoría propuesto:

Pregunta: ¿Cómo se registran los acuerdos de negociación colectiva?

Respuesta: Los acuerdo de negociación colectiva se homologan en el Ministerio de Trabajo, y he obtenido confirmación escrita de todos los acuerdos firmados por la organización

- Contenido 102-42

Identificación y selección de grupos de interés

“...La organización informante debe presentar la siguiente información:

- a. La base para identificar y seleccionar a los grupos de interés participantes

Recomendaciones para la presentación de información

Al recopilar la información especificada en este Contenido, la organización informante debería describir el proceso para:

- a) definir sus grupos de interés
- b) determinar los grupos que se va a invitar a participar y los que no...”

Procedimiento de auditoría propuesto:

- a) Solicitar actas o documentos que demuestren cómo la organización describe y/o define a los grupos de interés ante quienes considera que impacta.
- b) Solicitar de constancias de la metodología utilizada para convocar a los grupos de interés a participar del proceso de elaboración de la memoria de Sostenibilidad.

- Contenido 102-43

Enfoque para la participación de los grupos de interés

“...La organización informante debe presentar la siguiente información:

- a. El enfoque de la organización con respecto a la participación de los grupos de interés, incluida la frecuencia de la participación por tipo y por grupo de interés y la indicación de si alguna participación ha tenido lugar específicamente como parte del proceso de preparación del informe...”.

Procedimiento de auditoría propuesto:

La Organización:

- ¿Cómo identifica las expectativas y demandas de los grupos de interés?
 - ¿Qué actividades de integración promueve con los G de I , están incluidas en la estrategia de la organización?
 - ¿Cómo se demuestra que involucra en forma transversal a los G de I, por Ej Gerencia, Administración, compras, publicidad, recursos humanos, medio ambiente, finanzas, producto...?
 - ¿Están definidas las frecuencias de participación?, por ej. semestrales o anuales para verificar el cumplimiento de los objetivos de diálogo y los compromisos establecidos.
 - ¿Se establecen criterios de publicación de las opiniones de los G de I?
 - ¿Cuál es el mecanismo por el cual se verifica que se tuvo en cuenta la opinión de los G de I, dentro de la estrategia de la organización
- Todas las respuestas “verificada” con documentación de respaldo o información digital pertinente incrementan la confianza en el reporte
- Contenido 102-44

Temas y preocupaciones clave mencionados

“...La organización informante debe presentar la siguiente información:

a. Los temas y preocupaciones que han sido señalados a través de la participación de los grupos de interés e incluir:

I. cómo ha respondido la organización a estos temas y preocupaciones, incluso mediante la elaboración de informes;

II. los grupos de interés que han señalado cada uno de los temas y las preocupaciones clave...”

Procedimiento de auditoría propuesto:

- Dónde archiva la organización los temas tratados con los G de I? Libros o actas de reuniones, fotos y videos de la organización por medio de los cuales se verifica una comunicación transparente
- Evidencias de las respuestas efectuadas por la organización de los temas y o preocupaciones de los G de I.

2. Ejemplos para el segundo Principio analizado: Materialidad.

En relación a este principio el GRI , y dice:

“...El informe debe tratar temas que:

1. reflejen los impactos significativos económicos, ambientales y sociales de la organización informante;
- 2 influyan sustancialmente en las valoraciones y decisiones de los grupos de interés...”.

El mismo estándar da las “Pruebas” (léase comprobaciones), de la pág 10 del Estándar GRI 101-2016:

“...Que a la hora de definir los temas materiales, la organización informante haya tenido en cuenta los siguientes factores:

- Los impactos económicos, ambientales y/o sociales razonablemente estimables (como el cambio climático, el VIH-sida o la pobreza) identificados mediante la investigación de personas de experiencia reconocida o de organismos expertos con credenciales reconocidas.
- Los intereses y las expectativas de los grupos de interés que invirtieron expresamente en la organización, tales como empleados y accionistas.
- Los amplios intereses y temas económicos, sociales o ambientales planteados por los grupos de interés, como trabajadores que no son empleados, proveedores, comunidades locales, grupos vulnerables o la sociedad civil.
- Los temas fundamentales y retos futuros para el sector, identificados por colegas y competidores.
- Las legislaciones, normativas, acuerdos internacionales y/o acuerdos voluntarios de importancia estratégica para la organización y sus grupos de interés.
- Los valores fundamentales, políticas, estrategias, sistemas de gestión operacional, objetivos y propósitos de la organización.
- Las competencias esenciales de la organización y la forma en la que puede contribuir al desarrollo sostenible.
- Las consecuencias para la organización relacionadas con su impacto en la economía, el medio ambiente y/o la sociedad (por ejemplo, los riesgos para su modelo de negocio o reputación).
- Los temas materiales han sido priorizados apropiadamente en el informe...”.

Tal como dijimos en el principio de inclusión de los Grupos de interés, el procedimiento que proponemos debiera ser una respuesta “verificada” a cada una de las pruebas que propone el estándar, por ejemplo en el caso de la segunda prueba, para este principio, la pregunta sería o podría ser:

¿La organización toma en cuenta los intereses y las expectativas de los Grupos de Interés que invirtieron expresamente en la organización tales como empleados y accionistas?

Si la respuesta “verificada” es SÍ, a continuación el profesional debe solicitar por ejemplo una confirmación escrita de los Grupos de interés que si se tuvieron en cuenta sus expectativas e intereses.

- En el punto 6 – del Conjunto de Estándares 102, – Prácticas para la elaboración de informes,
- Contenido 102-47, dice:

Lista de temas materiales

“...La organización informante debe presentar la siguiente información:

a. Lista de los temas materiales identificados en el proceso de definición de los contenidos del informe...”.

Procedimiento de auditoría propuesto:

- Acta o documento de la organización que describe el proceso de identificación de temas materiales?

En la medida que podamos “comprobar” lo afirmado y el proceso efectuado para ello, aumentamos la seguridad del reporte.

3. Ejemplos de utilización de los procedimientos de auditoría previstos en la RT 37, para la verificación externa de un Balance Social:

- ✓ pruebas de cumplimiento, ejemplo convocatorias a grupos de interés
- ✓ sustantivas o de validación, temas tratados en reuniones con los distintos grupos de interés,
- ✓ de observación, para el caso de ver videos, fotos, u otras formas que se pueda verificar la realización de reuniones, etc.
- ✓ pruebas globales de razonabilidad, cuando se compara un reporte con el de años anteriores

- ✓ de tendencias o de comparación, ejemplo para lista de materialidad
- ✓ u otro mecanismo adecuado a la circunstancia a criterio del profesional interviniente

4. Transparencia del reporte de sostenibilidad

Si bien no se trata de un procedimiento de auditoría en sí mismo, la “transparencia” del reporte, en cuanto facilita y fomenta la posibilidad de acceder a procesos, datos y documentación reportados; también incrementa la seguridad de la memoria, lo cual debe ser analizado por el contador informante.

NUEVOS ESTÁNDARES GRI 2016. NECESIDAD DE SU INCORPORACIÓN

“...El Conjunto consolidado de estándares GRI para la elaboración de informes de sostenibilidad 2016, están estructurados como un conjunto de Estándares interrelacionados. Se han desarrollado principalmente para usarse en conjunto y ayudar a las organizaciones a elaborar informes de sostenibilidad que se basen en los Principios para la elaboración de informes y se centren en los temas materiales...”

La estructura que presentan es la siguiente:

a) La serie 100 incluye tres Estándares Universales:

GRI 101: Fundamentos es el punto de partida de uso de los Estándares, expone los Principios para definir el contenido y la calidad del informe.

GRI 102: Contenidos Generales se utiliza para indicar información contextual sobre una organización y sus prácticas de elaboración de informes de sostenibilidad. Esto incluye información sobre el perfil, la estrategia, la ética y la integridad de la organización, la gobernanza, la participación de los grupos de interés y el proceso de elaboración de informes.

GRI 103: Enfoque de Gestión se utiliza para aportar información sobre cómo la organización gestiona un tema material.

b) Estándares temáticos:

Las series 200, 300 y 400 están compuestas por diversos Estándares temáticos. Estos se utilizan para presentar información sobre los impactos de una organización en temas económicos, ambientales y sociales.

El mismo GRI (GSSB) nos ilustra a los lectores y en la página 5, del GRI 101: Fundamentos 2016, explica el uso del estándar, y define que son los:

Requerimientos, recomendaciones y directrices

Requerimientos. Se trata de instrucciones obligatorias. En el texto, los requerimientos aparecen en negrita y se indican con la palabra "debe". Los requerimientos se deben leer en el contexto de las recomendaciones y directrices. Sin embargo, las organizaciones no están obligadas a cumplir las recomendaciones o directrices para declarar que el informe se ha elaborado de conformidad con estos Estándares.

Recomendaciones. Se trata de casos en los que se anima a tomar unas medidas concretas, que no son obligatorias. En el texto, la palabra "debería" indica una recomendación.

Directrices. En estas secciones, se incluye información sobre antecedentes, explicaciones y ejemplos para ayudar a las organizaciones a entender mejor los requerimientos. Las organizaciones están obligadas a cumplir todos los requerimientos aplicables para declarar que su informe se ha elaborado de conformidad con los Estándares GRI.

Cae por su propio peso, y surge del texto de las RT 36 y 44, la necesidad de incorporar a la normativa lo que se denomina (en la traducción al español) "CONJUNTO CONSOLIDADO DE ESTÁNDARES GRI PARA LA ELABORACIÓN DE INFORMES DE SOSTENIBILIDAD 2016", publicado en 2017, dado que es el texto de GRI vigente.

Los "debe" y los "debería" en los nuevos estándares. Concepto e implicancias

En la nueva redacción se distingue claramente al hablar de la información a presentar cuál "debe" (shall) presentarse, y que recomienda para la presentación de la información, donde dice que "debería" (should) hacerse para concretar dicha recomendación. Ello tiene implicancias y brinda una oportunidad de mejorar la confiabilidad de los balances sociales. Establece que información "debe" presentarse y cita, por ejemplo, en un indicador de energía (302-1): consumo total de combustibles procedentes de fuentes no renovables....y otros más. A continuación y bajo el subtítulo "Recomendaciones para la presentación de la información", dice que al recopilar la

información “debería”, se utilizar los factores de conversión de forma coherente en los datos utilizados. Ese debería nos está indicando una prueba a realizar para verificar la confiabilidad de la información que muestra el reporte. En la mayoría de los casos, los “debería” indican pruebas que, respondidas satisfactoriamente y verificadas, incrementan la confiabilidad de los balances sociales.

Otro ejemplo, tal vez mucho más claro, es el que se da reiteradamente en los contenidos referidos al estándar temático GRI 400 (Sociales), donde vemos repetidamente en los “debería”, esta expresión: “...al recopilar la información especificada en el contenido la organización informante debería usar los datos del Contenido 102-7 del GRI 102 *Contenidos Generales* para identificar la cifra total de empleados”. Esa comprobación efectuada por el profesional informante aumenta la credibilidad del balance social. Obviamente la cantidad total de empleados debiera verificarse con las pruebas habituales.

INTERPRETACIÓN 13 (1-12-2017). COMENTARIOS Y PROPUESTAS

La Interpretación N° 13 del CENCyA de FACPCE considera que:

inciso e): “ que la aplicación de las normas sobre la verificación del Balance Social ha generado consultas diversas...”.

inciso g): “que la RT 37 abarca las normas sobre otros encargos de aseguramiento (diferentes de los encargos de auditoría y de revisión de estados contables) para otros tipos de trabajos profesionales que tienen por objeto brindar un grado de seguridad sobre determinada información que no está referida a estados contables, y a los que esa norma refiere como otros encargos de aseguramiento distintos de una auditoría o revisión de información contable histórica...”.

En función de ello, pregunta la interpretación 13: ¿Cómo se mejora la credibilidad de la información contenida en el Balance Social?, y responde: En función de que las manifestaciones de la dirección podrían carecer de objetividad, el GRI recomienda la verificación externa de la memoria. Para ello el contador aplicará las normas pertinentes con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que tengan como resultado que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales. Para poder llevar a cabo ese encargo de aseguramiento, el contador deberá obtener un conocimiento adecuado de la entidad, su negocio y las normas aplicables, planificar, aplicar procedimientos en función a la significación, obtener evidencia suficiente y adecuada y documentar su trabajo, antes de emitir su informe de aseguramiento.

Sigue diciendo esta interpretación:

Inciso k): "...que en noviembre 2013 el GRI publicó la versión en español de su guía para elaborar memorias de sostenibilidad (G4) que incluye cambios tanto en el proceso de elaboración como en el formato de las memorias...".

Al respecto cabe tener presente lo dicho en párrafos anteriores (Necesidad de incorporar los nuevos estándares GRI 2016) en cuanto que en mayo de 2017 GRI publicó la versión en español de sus nuevos estándares GRI 2016, que no dicen que son una G5, sino una actualización de la existente, con un nuevo formato, y por lo tanto habría que dar una nueva redacción a la Interpretación 13 que considere tal situación.

Inciso l): "...que la G4 establece que todas las memorias que se vayan a publicar después del 1 de diciembre de 2015 debe elaborarse de conformidad con la G 4...".

Primer comentario: la redacción parece inconsistente en cuanto a la G4 establece: "para que una memoria se considere hecha en base a G4 debe seguir sus parámetros" y no que "todas las memorias deben elaborarse de conformidad con la G4" ya que GRI no tiene esa facultad.

Segundo comentario: en el mismo sentido de párrafos previos, y proponiendo una mayor claridad de tal considerando, habría que tener en cuenta, por un lado que los nuevos estándares universales y temáticos GRI 2016 tienen vigencia a partir del 1 de julio de 2018 y que todas las memorias para poder ser consideradas hechas de conformidad con los estándares GRI se deben hacer considerando esta nueva redacción que no son una G5 sino una G4 renovada que evita reiteraciones de indicadores, profundiza la importancia de la materialidad y de la cadena de valor, precisa algunos términos, y enfatiza la necesidad de considerar no sólo los empleados de la organizaciones sino todos los trabajadores involucrados en su cadena de valor.

Inciso p) "...que el PI12R fue aprobado el 2.11.2017...". En el mismo sentido que comentarios anteriores: ya en ese momento GRI había aprobado su Guía aplicable a partir del 1-7-2018.

En la SEGUNDA PARTE de la interpretación 13 se indica que es la versión 4 de la Guía GRI, vigente a la fecha de esta interpretación, lo cual, como se señaló más arriba no es la versión vigente y de allí la necesidad de efectuar dicha actualización con la publicación que se prevén en las RT 36 y 44.

En el mismo sentido: en el “ALCANCE DE ESTA INTERPRETACION”, se dice: “...para elaborar esta interpretación se ha tomado en consideración la Guía GRI G4 vigente a la fecha de esta interpretación...”.

¿Sobre qué brinda conclusión el encargo de aseguramiento de BS? ¿Sobre que debiera brindar conclusiones?

En respuesta a la pregunta 17 (Interpretación 13 FACPCE) se dice que en el encargo de aseguramiento de BS no se brinda una conclusión sobre el BS en su conjunto sino sobre sobre el EVEGyD y los indicadores de la Memoria de Sostenibilidad.

Sí nos ceñimos a la respuesta citada, ello circunscribe y limita el encargo de aseguramiento, y entendemos que debilita la intención de crear más confianza sobre el BS cuando hay procedimientos como los propuestos más arriba que, realizada la tarea pertinente, pueden permitir informar sobre contenido y calidad de la memoria, aspectos que consideramos fundamentales, y al que las organizaciones están obligadas a respetar conforme la redacción de la G4 (“Las organizaciones están obligadas a aplicar los Principios para la elaboración de informes si desean declarar que su informe de sostenibilidad se ha elaborado de conformidad con los Estándares GRI Página 7 GRI 2016-GSSB) y así no queda la tarea profesional limitada a la verificación de datos cuantitativos.

En el Capítulo II de la Interpretación 13. Se refiere a los principales procedimientos para ciertos indicadores basados en G4

Debemos reiterar que dichos indicadores están desactualizados y deben reemplazarse por la nueva versión y/o redacción de los mismos, aclarando que la mayoría son iguales o similares a los de la G4 2013 y que han desaparecido en aras de evitar algunas reiteraciones que se daban en tal norma. Tales diferencias pueden observarse en el Anexo del presente trabajo.

CONCLUSIÓN

- A) El encargo de aseguramiento como está diseñado en la Interpretación 13 se orienta a dar certeza a los datos del EVEGyD y a la verificación de los indicadores que alimentan a los estándares, pero no considera la verificación de los principios de calidad y contenido lo cual es factible de lograrse utilizando los mismos elementos que da la propia G4 cuando en cada estándar habla de "pruebas" lo que debiera leerse como "comprobaciones", o formulándose las preguntas necesarias para responder a los "requerimientos de información", (o sea la información que debe presentarse), o a las "recomendaciones para la presentación de la información" (la información que debería presentarse). La verificación de las respuestas pertinentes incrementará notablemente el grado de confianza de los usuarios de los informes de verificación firmados por contadores públicos.
- B) Los procedimientos de auditoría de la RT 37 son aplicables en su gran mayoría a la verificación externa de los balances sociales.
- C) Las memorias de sostenibilidad permiten a las organizaciones rendir cuenta de cómo gestionan sus recursos en cuanto los impactos que ocasionan en el capital social, medioambiental y económico. Al hacerlo así fortalecen la confianza entre la organización y sus grupos de interés, y la verificación externa a su vez, fortalece la credibilidad del reporte.
- D) Las Normas sobre Balance Social debieran actualizarse dado el nuevo formato de la G4 "Conjunto consolidado de estándares GRI .2016", publicado por el GSSB, (Global Sustainability Standards Board).

Anexo – Comparación entre los Principios de Contenido y Calidad

ANEXO I – Cuadro comparativo entre los Principios de Contenido y Calidad de la Guía GRI G4-2013, y los de la GRI 2016 Nuevos Estándares

GUIA GRI G 4 -2013	GRI 2016 – GRI 101 – FUNDAMENTOS (GSSB)
--------------------	---

OBSERVACIÓN: NOTESE QUE NO SE HA SEGUIDO EL MISMO ORDEN ENTRE LA GUÍA GRI G4-2013

Principios para determinar el contenido de la memoria		Principios para la elaboración de informes relativos a la definición del contenido del informe	
<p>PARTICIPACIÓN DE LOS GRUPOS DE INTERÉS Principio: La organización ha de indicar cuáles son sus grupos de interés y explicar cómo ha respondido a sus expectativas e intereses razonables.</p>	<p>Comprobaciones:</p> <p>La organización puede describir a aquellos grupos de interés ante quienes se considera vinculado para rendir cuentas.</p> <p>El contenido de la memoria se basa en los resultados de los procesos de inclusión de los grupos de interés que la organización utiliza en sus actividades en curso, tal y como exige el marco institucional y jurídico en el que opera.</p> <p>El contenido de la memoria se basa en los resultados de los procesos de Participación de los grupos de interés que se han llevado a cabo específicamente para la memoria.</p> <p>Los procesos de Participación de los grupos de interés que influyen en las decisiones sobre la memoria son coherentes con el Alcance y la Cobertura de los Aspectos.</p>	<p>INCLUSIÓN DE LOS GRUPOS DE INTERÉS</p> <p>La organización informante debe identificar sus grupos de interés y explicar cómo ha respondido a sus expectativas e intereses razonables.</p>	<p><i>Pruebas</i></p> <p>La organización informante puede describir los grupos de interés a los que considera que rinde cuentas.</p> <p>El contenido del informe se basa en los resultados de los procesos de participación de los grupos de interés utilizados por la organización para sus actividades en curso y según exija el marco jurídico e institucional en el que opere.</p> <p>El contenido del informe se basa en los resultados de los procesos de participación de los grupos de interés emprendidos específicamente para el informe.</p> <p>El resultado de los procesos de participación de los grupos de interés que informan las decisiones sobre el informe es congruente con los temas materiales incluidos en el informe.</p>
<p>CONTEXTO DE</p>	<p>Comprobaciones:</p>	<p>CONTEXTO DE</p>	<p><i>Pruebas</i></p>

<p>SOSTENIBILIDAD Principio: La memoria ha de presentar el desempeño de la organización en el contexto más amplio de la sostenibilidad.</p>	<p>La organización expone su visión del desarrollo sostenible y hace uso de información disponible y objetiva, así como de las mediciones de desarrollo sostenible, en los asuntos que se tratan en la memoria.</p> <p>La organización presenta su desempeño dentro de un contexto más amplio de condiciones y objetivos de desarrollo sostenible, tal como se refleja en publicaciones de prestigio de nivel local, regional, mundial o sectorial.</p> <p>La organización presenta su desempeño tratando de comunicar la magnitud de su impacto y su aporte en los correspondientes contextos geográficos.</p> <p>La memoria describe la relación entre los asuntos de sostenibilidad y la estrategia organizativa, los riesgos y las oportunidades a largo plazo, incluyendo cuestiones referentes a la cadena de suministro.</p>	<p>SOSTENIBILIDAD El informe debe presentar el desempeño de la organización informante en el contexto más amplio de la sostenibilidad.</p>	<p>La organización informante indica cómo entiende el desarrollo sostenible basándose en información objetiva y disponible, así como las medidas de referencia con respecto al desarrollo sostenible y para los temas tratados en el informe.</p> <p>La organización presenta su desempeño haciendo referencia a las condiciones y objetivos de desarrollo sostenible amplios, según se reflejen en los instrumentos sectoriales, locales, regionales o mundiales reconocidos.</p> <p>La organización presenta su desempeño de forma que comunica sus impactos y contribuciones en los contextos geográficos apropiados.</p> <p>La organización describe cómo los temas ambientales y/o sociales se relacionan con su estrategia a largo plazo, riesgos, oportunidades y objetivos, incluso en su cadena de valor.</p>
<p>MATERIALIDAD Principio: La memoria ha de abordar aquellos Aspectos que:</p> <ul style="list-style-type: none"> • reflejen los efectos económicos, ambientales y sociales significativos de la organización; • influyan de un 	<p>Comprobaciones:</p> <p>Al determinar los Aspectos materiales, la organización tiene en cuenta los siguientes factores:</p> <ul style="list-style-type: none"> impactos, riesgos u oportunidades relacionados con la sostenibilidad que se puedan estimar razonablemente (por ejemplo, el calentamiento global, el VIH/sida, la pobreza), que hayan sido identificados a través de investigaciones sólidas llevadas a cabo por personas de capacidad reconocida o por organismos expertos con 	<p>MATERIALIDAD 1.3 El informe debe tratar temas que:</p> <p>1.3.1 reflejen los <u>impactos</u> significativos económicos, ambientales y sociales de la organización informante;</p> <p>1.3.2 influyan</p>	<p><i>Pruebas</i></p> <p>Que a la hora de definir los temas materiales, la organización informante haya tenido en cuenta los siguientes factores:</p> <p>Los impactos económicos, ambientales y/o sociales razonablemente estimables (como el cambio climático, el VIH-sida o la pobreza) identificados mediante la investigación de personas de experiencia reconocida o de organismos expertos con credenciales reconocidas.</p> <p>Los intereses y las expectativas de los grupos de interés que invirtieron expresamente en la organización, tales como empleados y accionistas.</p> <p>Los amplios intereses y temas económicos, sociales o ambientales planteados por los grupos de interés, como trabajadores que no son empleados, proveedores,</p>

<p>modo sustancial las evaluaciones y decisiones de los grupos de interés</p>	<p>méritos suficientes en el campo pertinente;</p> <p>intereses y asuntos principales relacionados con el desempeño sostenible e indicadores planteados por los grupos de interés (por ejemplo, grupos vulnerables dentro de comunidades locales, sociedad civil);</p> <p>principales asuntos y retos futuros del sector, tal como informen las empresas homólogas y los competidores;</p> <p>leyes, reglamentos, acuerdos internacionales o acuerdos voluntarios relevantes con importancia estratégica para la organización y sus grupos de interés;</p> <p>principales valores, políticas, estrategias, sistemas de gestión operativa, objetivos y metas de la organización;</p> <p>intereses y expectativas de los grupos de interés con intereses específicos en la organización (por ejemplo, empleados, accionistas y proveedores);</p> <p>riesgos importantes para la organización;</p> <p>factores críticos que hacen posible el éxito de la organización; y</p> <p>principales competencias de la organización y de qué manera contribuyen o podrían contribuir al desarrollo sostenible.</p> <p>Establecimiento de prioridades</p> <p>La memoria da prioridad a los Aspectos materiales y a los indicadores.</p>	<p>sustancialmente en las valoraciones y decisiones de los <u>grupos de interés</u></p>	<p>comunidades locales, grupos vulnerables o la sociedad civil.</p> <p>Los temas fundamentales y retos futuros para el sector, identificados por colegas y competidores.</p> <p>Las legislaciones, normativas, acuerdos internacionales y/o acuerdos voluntarios de importancia estratégica para la organización y sus grupos de interés.</p> <p>Los valores fundamentales, políticas, estrategias, sistemas de gestión operacional, objetivos y propósitos de la organización.</p> <p>Las competencias esenciales de la organización y la forma en la que puede contribuir al desarrollo sostenible.</p> <p>Las consecuencias para la organización relacionadas con su impacto en la economía, el medio ambiente y/o la sociedad (por ejemplo, los riesgos para su modelo de negocio o reputación).</p> <p>Los temas materiales han sido priorizados apropiadamente en el informe.</p>
---	---	---	---

<p>EXHAUSTIVIDAD Principio: la memoria ha de abordar los Aspectos materiales y su Cobertura de modo que se reflejen sus efectos significativos tanto económicos, ambientales como sociales, y que los grupos de interés puedan analizar el desempeño de la organización en el periodo analizado.</p>	<p>Comprobaciones: La memoria tiene en cuenta los impactos dentro y fuera de la organización y cubre y da prioridad a la información material, de acuerdo con los Principios de materialidad, Contexto de sostenibilidad y Participación de los grupos de interés. La información contenida en la memoria abarca todos los impactos significativos que han tenido lugar en el periodo objeto de la memoria, así como estimaciones razonables de futuros impactos, siempre que estos sean razonablemente previsibles y puedan convertirse en inevitables o irreversibles. La memoria no omite información relevante que pueda influir o aportar información a los grupos de interés en sus decisiones y valoraciones, o que pueda reflejar impactos económicos, ambientales y sociales significativos.</p>	<p>EXHAUSTIVIDAD El informe debe incluir el logro de los <u>temas materiales</u> y sus <u>Coberturas</u>, que deben ser suficientes como para reflejar los <u>impactos</u> económicos, ambientales y sociales significativos y permitir que los <u>grupos de interés</u> evalúen el desempeño de la organización informante en el <u>periodo objeto del informe</u>.</p>	<p><i>Pruebas</i> El informe tiene en cuenta los impactos que la organización informante causa, con los que contribuye o con los que está directamente vinculada a través de una relación de negocio y cubre y establece prioridades con respecto a la información material sobre la base de los principios de Materialidad, Contexto de sostenibilidad e Inclusión de grupos de interés. La información del informe incluye todos los impactos significativos del periodo objeto del informe y las estimaciones razonables de los impactos futuros significativos cuando dichos impactos sean razonablemente previsibles y puedan llegar a ser inevitables o irreversibles. El informe no omite información relevante y que pueda influir sustancialmente en las evaluaciones y las decisiones del grupo de interés o que refleje los impactos económicos, ambientales y sociales significativos.</p>
<p>Principios para determinar la calidad de la memoria</p>		<p>Principios para la elaboración de informes relativos a la definición de la calidad del informe</p>	
<p>EQUILIBRIO Principio: La memoria debe reflejar tanto los aspectos positivos como los negativos del desempeño de la organización a fin de propiciar una evaluación bien</p>	<p>Comprobaciones: La memoria expone los resultados y aspectos, tanto favorables como desfavorables. La información de la memoria se presenta en un formato que permite comparar las tendencias positivas y negativas del desempeño anualmente. El énfasis en los diferentes aspectos de la memoria se corresponde</p>	<p>PRECISIÓN 1.5 La información comunicada debe ser lo suficientemente precisa y detallada como para que los <u>grupos de interés</u> puedan evaluar el</p>	<p><i>Pruebas</i> El informe indica los datos que han sido medidos. La medición de datos y las bases para los cálculos se describen adecuadamente y se pueden replicar con resultados similares. El margen de error de los datos cuantitativos no es suficiente como para influir sustancialmente en la capacidad de los grupos de interés para llegar a conclusiones apropiadas e informadas. El informe indica qué datos se han estimado, así como los supuestos subyacentes y las técnicas utilizadas para hacer las estimaciones o dónde se puede</p>

fundamentada sobre el desempeño general.	con su materialidad.	desempeño de la organización informante.	encontrar dicha información. Las declaraciones cualitativas del informe son coherentes con la información comunicada y otras evidencias disponibles.
<p>COMPARABILIDAD</p> <p>Principio: La organización debe seleccionar, reunir y divulgar la información de manera sistemática. La información ha de presentarse de tal manera que los grupos de interés puedan analizar la evolución del desempeño de la organización, y que este se pueda analizar con respecto al de otras organizaciones.</p>	<p>Comprobaciones:</p> <p>La memoria y la información que contiene pueden compararse anualmente.</p> <p>El desempeño de la organización puede compararse con las referencias correspondientes.</p> <p>Es posible señalar y explicar toda variación significativa en la Cobertura, el Alcance, la duración del periodo o la información incluida en la memoria.</p> <p>Siempre que es posible, la organización aplica protocolos de recopilación, valoración y presentación de información generalmente aceptados, entre ellos la información de la Guía de GRI.</p> <p>La memoria usa los Contenidos sectoriales de GRI cuando procede</p>	<p>EQUILIBRIO</p> <p>1.6 La información comunicada debe reflejar los aspectos positivos y negativos del desempeño de la organización informante para permitir una evaluación razonada del desempeño general</p>	<p><i>Pruebas</i></p> <p>El informe abarca resultados y temas favorables y desfavorables.</p> <p>La información del informe se presenta en un formato que permite a los usuarios ver las tendencias positivas y negativas en el desempeño de un año a otro.</p> <p>El énfasis en los diversos temas del informe refleja su prioridad relativa.</p>
<p>PRECISIÓN Principio:</p> <p>La información ha de ser lo suficientemente precisa y detallada para que los grupos de interés puedan analizar el desempeño de la organización.</p>	<p>Comprobaciones:</p> <p>La memoria indica qué datos se han medido.</p> <p>Se describen adecuadamente las técnicas de medición de datos y las bases de cálculo utilizadas, de forma que pueden reproducirse con resultados similares.</p> <p>El margen de error de los datos cuantitativos es tal que no influye de manera sustancial en la capacidad de los grupos de interés para sacar conclusiones</p>	<p>CLARIDAD</p> <p>1.7 La organización informante debe presentar la información disponible de una forma comprensible y accesible para los <u>grupos de interés</u> que utilicen dicha</p>	<p><i>Pruebas</i></p> <p>El informe contiene la información que requieren los grupos de interés, pero evita detalles excesivos e innecesarios.</p> <p>Los grupos de interés pueden encontrar la información que están buscando con relativa facilidad a través de índices, mapas, enlaces u otras ayudas.</p> <p>El informe evita tecnicismos, acrónimos, jerga u otro contenido que no resulta fácil para los grupos de interés y que incluya explicaciones (si son necesarias) en la sección correspondiente o en un glosario.</p> <p>La información del informe está disponibles para todos los grupos de interés, incluidos aquellos con necesidades particulares de accesibilidad, como distintas capacidades, idiomas o tecnologías.</p>

	<p>adecuadas y fundamentadas sobre el desempeño.</p> <p>La memoria indica qué datos se han estimado y qué hipótesis y técnicas se han empleado para generar dichas estimaciones, o dónde se puede hallar la información;</p> <p>Las declaraciones cualitativas de la memoria son acordes con el resto de los datos expuestos y las demás evidencias disponibles.</p>	información	
<p>PUNTUALIDAD Principio: La organización debe presentar sus memorias con arreglo a un calendario regular, para que los grupos de interés dispongan de la información en dicho momento y puedan tomar decisiones bien fundamentadas.</p>	<p>Comprobaciones:</p> <p>La información de la memoria se divulga siendo esta relativamente reciente con respecto al periodo sobre el que se informa.</p> <p>La recopilación y publicación de los principales datos del desempeño son coherentes con el calendario de elaboración de la memoria de sostenibilidad.</p> <p>La información en la memoria (incluida la publicada en Internet) indica claramente el periodo al que hace referencia, cuándo se actualizará y cuándo se actualizó por última vez.</p>	<p>COMPARABILIDAD 1.8 La organización informante debe seleccionar, recopilar y comunicar la información de forma coherente. La información comunicada debe presentarse de una forma que permita a los <u>grupos de interés</u> analizar los cambios en el desempeño de la organización y que respalde el análisis relativo a otras organizaciones.</p>	<p><i>Pruebas</i></p> <p>El informe y la información que lo compone pueden compararse de un año a otro.</p> <p>El desempeño de la organización informante puede compararse con <i>benchmarks</i>.</p> <p>Se puede identificar y explicar cualquier variación significativa de la lista de temas materiales, Cobertura del tema, duración del período objeto del informe o información cubierta por el informe entre los períodos objeto del informe.</p> <p>El informe se basa en protocolos generalmente aceptados para recopilar, medir y presentar información, incluida la información requerida por los Estándares GRI, cuando estén disponibles.</p>

<p>CLARIDAD Principio: La organización debe presentar la información de modo que los grupos de interés a los que se dirige la memoria puedan acceder a ella y comprenderla adecuadamente</p>	<p>Comprobaciones:</p> <p>La memoria contiene la cantidad de información que los grupos de interés exigen y evita aportar detalles excesivos e innecesarios.</p> <p>Los grupos de interés pueden encontrar la información específica que buscan sin hacer esfuerzos extraordinarios, con la ayuda de índices, mapas, enlaces y otros mecanismos.</p> <p>La memoria evita términos técnicos, siglas, jerga u otro tipo de contenido que pueda resultar desconocido para sus grupos de interés, e incluye explicaciones (siempre que sea necesario) en la sección pertinente o en su correspondiente glosario.</p> <p>Los datos y la información de la memoria están disponibles para los distintos grupos de interés, incluidos aquellos con necesidades específicas de accesibilidad (diferentes capacidades, idioma, tecnología...).</p>	<p>FIABILIDAD 1.9 La organización informante debe reunir, registrar, recopilar, analizar y comunicar la información y procesos utilizados para la preparación del informe, de modo que puedan ser objeto de revisión y que establezcan la calidad y la materialidad de la información.</p>	<p><i>Pruebas</i></p> <p>Se puede identificar el objeto y campo de aplicación de la verificación externa.</p> <p>La organización puede identificar las fuentes originales de información del informe.</p> <p>La organización puede proporcionar evidencias fiables que respalden los supuestos o los cálculos complejos.</p> <p>La organización puede adjuntar las referencias de los datos originales o de los propietarios de la información para garantizar su precisión dentro de los márgenes aceptables de error.</p>
<p>FIABILIDAD Principio: La organización ha de reunir, registrar, recopilar, analizar y divulgar la información y los procesos que se siguen para elaborar una memoria, de modo que se puedan someter a</p>	<p>Comprobaciones:</p> <p>Se determina el alcance y la medida en que la memoria se ha verificado externamente.</p> <p>La organización puede identificar la fuente original de la información que figura en la memoria.</p> <p>La organización puede justificar la fiabilidad de las hipótesis o de los cálculos complejos que se han efectuado.</p> <p>Los responsables de la</p>	<p>PUNTUALIDAD 1.10 La organización informante debe elaborar los informes de acuerdo con una programación periódica, de modo que la información esté</p>	<p><i>Pruebas</i></p> <p>La información que se ha divulgado en el informe es reciente en relación al periodo objeto del informe.</p> <p>La información del informe indica claramente el periodo de tiempo al que se refiere, cuándo se actualizará y cuándo se realizaron las últimas actualizaciones y además identifica cualquier reexpresión de contenidos previos junto con los motivos para realizarlos.</p>

evaluación y se establezca la calidad y la materialidad de la información	información o de los datos originales han analizado la fiabilidad o precisión de los mismos dentro de márgenes de error aceptables	disponible a tiempo para que los <u>grupos de interés</u> tomen decisiones informadas.	
---	--	--	--

BIBLIOGRAFÍA

- Resolución Técnica N° 36 - Normas Contables Profesionales: Balance Social. – FACPCE (30/11/2012). - https://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/rt36.pdf
- Resolución Técnica N° 44- Normas Contables Profesionales: Modificación de la Resolución Técnica N° 36 - Balance Social. FACPCE (24/06/2016).
<https://www.facpce.org.ar/pdf/RT44.pdf>.
- Interpretación N° 13- de Normas de Contabilidad y Auditoría Encargo de Aseguramiento del Balance Social. FACPCE. . Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCYA). (01/12/2017).
- Resolución Técnica N° 37 – Normas de Auditoría, Revisión y Otros encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados- FACPCE. (22/03/2013).
https://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/rt_37.pdf.
- Manual de auditoría. Area Auditoria N° 5. Antonio J Lattuca-Cayetao Mora FACPCE – Edición Junio 1991.
- INFORMES DE ASEGURAMIENTO. ANALISIS DE 241 INFORMES DE ASEGURAMIENTO, EMITIDOS EN LATINOAMERICA, CARIBE Y ESPAÑA EN AÑO 2014, SOBRE REPORTES DE SOSTENIBILIDAD/BALANCE SOCIAL - AREA IX – Responsabilidad Social y Balance Social - TEMA 5 – La Responsabilidad Social y Ambiental del profesional en Ciencias Económicas en sus distintos roles y funciones (Auditor, contador, asesor, administrador, propietario, socio, directivo o funcionario) en una organización. Presentado LUGAR DE PRESENTACION NOMBRE CONGRESO: 21 CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS. EL CONGRESO DEL BICENTENARIO - LUGAR DE REALIZACION: Provincia de Tucumán. FECHA DE REALIZACION: 28, 29, y 30 de Septiembre de 2016
- GRI G4 GUÍA PARA LA ELABORACIÓN DE MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD - Principios y Contenidos Básicos. <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G4-Part-One.pdf>
- GRI G4 - GUÍA PARA LA ELABORACIÓN DE MEMORIAS DE SOSTENIBILIDAD – Manual de Aplicación. <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Spanish-G4-Part-two.pdf>

- GRI Standards - CONJUNTO CONSOLIDADO DE ESTÁNDARES GRI PARA LA ELABORACIÓN DE INFORMES DE SOSTENIBILIDAD 2016 - <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-translations/gri-standards-spanish-translations-download-center/consolidated-set-of-gri-standards-spanish-translation/?g=1977a3d1-5b36-42ed-b41d-469f8918c4b3>
- INFORME CENCYA N° 20 APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 36 “BALANCE SOCIAL” FACPCE (Aprobado por CENCyA en su reunión del 12 de mayo de 2016. Aprobado por la Junta de Gobierno en su reunión del 24 de junio de 2016.
- Cuadro comparativo entre Indicadores de la Guía GRI G4, y los Estándares de la GRI Nuevos Estándares. Autores Juan Carlos Phielipp y Liliana Freeman.
https://docs.wixstatic.com/ugd/130d14_54ed3efb746746b7b918ccf83d6aebd6.pdf
<https://www.impactosustentable.com.ar/novedades>

MANUAL DE AUDITORÍA EN PyMEs

Área: Contabilidad y Auditoría

Tema: Nuevos requerimientos de los reguladores y de los usuarios para la información contable y su auditoría.

22° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas DESDE EL PRESENTE HACIA UNA PROFESIÓN 4.0

SAN JUAN, 27 y 28 de Setiembre de 2.018

Autor: ESP. CPN GUSTAVO DANIEL ABDELNUR

Domicilio: Monteagudo 698 – Dpto. 1° “A”

Localidad: San Miguel de Tucumán

Provincia: Tucumán

Teléfono particular: (0381) 421-4571

Teléfono profesional: (0381) 154-094748

E-mail: gabdelnur@face.unt.edu.ar

Autor: MG. MIGUEL ANGEL PAPPALARDO

Domicilio: Maipú 50 – 6° “C”

Localidad: San Miguel de Tucumán

Provincia: Tucumán

Teléfono particular: (0381) 155-882276

Teléfono profesional: (0381) - 4212118

E-mail: mpappalardo@face.unt.edu.ar

MANUAL DE AUDITORÍA EN PyMEs

Área: Contabilidad y Auditoría

Tema: Nuevos requerimientos de los reguladores y de los usuarios para la información contable y su auditoría.

**22° Congreso Nacional de Profesionales en
Ciencias Económicas
DESDE EL PRESENTE HACIA UNA PROFESIÓN 4.0**

SAN JUAN, 27 y 28 de Setiembre de 2.018

Microsoft Word 2007

MANUAL DE AUDITORÍA EN PyMEs

Sumario

1. Introducción.
2. Metodología del encargo de auditoría según la RT 37.
3. Planificación de la auditoría en PyMEs.
4. Papeles de trabajo: documentación de la auditoría.
5. Actividades previas al trabajo.
6. Planificación preliminar del trabajo.
7. Desarrollo del plan de auditoría.
8. Ejecución del plan de auditoría.
9. Conclusiones de la tarea realizada y emisión del informe.
10. Otros requerimientos legales que impactan en el desempeño del contador.
11. Alternativa de Servicio Profesional: Certificación Literal de Estados Contables.
12. Conclusiones.
13. Bibliografía.
14. ANEXOS

MANUAL DE AUDITORÍA EN PyMEs

Resumen

Conscientes de la realidad económica y organizacional que presentan las PyMEs en la actualidad y el impacto que ambos factores tienen en la tarea de los contadores, este trabajo tiene como finalidad analizar el proceso de auditoría en dichas organizaciones y establecer un enfoque integral y simplificado para el desarrollo de estas tareas.

Los servicios profesionales que los contadores brindan a dichas instituciones (empresas PYMES) van desde la teneduría de libros, pasando por el asesoramiento contable en general, el asesoramiento laboral (liquidaciones de sueldos y hasta muchas veces asistencia en la contratación del personal), liquidaciones de impuestos, auditoría de estados contables anuales, etc.

En nuestra región la tarea profesional se vuelve hasta “paternal” en muchos casos y esto representa en definitiva un problema de roles y funciones. En definitiva todo el ciclo administrativo – contable recae en el contador, quien en principio debería ser un sujeto externo a la misma para la realización de una Auditoría; y el personal interno de la empresa se dedica a funciones comerciales y/u operativas. En oposición a esto, todos los servicios que se prestan se entrelazan y facilitan la tarea.

El presente trabajo tiene como objetivos presentar una propuesta de planificación de los servicios de auditoría en PyMEs, y el análisis de la ejecución de este servicio de auditoría, para lo cual se definirán estrategias basadas principalmente en pruebas sustantivas, los procedimientos de auditoría a aplicar en las distintas cuentas, los papeles de trabajo a confeccionar, poniendo énfasis en aquellas cuentas contables que pueden ser objeto de un control exhaustivo de los fiscos. También se tratarán las normas contables y legales y los requerimientos profesionales y reglamentarios para confeccionar los estados contables, el informe del auditor, etc.

Palabras claves

PyMEs – Auditoría – Planificación – Papeles de Trabajo – Estados Contables

1. Introducción

En este trabajo vamos a desarrollar un enfoque simple pero completo sobre el proceso de una auditoría en organizaciones PyMEs, ello teniendo en cuenta las características que posee el Contador en estas empresas.

Los servicios profesionales que como contadores brindamos a las PyMEs van desde la teneduría de libros, pasando por el asesoramiento contable en general, el asesoramiento laboral (liquidaciones de sueldos y a veces también nuestra asistencia en la contratación del personal), liquidaciones de impuestos, auditoría de estados contables anuales, etc.

Esta realidad es muy diferente a la que viven los grandes estudios de la Ciudad de Buenos Aires y de la Provincia de Buenos Aires, quienes trabajan en muchos casos con empresas líderes en su sector, que hacen de la implementación de un buen sistema de control interno una “cultura organizacional”.

En el interior del país la tarea del contador en las PyMEs es muy diferente, se confunden los roles de Contador Interno y Contador Externo. La relación profesión hasta se vuelve “paternal” en muchos casos; esto se convierte en un problema, porque todo el ciclo administrativo – contable recae en nosotros, sujetos externos a las mismas, dedicándose la empresa con su personal a una función netamente comercial. A su vez, todos los servicios que se prestan se entrelazan y facilitan la tarea. Y este problema se acentúa aún más cuando los servicios se piden a los jóvenes profesionales en ciencias económicas, a los cuáles su falta de experiencia puede jugarles una mala pasada.

En este trabajo presentamos una propuesta de planificación de los servicios de auditoría en PyMEs, con la definición de una estrategia basada en pruebas sustantivas, los procedimientos de auditoría a aplicar en las distintas cuentas y ciclos de negocio, los papeles de trabajo a confeccionar, poniendo énfasis en aquellas cuentas que pueden ser objeto de un control exhaustivo por parte de los fiscos. También se tratarán las normas contables y legales y los requerimientos profesionales y reglamentarios para confeccionar los estados contables, el informe del auditor, etc.

El enfoque de auditoría a utilizar es el previsto por la RT 37.

2. Metodología del encargo de auditoría según la RT 37

El enfoque de auditoría de la RT 37 es similar al previsto por las NIAs, sólo que con menos requerimientos posibilita a empresas de menor envergadura e interés público contar con un servicio de similar calidad.

El proceso de una auditoría consiste en cierto ordenamiento e interrelación de las distintas tareas a realizar, el cual debe satisfacer el cumplimiento de las normas de auditoría aplicables. En tanto se cumpla con las normas, el auditor tiene flexibilidad para diseñar el proceso.

Debe permitir al auditor desarrollar un plan que incluya procedimientos enfocados a identificar y evaluar riesgos, tanto a nivel del encargo como de cuenta y Estados Contables. Debe permitir

también identificar riesgos específicos y realizar una auditoría efectiva y eficiente basada en ese plan.

La RT 37 dispone que en el desarrollo de un encargo de auditoría deberían observarse los siguientes pasos:

- a. Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas, su control interno, las normas legales que le son aplicables y las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades.
- b. Identificar el objeto del examen (los estados contables, las afirmaciones que los constituyen o que debieran contener).
- c. Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de las posibles incorrecciones y el riesgo involucrado.
- d. Planificar el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de la auditoría, las circunstancias particulares del caso y la valoración del riesgo efectuada.
- e. Reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan emitir su informe, a través de la aplicación de los procedimientos de auditoría.
- f. Obtener elementos de juicio, válidos y suficientes, para concluir si existe una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período al menos de 12 meses posteriores a la fecha de cierre de los EECC.
- g. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias en la programación.
- h. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio obtenidos para respaldar la opinión del auditor.
- i. Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, formarse una opinión sobre los estados contables.
- j. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.
- k. En su caso, emitir un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea y las sugerencias para el mejoramiento del control interno examinado.

De la secuencia de pasos antes detallada, resaltamos los siguientes: 1º) la necesidad de conocer al cliente, 2º) planificar el encargo de auditoría conforme su riesgo implícito, y 3º) obtener los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar la opinión mediante la aplicación de los procedimientos previstos a tal fin.

Los procedimientos de auditoría previstos en el Capítulo III, sección A, punto 5, de la RT 37 son los siguientes:

- Evaluar el control interno pertinente para la valoración del riesgo.
- Cotejo de los estados contables con los registros contables.
- Revisión de la correlación entre los registros y la documentación.
- Inspecciones oculares (por ejemplo, arqueos, inventarios, etc.).
- Obtención de confirmaciones directas de terceros.
- Comprobaciones matemáticas.
- Revisiones conceptuales.
- Comprobación de la información relacionada.
- Comprobaciones globales de razonabilidad.
- Examen de documentos importantes.
- Indagación a funcionarios y empleados del ente.
- Obtención de una manifestación escrita de la dirección.

Estos procedimientos no son optativos, sino obligatorios. En caso que el auditor no pueda aplicar los procedimientos previstos por la RT 37, y deban ser reemplazados, modificados o suprimidos por otros, deberá:

- Estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que, a pesar del reemplazo, modificación o supresión, pudo reunir elementos de juicio válidos y suficientes para sostener su opinión.
- Si por no poder aplicar los procedimientos usuales, no pudo reunir los elementos de juicio válidos o suficientes, entonces estará ante una limitación al alcance, la que hará constar en su informe.
- Si a través de procedimientos alternativos pudo reunir los elementos de juicio válidos y suficientes, entonces no hará mención de esa situación en su informe.

3. Planificación de una auditoría en PyMEs

Una auditoría es un encargo de aseguramiento razonable, pues tiene como objetivo la reducción del riesgo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, que sirva de base para la emisión de una opinión en forma positiva (\neq de opinión favorable sin salvedades).

Esta definición nos dice que el auditor debe planificar su trabajo de auditoría con el fin de obtener los elementos de juicio necesarios y suficientes que le permitan formarse una opinión sobre la razonabilidad de las cifras que contienen los Estados Contables (EECC). En el caso particular de las PyMEs, el contador/auditor es quién por lo general:

- Prepara la información contable (teneduría de libros)
- Confecciona los EECC.
- Audita sus cifras.
- Emite el informe.
- Asesora en materia impositiva y laboral.

En definitiva, el contador audita su propio trabajo, lo cual se encuentra permitido según la RT 37 (sección II.A.2.1 de la segunda parte)ⁱ. Viendo el lado positivo de esta situación, los riesgos implícitos en el servicio de auditoría se ven mitigados, dado que se supone que el contador cuenta con pericia técnica contable suficiente para preparar información contable pertinente. Lo negativo es que posibles errores que pudieran cometerse tal vez no sean detectados.

El principal problema que se presenta en una auditoría en PyMEs es la desinformación. Por lo general, estos entes no cuentan con un sistema contable – administrativo ordenado y organizado, que capte las operaciones a medida que suceden y genere reportes contables confiables, pues las registraciones contables quedan a cargo del profesional contratado a tal fin. Por otra parte, el ambiente de control imperante en estas organizaciones, la escasa segregación de funciones, la poca competencia de sus recursos humanos en materia contable y administrativa (en mayor medida dedicados a funciones comerciales), dificultan significativamente la laborⁱⁱ.

En muchos casos, el contador de PyMEs se encuentra con un cliente acompañado de una carpeta llena de comprobantes (de compras y de ventas) pendientes de registrar e incluso es el contador quién en su estudio realiza la tarea de registración. Más aún, en muchos casos el contador enfrenta casos de clientes que le solicitan un servicio de auditoría para varios balances atrasados y vencidos. Yendo más a fondo con la cuestión, en estos casos el contador debería analizar si es factible comprometerse a prestar un servicio de auditoría para todos los balances o ejercicios económicos que le solicitan. Por qué? Porque básicamente el contador debería plantearse, al menos, las siguientes dudas: la documentación que me entregan es toda la existente? O es la que me quiere mostrar? O, lo que es peor, es sólo la que encontró? ¿Es posible aplicar los procedimientos de auditoría exigidos por la RT 37? No olvidemos las implicancias que para un contador tiene actuar como auditor y firmar un informe de auditoría: responsabilidad en la prevención de lavado de activos y financiación del terrorismo, formulario de informe para fines fiscales (F. 760), etc.

Entonces, el contador auditor deberá planificar el encargo de auditoría teniendo en cuenta las características de tipo de clientes, las limitaciones inherentes del trabajo, y sin descuidar el enfoque de la RT 37.

En nuestro país, encontramos:

- Entes que cotizan en bolsa (grandes empresas).
- Grandes empresas que no cotizan en bolsa.
- Pequeñas y Medianas Empresas.
- Asociaciones Civiles sin Fines de Lucro.
- Cooperativas.

Las PyMEs de nuestro medio construyen su fortaleza a partir de sus políticas comerciales, y no tienen su prioridad en sus circuitos administrativos. Y esta característica debe ser observada por el contador para construir la estrategia de su encargo de auditoría.

Si bien lo anterior es cierto, no podemos pasar por alto que la RT 37 es nuestra norma nacional de auditoría y no hace distinciones entre tamaños, envergaduras o naturaleza de los entes. Está destinada a todos los entes que aplican las normas contables profesionales argentinas, y por lo tanto, su aplicación es obligatoria.

Es por eso que el auditor debe planificar su auditoría y seleccionar su enfoque, observando conjuntamente: las características particulares de la PyME y las disposiciones que para un encargo de auditoría establece la RT 37.

4. Papeles de trabajo: documentación de la auditoría

El contador debe documentar apropiadamente su trabajo profesional en papeles de trabajo, los que deben ser confeccionados a medida que se desarrolla la tarea, y no cuando se finaliza. Pueden consistir en originales o copias de documentación (escrituras, comprobantes de pago, facturas, boletas, etc.). Son de propiedad del contador, pero no pueden ser divulgados deliberadamente, sino en caso que sea requerido por determinadas leyes o normas. La RT 37 establece las normas sobre papeles de trabajo con alcance no sólo para las auditorías, sino también para el resto de los encargos regulados por ésta.

Se deberán conservar en soporte de papel o digital. El plazo de conservación es el que fijen las normas legales o por 10 años, el que fuera mayor, en virtud de las responsabilidades contractuales y extracontractuales implícitas en este tipo de encargos.

Las responsabilidades civiles del contador que se derivan de la ejecución de una auditoría son de dos tipos: contractual y extracontractual. La responsabilidad contractual es la que emerge del incumplimiento de las condiciones emergentes del contrato del encargo (Plazo: 10 años – Art. 4023 del Código Civil). En tanto, la responsabilidad extracontractual es la que emerge de los daños y perjuicios que sufran los terceros como consecuencia del trabajo del contador (Plazo: 2 años – Art. 4037 del Código Civil).

Los programas de trabajo escritos con la indicación de su cumplimiento y los elementos de juicio válidos y suficientes reunidos por el contador en el desarrollo de su tarea, constituyen el conjunto de sus papeles de trabajo.

También forman parte de sus papeles de trabajo:

- La planificación de la auditoría, como ser el cronograma de las tareas, la conformación de su equipo de trabajo y la asignación de las tareas.
- Acta acuerdo del compromiso (presupuesto).
- Circularizaciones de clientes y proveedores y sus respuestas.
- Planillas de relevamiento de los procesos.
- Cuestionarios de indagación.
- Carta de manifestaciones de la gerencia.
- Planillas de arqueos, inventarios, etc.

- Pruebas globales de razonabilidad.
- Las conclusiones particulares y generales.
- Una copia de los informes emitidos como consecuencia de su trabajo.
- Una copia de los estados contables auditados o información objeto del encargo, firmada por el representante legal de la entidad al que dichos estados contables o información se refieren.

5. Actividades previas al trabajo

El primer paso a cumplimentar, clave por cierto, consistirá en “conocer a nuestro cliente”. A tal fin, nunca deja de ser efectiva una visita a las instalaciones del mismo a efectos de entrevistarlo y recoger información clave para el desarrollo del encargo profesional.

Esta entrevista y la información clave se debe presentar en un documento que denominamos “Cuestionario de la Visita Previa”, basado en el Modelo que se encuentra en el Informe N° 5: Manual de Auditoría del CECyT (Centro de Estudios Científicos y Técnicos) de la FACPCE.

Es un documento de dos columnas, en donde en la primera de ellas se estructuran las preguntas en forma previa y la segunda columna contiene las respuestas que se obtienen en la entrevista. Entre las principales preguntas se deben incluir, por ejemplo, las siguientes: ¿Cuál es la denominación completa del ente? ; ¿Quiénes son los socios de la compañía?; ¿Cuál es la ubicación geográfica de las oficinas, depósitos, salones de ventas, etc.? ; ¿Qué tipos de bienes comercializa la empresa?; ¿Cuál es el número de empleados con que cuenta la empresa encargado del manejo de los depósitos?; ¿Existen normas de control interno?; ¿Qué tipo de registros contables cuenta el ente? ¿Los sistemas se actualizan periódicamente en cuanto la asignación de los costos de reposición, precios de ventas, etc.?; ¿Se nos concederá acceso a todos los depósitos como así también a toda la información pertinente?; ¿En qué fecha estarán disponibles los listados, planillas, etc. sobre las cuáles se debe efectuar el examen?; ¿En qué fecha se puede realizar la toma de inventarios físicos y arqueos?; etc.

Como podrá apreciarse en este cuestionario, el objetivo es obtener información básica sobre el cliente, tal como su forma societaria, su estructura, sus locales, la factibilidad de prestar un servicio de auditoría en el mismo, etc. Otra utilidad importante de este cuestionario es poder presupuestar el servicio profesional y establecer los plazos de entrega del mismo (aspecto para nada secundarios).

Es conveniente formalizar tanto la tarea a realizar como el valor de la misma en un documento, y hacer llegar el mismo al cliente para su aceptación. En este caso, no decimos que sea necesaria e indispensable la elaboración de un “Contrato de Auditoría”ⁱⁱⁱ, sino que podría utilizarse una herramienta que con menos formalismos cumpla con dicha función: un presupuesto. Como Anexo a este trabajo se presenta un Modelo de Presupuesto de servicios profesionales aplicable a Auditoría.

Una vez que nuestro potencial cliente presta conformidad podría decirse que se formaliza el compromiso y podemos poner “manos a la obra”.

El cuestionario de la primera visita y la presupuestación de las tareas deben ser documentados e incorporados como parte de nuestro legajo de auditoría (papeles de trabajo).

Como requisitos previos para la prestación del servicio de auditoría, el profesional actuante deberá:

- Ser contador público.
- Estar matriculado en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas (CPCE).
- Observar los requerimientos de ética previstos en el Código de Ética Unificado que podrá consultar en la página Web de su CPCE.

6. Planificación preliminar del trabajo

En esta etapa, la cual tendrá lugar una vez que se formalice el compromiso, el contador deberá definir la estrategia del trabajo profesional a realizar y ejecutar los procedimientos de evaluación de riesgos a través de los siguientes pasos:

- a. Comprender la entidad y su ambiente.
- b. Comprender el control interno imperante.
- c. Comprender el proceso contable y los medios de procesamiento.
- d. Realizar los procedimientos analíticos preliminares.
- e. Determinar la importancia relativa planeada (materialidad).

En una PyME el auditor deberá conocer la naturaleza de las actividades que desarrolla el ente, dónde las desarrolla, quiénes la desarrollan, etc. Deberá verificar que la PyME efectivamente realice las actividades que hacen a su objeto social y comenzar a concluir sobre el supuesto de empresa en marcha necesario para aplicar las Normas Contables Profesionales Argentinas.

Las PyMEs no se caracterizan por hacer del control interno su principal fortaleza, pues su pequeña estructura no le permite en muchos casos observar las buenas prácticas sobre la debida segregación de funciones, autorizaciones, controles cruzados, etc. Y en realidad, su verdadero foco está puesto en el área comercial.

Difícilmente estas empresas se encarguen de sus procesos contables y mantengan medios idóneos de procesamiento; podría decirse que en su mayoría estas empresas tercerizan el servicio de teneduría de libros^{iv} y confección de EECC^v en un profesional contable; la registraciones se llevan en los sistemas contables enlatados de los estudios contables, al igual que las liquidaciones de impuestos (mensuales y anuales) y de sueldos. Y en consecuencia, es poco probable que el contador pueda seleccionar una estrategia de auditoría basada en la confianza en los controles, por lo que diseñará programas de trabajo integrados en su mayoría por procedimientos sustantivos.

Los procedimientos analíticos preliminares^{vi} sobre la información a auditar pocas veces podrán ser ejecutados en una PyME, pues por lo general el contador no parte de un juego de Estados

Contables ya confeccionados, sino que también tiene a su cargo dicha labor. En el mejor de los casos, el contador podría considerar los Estados Contables de períodos anteriores y un balance de sumas y saldos con las operaciones del ejercicio actual ya registradas, y en base a dichos elementos, concluir qué es lo que estaría faltando o qué podría estar mal.

La materialidad o significación de lo que se va a controlar en una PyME es un aspecto que requiere otro tipo de abordaje, dado que el volumen de las operaciones, sumado al hecho que es el contador quién las registra para luego controlarlas, conlleva a que se trabaje sobre casi toda la población y no sobre una muestra. En definitiva se trabaja con todas las operaciones, se controlan todas las operaciones, y en su rol de encargado de las registraciones, difícilmente deba plantear la conveniencia o no de realizar un determinado ajuste por una incorrección encontrada, pues ajustará todo lo que a su juicio corresponda.

Lo que sí podría evaluar el contador respecto de la significatividad es merituar qué impacto tendrá en su opinión la imposibilidad de realizar un determinado procedimiento exigido por la RT 37 (arqueos, inventarios, pedidos de confirmación, etc.), ya sea por la extemporaneidad de su contratación (luego del cierre del ejercicio) como por las limitaciones que en materia costo – beneficio conlleva la realización de una auditoría en PyMEs.

7. Desarrollo del plan de auditoría

En esta etapa, el auditor elaborará los programas de trabajo que contengan los procedimientos de una naturaleza, con un alcance y en una oportunidad que considere pertinentes para cumplimentar los requerimientos del encargo. Estos procedimientos de auditoría serán aplicables a los rubros y ciclos de negocio que se correspondan a las actividades de la empresa auditada.

Las pruebas de auditoría se clasifican en:

- Pruebas de evaluación de riesgos (aplicadas en la etapa de “Planificación Preliminar”).
- Pruebas de cumplimiento de los controles.
- Pruebas sustantivas o de saldo (analíticos o de detalle).

Dependiendo de los resultados obtenidos luego de la evaluación de riesgos del sistema de control interno imperante en la organización, el auditor podrá seleccionar las siguientes estrategias de auditoría:

- Estrategia de auditoría basada en la confianza en los controles: como resultado de la evaluación de riesgos, el contador decide depositar su confianza en los controles de la empresa, por lo que va a desarrollar programas de trabajo que en su mayoría contengan procedimientos para probar sus funcionamiento (pruebas de cumplimiento), combinados con algunas pruebas de saldos de limitado alcance (muchas de ellas, analíticas o globales).
- Estrategia de auditoría que no deposita confianza en los controles: como resultado de la evaluación de riesgos, el contador decide que evaluar el control interno es inconveniente pues no existe, o su diseño no es el adecuado, o a primera vista su funcionamiento es deficitario. Por lo tanto, diseñará programas de trabajo compuestos íntegramente por

procedimientos sustantivos de detalle, es decir atacará la sustancia de las partidas y/u operaciones a probar. Asimismo, planificará su aplicación en fechas próximas al cierre del ejercicio. Este enfoque es el más adecuado para las PyMEs.

- **Estrategia de auditoría mixta:** el auditor diseñará los programas de trabajo con pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas, según sean los resultados de los procedimientos de evaluación de riesgos de control de interno en los distintos rubros o ciclos de negocio. De la misma forma, definirá la oportunidad de su aplicación.

En el caso de las PyMEs, dado lo precario que puede resultar el control interno en las mismas y los pocos recursos que las mismas invierten en su diseño, funcionamiento y mantenimiento, la estrategia de auditoría adecuada en la mayoría de los casos es aquella que no deposita confianza en los controles, es decir programas de trabajo que contengan pruebas sustantivas de detalle y globales.

8. Ejecución del plan de auditoría

En esta etapa, el contador aplica los procedimientos incluidos en los programas de trabajo en la búsqueda de la evidencia de auditoría sobre la cual apoyar o sustentar la opinión a emitir en su informe de auditoría. Tanto los programas de trabajo como la evidencia recogida deben asentarse en los papeles de trabajo en la medida que se vayan aplicando y obteniendo, y no dejar para el final su confección.

En el caso particular de las PyMEs, como parte de esta etapa del proceso de auditoría, bien podría incluirse la confección de los EECC^{vii} o al menos la obtención del balance de sumas y saldos utilizado como base para tal fin mediante la realización de las registraciones contables vinculadas a cada rubro o ciclo de negocio.

A continuación se presentan modelos de programas de trabajo aplicables a una auditoría en PyMEs, con procedimientos rubro por rubro, y que responden a una estrategia basada en pruebas sustantivas. Un rasgo distintivo es que se incluye como procedimiento la registración de las operaciones vinculadas al rubro, y no la propuesta de los asientos de ajustes, lo cual sería pertinente en el caso que se estén auditando Estados Contables elaborados por el cliente.

8.1. Caja y Bancos

- Realizar un arqueo de fondos (caja, fondo fijo, caja chica, etc.).
- Conciliación o reconciliación bancaria^{viii} de las cuentas.
- Pedido de confirmación de saldos bancarios (resúmenes oficiales de las entidades bancarias).
- Verificar la correcta aplicación de las normas contables profesionales de medición y exposición.
- Registraciones contables de las operaciones del ejercicio.

Los procedimientos antes mencionados son claves: el contador no puede permitirse cerrar una auditoría sin contar con un arqueo de fondos o una conciliación de las cuentas bancarias. En muchos casos, estos entes pequeños (con o sin fines de lucro) se manejan prácticamente de contado, pues no cuentan con estructura para financiar a sus clientes ni tampoco gozan de holgada solvencia para que sus proveedores le vendan en cuenta corriente. Entonces, el saldo al inicio +/- el flujo de fondos resultante del año es indicativo de la existencia de efectivo en caja al cierre del ejercicio, y debería coincidir con el recuento físico de dinero al cierre.

El arqueo consiste en efectuar la verificación y recuento físico del dinero, valores y otros documentos o comprobantes de pago en caja. Se debe hacer en la fecha de cierre de ejercicio y confeccionar un papel de trabajo que refleje la tarea realizada. Este documento debe contener mínimamente los siguientes datos en forma detallada:

- Fecha, lugar y horario de inicio del arqueo.
- Cantidad de dinero en efectivo, detallando la cantidad de billetes y monedas de cada denominación que se encuentran en existencia.
- Valores a depositar vencidos al momento del arqueo en forma detallada.
- Comprobantes de caja o vales emitidos, individualmente detallados.
- Facturas o tickets por compras de contado pendientes de imputar.
- Se debe cerrar el documento con un texto que indique que los fondos y valores recontados son todos los existentes a la fecha del arqueo y que fueron devueltos intactos al responsable de la entidad.
- Finalmente indicar horario de finalización del recuento y la firma del tesorero de la empresa y el auditor.

La auditoría en PyMEs correspondiente a Caja y Bancos probablemente incluya la realización de las registraciones contables del ejercicio vinculadas a las operaciones de ventas y compras/gastos de contado. Los asientos serían los siguientes:

	Debe	Haber
Caja		
A Ventas		
A IVA - Débito Fiscal		
S/Facturas de Ventas de Contado ^{ix}		
Compras y/o Gastos		
IVA - Crédito Fiscal		
A Caja		
S/Facturas de Compras de Contado		

Asimismo, el contador del encargo posiblemente tenga que realizar las conciliaciones bancarias, para lo cual deberá depurar los resúmenes provistos por el cliente a efectos de identificar:

- Depósitos bancarios.
- Pagos bancarios (cheques y transferencias).
- Gastos bancarios (comisiones e impuestos).
- Impuestos a los débitos y créditos bancarios. La parte de los créditos, muy importante por cierto, dada la posibilidad de tomarla como pago a cuenta del impuesto a las ganancias.
- Retenciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (cobrado por la Dirección General de Rentas Provincial).

Todos estos conceptos deberán ser registrados a fin que los saldos de las cuentas bancarias coincidan con los informados en los resúmenes. De ser necesario, deberán imputarse como pasivos los cheques diferidos emitidos por la empresa para el pago de los gastos. Buenas prácticas de control interno indican que las conciliaciones bancarias deben realizarse, al menos mensualmente. Algunas de las registraciones serían:

		Debe	Haber
Banco XX C/C A Caja P/Depósitos Bancarios			
Banco XX C/C A Clientes P/Cobranza de Clientes			
Gastos Bancarios Intereses Bancarios (-) IVA - Crédito Fiscal Impuesto a los débitos Impuesto a los créditos Impuesto a los créditos - Pago a Cuenta IG Retenciones de Ingresos Brutos A Banco XX C/C P/Registración mensual gastos bancarios			
Proveedores A Banco XX C/C P/Pago a proveedores con cheques/transferencias.			

	Debe	Haber
Proveedores		
A Cheques Diferidos Emitidos		
P/Pago a proveedores con cheques diferidos		

8.2. Créditos por Ventas y Ventas

- Arqueo de cheques y otros valores (documentos).
- Solicitar listados de clientes y cuentas corrientes confeccionadas por la empresa.
- Control de sumas de los listados antes mencionados.
- Solicitar confirmaciones de saldos de clientes.
- Solicitar cobros posteriores al cierre del ejercicio (hechos posteriores).
- Analizar la antigüedad de las carteras de clientes para definir incobrabilidades (solicitar informes de asesores legales).
- Comprobación de información relacionada: Ventas e ingresos. Cruce de bases contables e impositivas.

MES	Neto Gravado
ene-17	
feb-17	
mar-17	
abr-17	
may-17	
jun-17	
jul-17	
ago-17	
sep-17	
oct-17	
nov-17	
dic-17	
Total IVA Ventas	0,00

Ventas según Balance

Diferencia

- Pruebas globales de razonabilidad de los ingresos por ventas del ejercicio.

Mes	IVA - DF (s/DDJJs)	
	21%	10,50%
ene-17		
feb-17		
mar-17		
abr-17		
may-17		
jun-17		
jul-17		
ago-17		
sep-17		
oct-17		
nov-17		
dic-17		
Total	\$ 0,00	\$ 0,00

	21%	10,50%	
Neto Gravado	\$ 0,00	\$ 0,00	\$ 0,00

Ventas según Balance

Diferencia

- Revisión de los ingresos por intereses devengados durante el ejercicio.
- Revisiones conceptuales de las partidas (cuentas vencidas – morosas y en gestión judicial - y cuentas a vencer).
- Verificar la correcta aplicación de las normas contables profesionales de medición y exposición.
- Registros contables de las operaciones de ventas en cuentas corrientes.

De los procedimientos antes detallados se destaca la realización de pedidos de confirmación de saldos a terceros, que en el caso de las PyMEs y debido a la escasa financiación que éstas pueden otorgarles a sus clientes (en monto y en número), podría alcanzar al 100% de la cartera al cierre. En caso que el ente no cuente con los fondos necesarios para afrontar el envío de la correspondencia a los clientes (muchas veces ineficiente pues no se reciben respuestas en tiempo y forma), el auditor podría buscar caminos alternativos como ser un requerimiento vía mail, o la solicitud de un estado de cuenta corriente sin las formalidades de un pedido de confirmación.

El proceso de la auditoría en PyMEs correspondiente a Créditos por Ventas probablemente incluya la realización de las registraciones contables del ejercicio vinculadas a las operaciones de ventas financiadas, alguna de las cuales podría ser:

	Debe	Haber
Clientes ^x A Ventas A IVA - Débito Fiscal S/Facturas de Ventas en Cuenta Corriente ^{xi}		
Caja/Banco XX C/C Retenciones y Percepciones de Ganancias A Clientes P/Cobranza de clientes		

8.3. Otros Créditos (incluye Créditos Impositivos)

- Solicitar los listados de vales de adelantos al personal.
- Verificar los vales de adelantos al personal con los recontados en el arqueo de fondos al cierre.
- Solicitar los listados de los saldos deudores con proveedores (anticipos).
- Consultar las retenciones de ganancias e IVA en el servicio “Mis retenciones” de la AFIP.
- Chequear los anticipos de impuestos a las ganancias en el “Sistema de cuentas tributarias” de la AFIP.
- Considerar los saldos a favor (técnicos y de libre disponibilidad) de IVA (con las DDJJs presentadas y con el “Sistema de cuentas tributarias”).
- Considerar los saldos a favor de impuestos locales (ingresos brutos, convenio multilateral, impuestos municipales, etc.) según las DDJJs presentadas en el mes de cierre.
- Verificar los pagos de Ganancia Mínima Presunta efectuados en el período.
- Verificar los quebrantos impositivos de períodos anteriores.
- Solicitar los saldos deudores con socios (accionistas).
- Pedir las DDJJs de ganancias y bienes personales de cada uno de los socios para realizar los cruces correspondientes con los saldos relacionados según Balance.
- Verificar los saldos con deudores varios (por ejemplo, aquellos por la venta de bienes de uso en cuenta corriente).
- Verificar la correcta aplicación de las normas contables profesionales de medición y exposición.
- Realizar las registraciones contables vinculadas a Otros Créditos, alguna de la cuales son:

	Debe	Haber
Anticipos de Sueldos A Caja P/Entrega de anticipos (vales) al personal		
Anticipos de Impuestos Intereses Resarcitorios Impositivos A Banco XX C/C P/Pago de Anticipos de Impuestos		

De los procedimientos antes detallados se destaca la consulta de la información provista por AFIP para la liquidación de los impuestos, las cuentas corrientes tributarias, el estado de cumplimiento, etc., todos servicios a los cuales se puede acceder con la clave fiscal del cliente. Estos datos son manejados por los contadores de las PyMEs en su rol de asesores impositivos de las mismas, aunque en caso de no tenerlos el auditor deberá solicitar la información bajo la forma de un requerimiento de cierre.

Del sistema de cuentas tributarias se pueden sacar los anticipos y saldos de impuestos pagados, los intereses resarcitorios pagados o adeudados, las multas por incumplimiento de deberes formales, etc. Esta información debe ser conocida y consultada por el auditor y es indispensable que se cuente con la misma para cerrar el balance, pues es perfectamente verificable por AFIP y no deberían existir inconsistencias con la misma.

Respecto de los saldos con los propietarios, conviene hacer una recomendación: por lo general, los cierres de ejercicio coinciden con el 31 de diciembre de cada año, fecha en que también se deben realizar las Declaraciones Juradas de las personas físicas. Los saldos con los propietarios que las empresas muestran en sus balances deberían corresponderse con los informados por aquellos en sus Declaraciones Juradas personales, a efectos de evitar errores que el fisco pueda determinar con posibles cruces de información.-

8.4. Bienes de Cambio y Costo de Ventas

- Solicitar el listado de existencias finales de bienes de cambio al cierre del ejercicio.
- Seleccionar una muestra de los bienes de cambio al cierre y efectuar un inventario de los mismos.
- Comprobación de información relacionada: Costo de Mercadería Vendida.
- Analizar la factibilidad de determinar y registrar los resultados por tenencia de bienes de cambio.

- Verificar la correcta aplicación de las normas contables profesionales de medición y exposición.
- Registros contables vinculados con los saldos, como por ejemplo la del Costo de Mercadería Vendida:

	Debe	Haber
Costo de Mercadería Vendida A Mercaderías (EI) A Compras		
Mercaderías (EF) A Costo de Mercadería Vendida		

8.5. Bienes de Uso y Propiedades de Inversión. Amortizaciones.

- Efectuar un inventario de los bienes de uso de la empresa.
- Confeccionar el “Anexo de Bienes de Uso” del ejercicio. Ver modelo en Anexo.
- Cálculo y registro de las amortizaciones del ejercicio.
- Confeccionar el “Anexo de Propiedades de Inversión” del ejercicio.
- Cálculo y registro de las amortizaciones del ejercicio.
- Documentar las altas de bienes de uso y propiedades de inversión del ejercicio (copias de facturas y escrituras).
- Pruebas globales de bienes de uso y propiedades de inversión.
- Verificar la correcta aplicación de las normas contables profesionales de medición y exposición.
- Realizar las registraciones contables vinculadas con estos saldos.

8.6. Cuentas a Pagar (o Deudas Comerciales). Gastos.

- Solicitar los listados de proveedores al cierre del ejercicio.
- Solicitar confirmaciones de saldos de proveedores.
- Verificar pagos posteriores al cierre del ejercicio (hechos posteriores).
- Comprobación de información relacionada: gastos y activaciones.
- Solicitar copias de comprobantes de algunos gastos (muestra) y verificar su correcta imputación contable.
- Verificar la correcta aplicación de las normas contables profesionales de medición y exposición.
- Registros contables de todas las operaciones vinculadas.

De los procedimientos antes detallados se destaca la realización de pedidos de confirmación de saldos a terceros, que en el caso de las PyMEs y debido a la escasa financiación que éstas pueden otorgarles sus proveedores (en monto y en número), podría alcanzar al 100% de los saldos al cierre. Al igual que en la circularización de cuentas a cobrar, en caso que el ente no cuente con los fondos necesarios para afrontar el envío de la correspondencia a los proveedores (muchas veces ineficiente pues no se reciben respuestas en tiempo y forma), el auditor podría buscar caminos alternativos como ser un requerimiento vía mail, o la solicitud de un estado de cuenta corriente sin las formalidades de un pedido de confirmación.

El proceso de la auditoría en PyMEs correspondiente a Cuentas a Pagar y Gastos probablemente incluya la realización de las registraciones contables del ejercicio vinculadas a las operaciones de compras financiadas, alguna de las cuales sería:

	Debe	Haber
Compras y/o Gastos IVA - Crédito Fiscal A Proveedores S/Facturas de Compras en Cuenta Corriente		
Proveedores A Caja/Banco XX C/C A Retenciones y Percepciones de Ganancias P/Pago de Proveedores		

8.7. Préstamos e Intereses Financieros

- Solicitar información de los bancos (resúmenes de cuentas).
- Lectura de actas de directorio (SA) o reunión de socios (SRL) para identificar préstamos importantes solicitados por la empresa y que requieren aprobación del directorio.
- Comprobación de información relacionada: intereses bancarios devengados en el ejercicio.
- Separación de los saldos en corrientes y no corrientes.
- Verificar la correcta aplicación de las normas contables profesionales de medición y exposición.
- Registraciones contables relacionadas con los saldos (toma de préstamos y pagos de capital e intereses).

	Debe	Haber
Banco XX C/C A Préstamos Bancarios P/Acreditación de préstamo		
Préstamos Bancarios Intereses Bancarios (-) IVA – Crédito Fiscal A Banco XX C/C P/Débito de cuota préstamo		

Los saldos acreedores en cuentas bancarias (descubiertos) deben ser expuestos dentro del rubro préstamos del pasivo. En el caso de los préstamos bancarios debe prestarse especial atención a la clasificación de las cuotas por vencer tanto en corrientes (próximos 12 meses posteriores al cierre del ejercicio) como no corrientes.

8.8. Deudas Sociales. Sueldos y Cargas Sociales.

- Revisión de las liquidaciones de sueldos mensuales para detectar saldos impagos.
- Recalculo de algunas liquidaciones de sueldos y cargas sociales.
- Comprobación de información relacionada: egresos por sueldos y cargas sociales devengados en el período.
- Control de los sueldos y contribuciones declarados en F. 931. Ver **modelo de papel de trabajo** en Anexo (Cuadro N° 1).
- Pruebas globales de razonabilidad de los egresos por sueldos y cargas sociales devengadas. Ver papel de trabajo.
- Verificar la correcta aplicación de las normas contables profesionales de medición y exposición.
- Registros contables relacionadas con los saldos. Algunas de las mismas (que se deben realizar mensualmente) son:

	Debe	Haber
Sueldos y Jornales A Anticipos de Sueldos A Sueldos y Jornales a Pagar A Aportes y Contribuciones a Depositar		

	Debe	Haber
Contribuciones Patronales A Aportes y Contribuciones a Depositar		
Decreto N° 814 - Crédito Fiscal IVA A Contribuciones Patronales		
Sueldos y Jornales a Pagar Aportes y Contribuciones a Pagar A Banco XX C/C		

8.9. Deudas Fiscales (o Cargas Fiscales)

- Control de las bases impositivas consideradas para la liquidación de los tributos durante el ejercicio, según **modelo de papel de trabajo** que se presenta en Anexo de este trabajo.
- Auditoría de cumplimiento fiscal (pagos, intereses y multas).
- Control de los saldos adeudados a AFIP según el “Sistema de cuentas tributarias”.
- Consultar los planes de pagos vigentes con AFIP (“Mis facilidades”): cuotas pagadas, intereses devengados, estado de cumplimiento, etc.
- Comprobación con información relacionada: cargas fiscales devengadas en el período.
- Pruebas globales de las mismas a partir de las ventas devengadas. Ver **modelo** en papel de trabajo de control de bases impositivas (Anexo – Cuadros N° 2 a 9).
- Liquidación del impuesto a las ganancias del ejercicio.
- Retenciones de ganancias sufridas en el período y anticipos de ganancias abonados durante el ejercicio.
- Intereses resarcitorios adeudados y abonados durante el ejercicio (pago de anticipos fuera de término).
- Retenciones de ganancias, IVA, impuestos provinciales y municipales, SUSS efectuadas durante el período.
- Prueba global de IVA (ver Cuadro N° 2).
- Verificar la correcta aplicación de las normas contables profesionales de medición y exposición.
- Registros contables vinculadas a los saldos, alguna de las cuales son:

Debe Haber

IVA - Débito Fiscal A IVA - Crédito Fiscal A IVA - Saldo Técnico a Favor A IVA - Saldo Libre Disponibilidad A Retenciones y Percepciones IVA A IVA a Pagar P/Devengamiento mensual de IVA por DDJJ a pagar		
IVA - Débito Fiscal IVA - Saldo Técnico a Favor IVA - Saldo Libre Disponibilidad A IVA - Crédito Fiscal A IVA - Saldo Técnico a Favor A IVA - Saldo Libre Disponibilidad A Retenciones y Percepciones IVA P/Devengamiento mensual de IVA por DDJJ con saldo a favor		
Impuesto sobre los Ingresos Brutos A Retenciones de Ingresos Brutos A Percepciones de Ingresos Brutos A Impuestos sobre Ing. Brutos a Pagar P/Devengamiento mensual de Ing. Brutos		
Impuesto a las Ganancias A Anticipos del Impuesto a las Ganancias A Retenciones y Percepciones de Ganancias A Impuesto a los Créditos - Pago a Cuenta IG A Impuesto a las Ganancias a Pagar P/Provisión Impuesto a las Ganancias del Ejercicio		

En el caso de los planes de pagos impositivos y/o moratorias debe prestarse especial atención a la clasificación de las cuotas por vencer tanto en corrientes (próximos 12 meses posteriores al cierre del ejercicio) como no corrientes.

8.10. Otras Deudas y Previsiones.

- Solicitar saldos acreedores con socios (accionistas).
- Pedir las DDJJs de ganancias y bienes personales de cada uno de los socios a efectos de realizar los cruces correspondientes.
- Verificar la provisión de honorarios a directores (en el caso de una SA) o socios gerentes (en el caso de una SRL) del ejercicio.
- Solicitar estados de juicios a asesores legales de la empresa.
- Saldo con acreedores varios (por ejemplo, sumas adeudadas por la compra de bienes de uso).
- Realizar las registraciones contables vinculadas con el rubro.

8.11. Patrimonio Neto

- Controlar que los saldos iniciales coincidan con los saldos finales del ejercicio anterior.
- Controlar que los saldos finales coincidan con el balance de saldos.
- Controlar que los movimientos del ejercicio concuerden con las contrapartidas de otras cuentas patrimoniales (como por ejemplo, saldos por revaluación) o que estén respaldados por documentación tal como: actas de asamblea, actas de directorio, formalización de anticipos para futuras suscripciones, aportes irrevocables, etc.
- Confeccionar el Estado de Evolución del Patrimonio Neto.
- Controlar que los movimientos y los saldos finales estén de acuerdo con disposiciones legales, reglamentarias y profesionales: constitución de la reserva legal (Ley de Sociedades), reintegro de la reserva legal cuando haya sido disminuida por cualquier razón previa a la distribución de ganancias, cotejo de movimientos del EEPN con las decisiones de las Asambleas de socios llevadas a cabo durante el ejercicio, y consideración de la propuesta de distribución o aplicación de resultados decidida por la asamblea de accionistas.
- Verificar la inscripción de modificaciones a los estatutos en el Registro Público Comercio.
- Controlar la inclusión del resultado del ejercicio analizado por pruebas sustantivas y pruebas complementarias de otros rubros.
- Realizar las registraciones contables vinculadas con el rubro.

8.12. Confección de los Estados Contables

En una auditoría en PyMEs, generalmente la confección de los Estados Contables queda a cargo del contador del encargo. Una vez que el contador haya efectuado las registraciones contables correspondientes y observado todos los aspectos de medición previstos por las normas contables profesionales, el producto final de dicha labor será un Balance de Sumas y Saldos.

El armado de los Estados Contables consiste en aplicar a dicho Balance de Sumas y Saldos los requerimientos de exposición previstos en las Normas Contables Profesionales. Otra información con la que debe contar el contador para esta parte de la tarea es la siguiente:

- Estados Contables del período anterior: a efectos de contar con la información que se expondrá a efectos comparativos.
- Papeles de Trabajo de la Auditoría: a efectos de contar con información que no surge de un Balance de Sumas y Saldos, como ser las altas de bienes de uso, la amortización del ejercicio para cada clase de bienes de uso, la clasificación de los créditos y deudas en corrientes y no corrientes, etc.

En el caso de las PyMEs, la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas emitió la Resolución Técnica N° 41 (Normas contables profesionales. Desarrollo de cuestiones de aplicación general: Aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños y medianos), aplicable para aquellos entes que califican como tales en función de ciertos parámetros cuantitativos y cualitativos. Se recomienda la lectura de las mismas antes de iniciar esta etapa del proceso de auditoría en PyMEs.

Respecto de la exposición, en función de las características del ente auditado, el contador del encargo deberá observar la aplicación de las siguientes normas contables:

- Resolución Técnica N° 8 (Normas Generales de Exposición Contable).
- Resolución Técnica N° 9 (Normas Particulares de Exposición Contable para Entes Comerciales, Industriales y de Servicios).
- Resolución Técnica N° 11 (Normas Particulares de Exposición Contable para Entes sin Fines de Lucro).
- Resolución Técnica N° 24 (Aspectos Particulares de Exposición Contable y Procedimientos de Auditoría para Entes Cooperativos).
- Resolución Técnica N° 25 (Normas contables profesionales: Modificación a la Resolución Técnica N° 11).
- Resolución Técnica N° 46 (Agropecuaria - Nueva redacción de RT 22).

Asimismo, se deberán tener en cuenta otros requerimientos que no surgen de las Normas Contables Profesionales pero que son necesarios pues son establecidos por otros organismos, como ser:

- Disposiciones del Poder Ejecutivo (Decreto N° 664 del 20/03/2003).
- Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES) y su representante a nivel local (por ejemplo, el IPACyM en Tucumán).
- Sugerencias de la Secretaría Técnica del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de cada jurisdicción para la confección de los EECC.
- Información que debe contener la carátula de los EECC, según modelo publicado por la Secretaría Técnica del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de cada jurisdicción

- Ley General de Sociedades N° 19.550.

Además de los Estados Contables Básicos, otra información que debe acompañar a los mismos, en caso de corresponder, es:

- El Anexo de Bienes de Uso.
- El Anexo de determinación del Costo de Mercadería Vendida o de los Servicios Prestados.
- El Anexo de Propiedades de Inversión.
- El Anexo de Activos Intangibles.
- El Anexo de Gastos (Art. 64, inc. b, de la Ley General de Sociedades^{xiii}).

8.13. Pruebas globales de razonabilidad: etapa final de la ejecución del plan de auditoría

Una vez que se recogió toda la evidencia relativa a cada uno de los rubros y partidas de los EECC que el contador estima relevantes y se confeccionaron los Estados Contables de acuerdo con los requerimientos legales, profesionales y reglamentarios, se deberán aplicar pruebas finales para concluir sobre la viabilidad de la información que contienen los mismos, tanto desde el punto de vista impositivo como para ratificar si son coherentes con el conocimiento adquirido sobre el ente auditado.

Existen tres pruebas globales finales, claves y necesarias:

- La prueba global de gastos del balance.
- La prueba global de las cobranzas.
- Los análisis verticales y horizontales.

La **prueba global de gastos del balance** consiste en verificar que los registrados sean los informados a la AFIP a través de los regímenes informativos (por ejemplo, la RG N° 3685 – Régimen Informativo de Compras y Ventas), y que de esta forma exista coherencia entre lo declarado en IVA y el Impuesto a las Ganancias. Esta prueba es conveniente realizarla a partir del Anexo de Gastos (Art. 64, inc. b, de la Ley N° 19.550), separando aquellos que cruzan con el Libro IVA Compras (o Subdiario Compras) de aquellos que no; posteriormente, se deberán adicionar aquellas operaciones que no se registraron como gastos en el Balance pero que se encuentran imputados en el Libro IVA Compras, como ser la compra de bienes de cambio y de bienes de uso. Se presenta el siguiente ejemplo:

RUBRO	TOTAL	GASTOS SUBDIARIO COMPRAS	
AMORTIZACION DE BIENES DE USO	92.000,00	0,00	
SUELDOS Y JORNALES	396.132,07	0,00	A
CARGAS SOCIALES	90.591,94	0,00	B
SALUD PÚBLICA	13.196,92	0,00	C
IMP. SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS	91.011,57	0,00	D
TRIBUTO ECONÓMICO MUNICIPAL	32.504,13	0,00	E
OTROS GASTOS DE COMERCIALIZ.	1.614,01	1.614,01	

RUBRO	TOTAL	GASTOS SUBDIARIO COMPRAS	
SEGUROS	23.752,64	23.752,64	
MOVILIDAD Y VIÁTICOS	19.563,00	19.563,00	
COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES	10.123,00	10.123,00	
REPARACIÓN Y MANTENIMIENTO	900,01	900,01	
GASTOS GENERALES	2.394,45	2.394,45	
PUBLICIDAD Y PROPAGANDA	63.668,33	63.668,33	
IMPUESTO AUTOMOTOR	4.900,46	0,00	F
IMPUESTO INMOBILIARIO	30.027,31	0,00	G
SERVICIOS PÚBLICOS	346,87	346,87	
GASTOS DE GESTORÍA	722,40	722,40	
IMPUESTO LEY 25413	9.072,29	0,00	H
TOTALES EJERCICIO ACTUAL	882.521,40	123.084,71	
	Compra de Bienes de Cambio	0,00	I
	Compra de Bienes de Uso	0,00	J
	TOTAL	123.084,71	
	Total Libro IVA Compras		K
	Diferencia		

Referencias:

- A- Cruza con los F. 931 (ver planilla para el Control de Sueldos y Contribuciones).
- B- Cruza con los F. 931 (ver planilla para el Control de Sueldos y Contribuciones).
- C- Cruza con las DDJJs del ejercicio. Es un impuesto.
- D- Cruza con las DDJJs del ejercicio. Es un impuesto.
- E- Cruza con las DDJJs del ejercicio. Es un impuesto.
- F- Cruza con las boletas de impuesto del ejercicio. Se debe observar el principio de lo devengado.
- G- Cruza con las boletas de impuesto del ejercicio. Se debe observar el principio de lo devengado.
- H- Cruza con los resúmenes bancarios.
- I- Compras según determinación del Costo de Venta.
- J- Compras según Anexo de Bienes de Uso.
- K- Neto gravado + Conceptos no Gravados.

Al ser una prueba global, la diferencia que surja del control deberá ser inmaterial o poco significativa, según el juicio del auditor. Cuanto más grande sea el ente y/o más variadas sean sus operaciones, es posible que esta diferencia se incremente, en cuyo caso correspondería hacer un análisis posterior y detallado de la correcta imputación de las operaciones a las diferentes cuentas. Cuanto más pequeño sea el ente y/o menor el volumen de sus operaciones, esta diferencia tenderá a cero en la medida que no haya incorrecciones (tanto en el Balance como el Subdiario Compras). La **prueba global de las cobranzas** consiste en probar que las cobranzas del ejercicio según datos del Balance sean iguales o mayores que las acreditaciones recibidas por la empresa según sus resúmenes de cuentas bancarias, los cuáles deben estar previamente depurados y conciliados. De esta forma, el contador incrementará su seguridad acerca de si todas las ventas realizadas en el

ejercicio se encuentran documentadas y registradas. A continuación se presenta cómo se estructura esta prueba global:

DETALLE	IMPORTE
CRÉDITOS POR VENTAS - SALDO INICIAL	
VENTAS DEL EJERCICIO CON IVA	
CRÉDITOS POR VENTAS - SALDO FINAL	
COBRANZAS DEL EJERCICIO	
ACREDITACIONES SEGÚN RESUMEN BANCARIO DEPURADO	
DIFERENCIA	

Es probable que el resultado de esta prueba indique que las cobranzas del ejercicio son mayores a las acreditaciones (por depósitos o transferencias) según resúmenes bancarios.

8.14. Carta de manifestaciones de la dirección

Procedimiento exigido por la RT 37 de la FACPCE y por las Normas Legales y Profesionales para la Prevención de Lavado de Activos (LDA) y Financiación del Terrorismo (FDT)^{xiii}, la carta de manifestaciones es uno de los pasos más complicados para el auditor, por la habitual reticencia que presenta la dirección de los entes para firmarla. Creemos que esto sucede pues no está claro el objetivo de este procedimiento ni tampoco es sencillo de entender para los responsables del ente.

Sin embargo, es un requisito de las Normas de Auditoría y el contador deberá cumplimentarlo, o estar en condiciones de demostrar que mediante procedimientos alternativos se pudo satisfacer de la evidencia que esta carta provee. Caso contrario, deberá incluir en su informe una limitación al alcance.

El auditor preparará esta carta y la hará firmar por los responsables del ente, con independencia que sean con o sin fines de lucro, su tamaño o el volumen de sus operaciones.

9. Conclusiones de la tarea realizada y emisión del informe

Finalizada la ejecución de la auditoría, el contador deberá verificar que todos los aspectos relevantes de la misma se encuentren debidamente documentados en sus papeles de trabajo, y posteriormente evaluará si la evidencia recogida es suficiente a fin de emitir una opinión de auditoría (informe breve), elaborando el memorándum resumen de la auditoría.

Según la RT 37, sección III.A.ii, las alternativas de opinión son las siguientes:

Opinión no modificada (o favorable sin salvedades)	
Opinión modificada	Opinión favorable con salvedades
	Por problemas de medición y exposición Por limitaciones al alcance
	Opinión adversa
	Abstención de opinión

Los modelos de informes breves que responden a estas alternativas de opinión, con sus distintas variantes, pueden ser consultados en el Informe N° 12: Modelos de Informes de Auditoría del CENCyA (Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría). Dichos modelos son ilustrativos pero no dejan de ser una muy buena guía para elaborar un informe que cumpla con los requerimientos de la RT 37.

En su informe, además de emitir una opinión (o abstenerse de emitirla) sobre los EECC objeto de la auditoría, el contador incluirá información respecto de:

- La deuda del ente con el Sistema Integrado Previsional Argentino (según lo requiere el Art. 10° de la Ley N° 17.250).
- Si ha aplicado o no los procedimientos de prevención del LDA y FDT previstos por las normas profesionales vigentes. Este párrafo se incluye en virtud del Anexo C.III de la Resolución N° 420/11 (FACPCE), siempre que el servicio de auditoría se preste a personas físicas o jurídicas:
 - i) Enunciadas en el Art. 20 de la Ley N° 25.246 y su modificatoria Ley N° 26.683 (sujetos obligados).
 - ii) Que no siendo sujetos obligados del Art. 20, tengan un activo superior a \$20.000.000, o hayan duplicado su activo o sus ventas en el término de un año.

Emitido el informe, certificados tanto los EECC como la firma del contador por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas, se dará por finalizada la auditoría.

10. Otros requerimientos legales que impactan en el desempeño del contador

a) Solicitar a la empresa o imprimir los Libros Obligatorios de Comercio:

- Libro Inventario y Balances.
- Libro Diario General.

b) Presentar el F. 760/C – Informe para fines fiscales (o su versión digital F. 780 a través del SIAp).

c) En caso de tratarse de una SA, solicitar a la empresa que tramite ante el Registro Público de Comercio la aprobación de su documentación societaria y contable.

11. Alternativa de Servicio Profesional: Certificación Literal de Estados Contables

Algunas veces, el contador puede concluir que la prestación del servicio de auditoría es inviable, dado las características del ente, el estado o forma de sus registros y sistemas contables, el atraso en la presentación de los balances (que hace imposible la aplicación de ciertos procedimientos, como ser arqueos e inventarios, para probar las partidas), etc.

En estos casos, a fin de preservar su responsabilidad ante la ley y evitar situaciones que conlleven al desprestigio del profesional en particular y de la profesión en general, el contador podría ofrecer a su cliente la confección de los Estados Contables acompañado por un informe de Certificación Literal, encargo previsto en el Capítulo V de la RT 37.

La Certificación Literal es un encargo profesional que no ofrece ningún tipo de seguridad (recordemos que en una auditoría el contador provee una seguridad razonable a los usuarios de su informe), pues no se emite opinión ni conclusión, sino simplemente una manifestación profesional que expresa que los Estados Contables están transcritos (folios al) en el Libro Inventario y Balances rubricado^{xiv} de la entidad.

Este trabajo profesional no constituye una auditoría ni una revisión y, por lo tanto, las manifestaciones del contador público no representan la emisión de un juicio técnico respecto de los estados contables objeto de certificación literal. Modelos de Certificación Literal se pueden encontrar en el Informe N° 13: Modelo de Informes Diversos del CENCyA.

Este servicio profesional, no obstante sus limitaciones, es aceptado por los organismos de control^{xv} para la realización de distintos trámites (como ser, tramitar exenciones de ganancias, certificado de normal funcionamiento, etc.). Recomendamos su utilización cuando corresponda.

12. Conclusiones

La actividad del Contador en las PyMEs es amplia y compleja, según pudimos analizar, ya que cumple distintos roles y funciones en estas organizaciones.

Para desarrollar las tareas de Auditoría y confección de Estados Contables, en estas empresas, cumpliendo con las normas y procedimientos vigentes que permitan satisfacer adecuadamente los requerimientos de los reguladores y de los usuarios para la información contable y su auditoría, debe realizar una planificación ordenada, metódica y simple de sus actividades.

Las herramientas que presentamos en este trabajo permiten cumplir con el objetivo de definir las tareas a realizar. Los puntos claves son: Planificación, Papeles de Trabajo, Informe de Auditoría. La Planificación debe ser realizada teniendo en cuenta una estrategia basada en pruebas sustantivas, definiendo los procedimientos de auditoría a aplicar en las distintas cuentas y ciclos de negocio. En la ejecución de las tareas planificadas un aspecto básico a considerar es la confección en forma correcta de los Papeles de Trabajo, poniendo énfasis en aquellos correspondientes a cuentas que pueden ser objeto de un control exhaustivo por parte de los fiscos. Finalmente elaborar un memorándum resumen de la auditoría con el Informe de su opinión.

13. Bibliografía

Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas: “Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados”.

“Informe N° 5 Área de Auditoría del CECyT: Manual de Auditoría”, 10ª Edición, (Buenos Aires, 2005) – Capítulo 11.

ESPAÑOL, Guillermo G. y SUBELET, Carlos J., “RT N° 37 Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados”, 1º Edición, (Buenos Aires, 2014).

LATTUCA, Antonio Juan, “Compendio de Auditoría”, 3ª Edición, (Buenos Aires, 2008).

“Control interno del reporte de la información financiera - Guía para pequeñas empresas cotizadas
- Volumen I: Resumen Ejecutivo” (Junio 2006).

14. ANEXOS

MODELO DE PRESUPUESTO DE SERVICIOS PROFESIONALES

San Miguel de Tucumán,... de de.....

Señores Directivos

ABCD

Presente

De nuestra mayor consideración:

Conforme a lo solicitado por Uds., cumplimos en detallar a continuación los servicios profesionales a prestar a vuestra empresa:

- 1. Auditoría externa mensual. Confección de los Estados Contables al ... de de

Descripción detallada de los servicios mencionados

Se ofrece la prestación de un servicio de auditoría externa mensual. Los servicios serán prestados por personal del estudio debidamente capacitado, y con la supervisión directa y continuada de nuestros asociados.-

Dicho trabajo de auditoría será ejecutado durante el ejercicio económico aplicando el enfoque de auditoría previsto por la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas.

El trabajo de auditoría incluirá, entre otras, las siguientes tareas:

- Arqueo al cierre de fondos y otros valores susceptibles de ello.-
- Verificación de saldos bancarios (conciliaciones).-
- Verificación de las cuentas a cobrar.-
- Verificación física de la existencia de bienes de cambio y similares.
- Verificación física y/o documental de la existencia de bienes de uso y similares.-
- Verificación de las cuentas a pagar (comerciales, impositivas, laborales y otras).-
- Verificación de las mediciones contables.-
- Revisión de los criterios para reflejar provisiones y contingencias.-
- Determinación de la correcta apropiación de las ventas, costos y gastos incurridos en el ejercicio.-
- Análisis de hechos posteriores al cierre.-
- Propuesta de los ajustes a realizar en la información contable como consecuencia de nuestro trabajo de auditoría.-
- Confección de los Estados Contables al de de y firma de nuestro informe de auditoría.-
- Nuestro trabajo incluye la presentación del balance auditado ante los directivos y accionistas de la firma.-

Asimismo, la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos dependerá de nuestro criterio profesional.-

Dado el monto del activo de la compañía y en cumplimiento de la normativa vigente respecto de la prevención del lavado de activos y financiación del terrorismo, aplicaremos los procedimientos previstos por la Resolución N° 65/11 (UIF), Resolución N° 104/16 (UIF) y Resolución N° 420/11 (FACPCE), tal como es requerido legalmente a los contadores que se desempeñan como auditores. Asimismo, se solicitará a la Gerencia la firma de una Carta de Manifestaciones conforme requieren las normas contables profesionales vigentes.

De las partidas y operaciones analizadas se evaluarán sus siguientes atributos:

- Integridad (transacciones no registradas).-
- Validez (las transacciones registradas no existen o no pertenecen al ente).-
- Registro (las transacciones se registran en una cuenta incorrecta o por un monto incorrecto).-
- Corte (transacciones que se registran en un período equivocado).-
- Valuación (activos y pasivos incorrectamente valuados).-
- Exposición (presentación inapropiada de la documentación).-

Cotización de Honorarios

Pagos mensuales de

Forma de pago:

Costos de certificación en el CPCE:

Condiciones de pago:

Cláusula de Ajuste:

Aclaraciones

La estimación precedente contempla que el personal suministrará colaboración en la preparación y localización de la información, lo que ayudará a mantener bajo el costo y al mismo tiempo dedicar mayor énfasis a tareas de mayor relevancia.-

Asimismo, los honorarios fueron estimados teniendo en cuenta los actuales niveles de operación, y la información que pueden suministrarlos. En consecuencia, dichos honorarios no incluyen la estimación del tiempo que pueden derivarse de cambios significativos en las operaciones respecto de la situación actual.-

Tampoco están comprendidos en este presupuesto otros servicios especiales que la empresa pudiera requerir y cuya valoración, por su envergadura, especialización, etc., requiera un tratamiento por separado de ambas partes. Ejemplos de este tipo de servicios son: reingeniería de procesos, incorporación de nuevas actividades, certificaciones, informes especiales, etc.-

Párrafo separado, la detección de fraudes no es objetivo de los servicios propuestos, más allá que del análisis realizado pudieran visualizarse situaciones u operaciones sospechosas, las cuales serán oportunamente informadas a la empresa para su seguimiento.-

Firma
Socio 1
Estudio Contable

Firma
Socio 2
Estudio Contable

PRÁCTICA PROFESIONAL S.R.L.

CONTROL DE SUELDOS Y CONTRIBUCIONES PATRONALES SEGÚN F. 931

Mes	I Nómina	II		III		IV		V		VI		VII		VIII		IX		X	XI	XII	Total Sueldos + CS
		Remuneración Total	Remuneración Bruta	Seguridad Social Contribuciones		Obra Social Aportes		RENATEA Contribuciones		LRT	Seg. Vida Obligatorio	Decreto 814									
ene-17																					0,00
feb-17																					0,00
mar-17																					0,00
abr-17																					0,00
may-17																					0,00
jun-17																					0,00
jul-17																					0,00
ago-17																					0,00
sep-17																					0,00
oct-17																					0,00
nov-17																					0,00
dic-17																					0,00
Totales		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

TOTAL CONTABLE 0,00

DIFERENCIA 0,00

Prueba Global Contribuciones SS y OS

Seguridad Social	0,00	SUMATORIA COLUMNA IV
Obra Social	0,00	SUMATORIA COLUMNA VI
RENATEA	0,00	SUMATORIA COLUMNA VIII
L.R.T.	0,00	SUMATORIA COLUMNA X
Seg. Vida	0,00	SUMATORIA COLUMNA XI
TOTAL F. 931	0,00	

DCTO 814/01 0,00 SUMATORIA COLUMNA XII

TOTAL C. SOC. 0,00

TOTAL CONTABLE 0,00

DIFERENCIA 0,00

NOTA: Total " Sueldos + Cargas Sociales" es igual a la sumatoria de la columna II, IV, VI, VIII, X, XI menos columna XII.

CONTROL DE BASES IMPOSITIVAS

PRACTICA PROFESIONAL SRL								
RESUMEN DD.JJ. DE IVA (A)								
Mes	Debito Fiscal	Credito Fiscal	Saldo a Favor Tecnico Anterior	Saldo a Favor L.D. Anterior	Retenciones Percepciones	Monto Utilizado	Monto Ingresado	Saldo Final
ene-17								0,00
feb-17								0,00
mar-17								0,00
abr-17								0,00
may-17								0,00
jun-17								0,00
jul-17								0,00
ago-17								0,00
sep-17								0,00
oct-17								0,00
nov-17								0,00
dic-17								0,00
TOTALES	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
PRUEBA GLOBAL								
SALDO INICIAL		0,00 (B)						
DEBITO FISCAL			0,00					
CREDITO FISCAL		0,00						
RETENCIONES Y PERCEPCIONES		0,00						
MONTO UTILIZADO			0,00					
MONTO INGRESADO		0,00						
TOTALES		0,00	0,00					
SALDO FINAL		0,00						
SALDO SEGÚN DD.JJ.		0,00	1ER. PARRAFO					
SALDO SEGÚN DD.JJ.		0,00	2DO. PARRAFO					
TOTAL A FAVOR		0,00						
DIFERENCIA		0,00						
NOTA:								
(A) El cuadro se completa a partir de relevamiento de las Declaraciones Juradas Mensuales de IVA.								
(B) El saldo inicial es el correspondiente a la Declaración Jurada de IVA del cierre del ejercicio anterior.								

CONTROL DE BASES IMPOSITIVAS

PRACTICA PROFESIONAL SRL						
LIBRO IVA VENTAS						
MES	I Neto Gravado	II IVA	III Conceptos No Gravados	Total	Control Suma Columnas I a III	Control Alcuota IVA (II / I)
ene-17					0,00	0,00
feb-17					0,00	0,00
mar-17					0,00	0,00
abr-17					0,00	0,00
may-17					0,00	0,00
jun-17					0,00	0,00
jul-17					0,00	0,00
ago-17					0,00	0,00
sep-17					0,00	0,00
oct-17					0,00	0,00
nov-17					0,00	0,00
dic-17					0,00	0,00
TOTALES	0,00	0,00	0,00	0,00		

NOTA:
 (A) Se completa con los totales mensuales de los Libros IVA Ventas del Ejercicio Económico.
 (B) Permite cruzar la sumatoria de las columnas con su correspondiente total.
 (C) Permite calcular si el IVA se corresponde con el neto gravado.

Cuadro N° 3

PRACTICA PROFESIONAL SRL												
LIBRO IVA COMPRAS												
MES	I Neto Gravado 10,5%	II IVA 10,5%	III Neto Gravado 21%	IV IVA 21%	V Neto Gravado 27%	VI IVA 27%	VII Percepción IVA	VIII Percepción Otras	IX Exento	X Total General	XI Suma Columnas I a IX	XII Diferencia X - XI
ene-17											0,00	0,00
feb-17											0,00	0,00
mar-17											0,00	0,00
abr-17											0,00	0,00
may-17											0,00	0,00
jun-17											0,00	0,00
jul-17											0,00	0,00
ago-17											0,00	0,00
sep-17											0,00	0,00
oct-17											0,00	0,00
nov-17											0,00	0,00
dic-17											0,00	0,00
TOTALES	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		

NOTA:
 (A) Se completa con los totales mensuales de los Libros IVA Compras del Ejercicio Económico.
 (B) Permite cruzar la sumatoria de las columnas con su correspondiente total.
 (C) Permite calcular si el IVA se corresponde con el neto gravado.

Cuadro N° 4

CONTROL DE BASES IMPOSITIVAS

PRACTICA PROFESIONAL SRL								
<u>COMPARACIÓN DEBITO FISCAL</u>				<u>COMPARACION CREDITO FISCAL</u>				
MES	Debito Fiscal DD.JJ.	Debito Fiscal LIBROS	Diferencia Neta	MES	Crédito Fiscal DD.JJ.	Crédito Fiscal LIBROS	CF Aporte Dcto. 814	Diferencia
ene-17	0,00	0,00	0,00	ene-17	0,00	0,00	0,00	0,00
feb-17	0,00	0,00	0,00	feb-17	0,00	0,00	0,00	0,00
mar-17	0,00	0,00	0,00	mar-17	0,00	0,00	0,00	0,00
abr-17	0,00	0,00	0,00	abr-17	0,00	0,00	0,00	0,00
may-17	0,00	0,00	0,00	may-17	0,00	0,00	0,00	0,00
jun-17	0,00	0,00	0,00	jun-17	0,00	0,00	0,00	0,00
jul-17	0,00	0,00	0,00	jul-17	0,00	0,00	0,00	0,00
ago-17	0,00	0,00	0,00	ago-17	0,00	0,00	0,00	0,00
sep-17	0,00	0,00	0,00	sep-17	0,00	0,00	0,00	0,00
oct-17	0,00	0,00	0,00	oct-17	0,00	0,00	0,00	0,00
nov-17	0,00	0,00	0,00	nov-17	0,00	0,00	0,00	0,00
dic-17	0,00	0,00	0,00	dic-17	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTALES	0,00	0,00	0,00	TOTALES	0,00	0,00	0,00	0,00

Cuadro N° 5

CONTROL DE BASES IMPOSITIVAS

PRACTICA PROFESIONAL SRL							
INGRESOS BRUTOS - PROVINCIA DE TUCUMÁN							
MES	ACTIVIDAD 1	ACTIVIDAD 2	ACTIVIDAD 3	ACTIVIDAD 4	ACTIVIDAD 5	ACTIVIDAD 6	TOTALES I.B.
ene-17							0,00
feb-17							0,00
mar-17							0,00
abr-17							0,00
may-17							0,00
jun-17							0,00
jul-17							0,00
ago-17							0,00
sep-17							0,00
oct-17							0,00
nov-17							0,00
dic-17							0,00
TOTAL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Alicuota	3,50%	3,50%	3,50%	3,50%	3,50%	3,50%	
Impuesto	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
INGRESOS BRUTOS (S/CONTABILIDAD)							0,00
DIFERENCIA							0,00

NOTA:
 (A) Se incluye la Base Imponible declaradas por Actividad según Declaraciones Juradas Mensuales de Ingresos Brutos.
 (B) Se multiplica el total declarado por Actividad en el Ejercicio por la correspondiente alícuota. El importe resultante se cruza con el saldo de la cuenta de egresos Ingresos Brutos del Balance de Sumas y Saldos.

Cuadro N° 6

PRACTICA PROFESIONAL SRL					
BASES DE INGRESOS BRUTOS					
MES	TOTAL INGRESOS BRUTOS SEGÚN DDJJ				
ene-17	0,00				
feb-17	0,00				
mar-17	0,00				
abr-17	0,00				
may-17	0,00				
jun-17	0,00				
jul-17	0,00				
ago-17	0,00				
sep-17	0,00				
oct-17	0,00				
nov-17	0,00				
dic-17	0,00				
Total	0,00				

CONCILIACIÓN FINAL					
MES	ING. TOTALES S/DDJJ	LIBRO IVA VENTAS	VENTA DE BS. USO	IMPUESTOS INTERNOS	DIFERENCIA
ene-17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
feb-17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
mar-17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
abr-17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
may-17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
jun-17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
jul-17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ago-17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
sep-17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
oct-17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
nov-17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
dic-17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Cuadro N° 7

CONTROL DE BASES IMPOSITIVAS

PRACTICA PROFESIONAL SRL								
TRIBUTO ECONOMICO MUNICIPAL - SAN MIGUEL DE TUCUMÁN								
MES	ACTIVIDAD 1	ACTIVIDAD 2	ACTIVIDAD 3	ACTIVIDAD 4	ACTIVIDAD 5	ACTIVIDAD 6	TOTAL I.B. TEM	DIF. CON DDJJIB
ene-17							0,00	0,00
feb-17							0,00	0,00
mar-17							0,00	0,00
abr-17							0,00	0,00
may-17							0,00	0,00
jun-17							0,00	0,00
jul-17							0,00	0,00
ago-17							0,00	0,00
sep-17							0,00	0,00
oct-17							0,00	0,00
nov-17							0,00	0,00
dic-17							0,00	0,00
Total	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Alicuota	1,25%	1,25%	1,25%	1,25%	1,25%	1,25%	1,25%	1,25%
Impuesto	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
NOTA:								
(A) Se incluye la Base Imponible declaradas por Actividad según Declaraciones Juradas Mensuales de Ingresos Brutos.								
(B) Se multiplica el total declarado por Actividad en el Ejercicio por la correspondiente alícuota. El importe resultante se cruza con el saldo de la cuenta de egresos Impuestos Municipales del Balance de Sumas y Saldos que gravan la ventas.								
(C) Las bases imponibles de Ingresos Brutos, por lo general, son las mismas que se declaran en los tributos municipales.								

Cuadro N° 8

ⁱ RT 37, sección II.A, punto 2.1 (2º párrafo): No se considera que existe relación de dependencia cuando el contador tiene a su cargo el registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables o informaciones son objeto del encargo.

ⁱⁱ Las consideraciones sobre el control interno de las PyMEs pueden consultarse en el “CONTROL INTERNO DEL REPORTE DE LA INFORMACION FINANCIERA - GUÍA PARA PEQUEÑAS EMPRESAS COTIZADAS - Volumen I: Resumen Ejecutivo” (Junio 2006).

ⁱⁱⁱ Contrato de Auditoría (o Carta Compromiso): es un contrato de locación de obra que materializa el vínculo entre dos partes, por el cual una de ellas se obliga a examinar los estados contables con el propósito de emitir una opinión técnica, obligándose la otra a pagar una retribución por el trabajo bajo la forma de honorarios profesionales.

^{iv} Teneduría de libros: Es la parte mecánica del procesamiento contable que incluye: la captación de los datos, su anotación en asientos y cuentas, acumulación, clasificación, agrupamiento, y la producción de algunos informes contables elementales (por ejemplo, el balance de sumas y saldos).

^v Confección de EECC: Esta tarea consiste en utilizar el conocimiento experto en materia de contabilidad para sintetizar información contable detallada y transformarla en información concisa, manejable y comprensible, dando cumplimiento a lo que las Normas Contables Profesionales reglan al respecto.

^{vi} Estas pruebas se instrumentan para conocer mejor los negocios del cliente e identificar las áreas donde puede ser necesaria una mayor investigación como consecuencia de existir fluctuaciones significativas, relaciones dudosas o inusitadas.

^{vii} Los Estados Contables Básicos son los siguientes:

- Estado de situación patrimonial (o Balance General).
- Estado de Resultados (o de Recursos y Gastos en el caso de entes sin fines de lucro).
- Estado de Evolución del Patrimonio Neto.
- Estado de Flujo de Efectivo (método directo o indirecto).
- Notas, anexos e información complementaria.

^{viii} Consiste en la revisión de las conciliaciones bancarias que se realiza con la finalidad de obtener una conclusión sobre la validez de los saldos bancarios. Si bien las conciliaciones bancarias son parte de las actividades de control de la empresa y no son responsabilidad del auditor, en el caso de las PyMEs pueden quedar a su cargo. La reconciliación bancaria tiene en cuenta las siguientes tareas:

- Saldo según bancos: lo comprueba del resumen bancario.
- Partidas conciliatorias: analiza la razonabilidad de las mismas y su antigüedad.
- Partidas pendientes en libros: analiza la razonabilidad de las mismas y su antigüedad.
- Saldo según libros: lo coteja con el Mayor General y el Libro Banco.
- Verifica la corrección aritmética de la conciliación.

^{ix} En el caso de las PyMEs, está permitida la registración del Costo de Ventas al cierre del ejercicio por el método de diferencias de inventarios, es decir a partir de la fórmula: $CMV = Existencia Inicial + Compras Netas - Existencia Final$.

^x También pueden garantizarse estos créditos mediante la recepción de Valores a Depositatar (cheques diferidos de clientes) o Pagarés.

^{xi} En el caso de las PyMEs, está permitida la registración del Costo al cierre del ejercicio por el método de diferencias de inventarios (RT 41 FACPCE).

^{xii} Art. 64, inc. b), Ley N° 19.550: El estado de resultados o cuenta de ganancias y pérdidas del ejercicio deberá exponer: b) Los gastos ordinarios de administración, de comercialización, de financiación y otro que corresponda cargar al ejercicio, debiendo hacerse constar, especialmente los montos (...).

^{xiii} Ley N° 25.246 (modificada por Ley N° 26.683). Resolución UIF N° 65/11. Resolución UIF N° 104/16. Resolución de la Junta de Gobierno de la FACPE N° 420/11.

^{xiv} Por el Registro Público de Comercio (empresas) o Dirección de Personas Jurídicas (asociaciones civiles, fundaciones y demás entes sin fines de lucro).

^{xv} AFIP, Registro Público de Comercio, Dirección de Personas Jurídicas, etc.

**EL REVISOR EXTERNO INDEPENDIENTE: UNA NUEVA OPORTUNIDAD PARA
EL EJERCICIO PROFESIONAL**

Área VI: Contabilidad y Auditoría

Tema 2: Nuevos requerimientos de los reguladores y de los usuarios para la información contable y su auditoría

XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS

SAN JUAN: 27 Y 28 DE SEPTIEMBRE DE 2018

REPÚBLICA ARGENTINA

Autores:

Cra. Mariela Lilian Vanzo / M.P 10-13491-8 / mvanzo@peironeyasociados.com.ar

Cr. Juan Pablo Castells / M.P 10-15029-2 / juancastells@hotmail.com

**EL REVISOR EXTERNO INDEPENDIENTE: UNA NUEVA OPORTUNIDAD PARA
EL EJERCICIO PROFESIONAL**

Área VI: Contabilidad y Auditoría

Tema 2: Nuevos requerimientos de los reguladores y de los usuarios para la información contable y su auditoría

XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS

SAN JUAN: 27 Y 28 DE SEPTIEMBRE DE 2018

REPÚBLICA ARGENTINA

INDICE

RESUMEN	4
INTRODUCCIÓN.....	5
1. EL ENFOQUE BASADO EN RIESGOS.....	7
1.1 ¿EN QUÉ CONSISTE EL ENFOQUE BASADO EN RIESGOS?	7
1.2 EL DESAFÍO DE IMPLEMENTAR UN ENFOQUE BASADO EN RIESGOS: ELEMENTOS A CONSIDERAR	10
1.3 EL ENFOQUE BASADO EN EL RIESGO A LA LUZ DE LAS RESOLUCIONES DE LA UIF.....	12
2. LA EVALUACIÓN – EL REVISOR EXTERNO INDEPENDIENTE	14
2.1 GUÍA DE TRABAJO PARA REVISORES EXTERNOS INDEPENDIENTES EN MATERIA DE PREVENCIÓN DE LAVADO DE ACTIVOS Y FINANCIACIÓN DEL TERRORISMO APLICADO A CORREDORES PÚBLICOS INMOBILIARIOS	17
2.1.1 <i>Identificación del Sujeto Obligado objeto del informe</i>	17
2.1.1.1 <i>Relevamiento de datos y descripción del negocio</i>	17
2.1.1.2 <i>Solicitud de Documentación</i>	18
2.1.2 <i>Identificación del Oficial de Cumplimiento del Sujeto Obligado</i>	19
2.1.3 <i>Valoración de la Gestión de riesgos</i>	19
2.1.4 <i>Redacción del Informe</i>	35
2.1.5 <i>Anexos</i>	36
CONCLUSIONES.....	39
BIBLIOGRAFÍA.....	41
NOTAS BIBLIOGRAFICAS.....	422

RESUMEN

El Lavado de Activos es un flagelo que preocupa a todos los países, desde las causas que lo originan, que incluye un abanico de los delitos más aberrantes, como también por las devastadoras consecuencias que trae aparejadas en sus economías. Desde el Grupo de Acción Financiera Internacional, máxima autoridad internacional en materia de prevención del Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo, se efectúan recomendaciones que contemplan, entre otras cuestiones, las mejores prácticas para combatirlo. Así, en el año 2012, este compendio conocido como las Cuarenta Recomendaciones, fue revisado, invitando a los países a iniciar una transición para adoptar un Enfoque Basado en Riesgos. Estos cambios han sido receptados por la Unidad de Información Financiera, adecuando en forma paulatina la normativa, modificando el sistema de prevención. Como resultado de este proceso, se pretende que, en primera instancia, Sector Financiero, Sector Bursátil y Sector Asegurador, evalúen y entiendan sus riesgos, y en base a ello adopten medidas de administración y mitigación, para obtener un sistema de prevención eficaz. Estos lineamientos se ampliarán al resto de los sujetos obligados, en un futuro cercano. Dentro de los sistemas para evaluar el funcionamiento del sistema integral de prevención adoptado por los distintos sujetos obligados nace el Revisor Externo Independiente. Se presenta, con esta nueva figura, una oportunidad de desarrollo para los Profesionales en Ciencias Económicas, que, sin tener la potestad exclusiva, cuentan, a priori, con la formación adecuada para desempeñarse como tales. La capacitación, el conocimiento, la experiencia y el apoyo en programas de trabajo adecuados serán de singular importancia para el desarrollo cabal del encargo que las normas requieren, y así pronunciarse a través de un informe, sobre la efectividad y calidad del sistema de prevención.

PALABRAS CLAVES: Enfoque basado en riesgos, Revisor Externo Independiente, Prevención de Lavado de Activos, Guía de Trabajo

INTRODUCCIÓN

La Unidad de Información Financiera, organismo a cargo del análisis, tratamiento y transmisión de información a los efectos de prevenir e impedir el Lavado de Activos y la Financiación del Terrorismo (en adelante, LA/FT), ha iniciado un proceso de adecuación de la normativa. Este nuevo paradigma se orienta hacia un Enfoque Basado en Riesgos, y tiene, como objetivo estratégico, alcanzar un sistema efectivo de prevención.

La nueva orientación es el resultado de recibir en forma positiva, y adaptarse, a las recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional, que fueron revisadas en el año 2012, modificando los criterios para la prevención de LA/FT, abandonando un enfoque de cumplimiento normativo formalista y adoptando, precisamente, un enfoque basado en riesgo.

Así, se publicaron las Resoluciones UIF 30-E/2017, 21/2018 y 28/2018, que regulan el Sector Financiero, el Sector Bursátil, y el Sector Asegurador respectivamente. La normativa establece que los sujetos obligados deben implementar un sistema de prevención de LA/FT que contenga las políticas y procedimientos adecuados para gestionar y mitigar los riesgos a los que se encuentran expuestos.

Paralelamente, se exige desde la UIF un mecanismo de evaluación que consta de dos niveles. El primero, basado en un plan de auditoría y mecanismos de control interno. El segundo nivel, incorporando la novedosa figura del Revisor Externo Independiente, quien deberá pronunciarse acerca de la efectividad y calidad del sistema de prevención de LA/FT.

La Resolución UIF 67-E/2017 reglamenta la actuación del Revisor Externo Independiente, otorgando determinadas pautas en relación a la tarea a realizar y creando el “Registro de Revisores Externos Independientes en materia de Prevención de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo”. La norma no determina una materia de especialización, por lo tanto, no es descabellado inferir que cualquier profesional con grado universitario podría ser REI, sin embargo, es razonable pensar que dicha tarea es de incumbencia natural de solo algunas profesiones.

Continuando con esta línea de análisis, son suficientes los motivos para considerar una excelente oportunidad para los profesionales en Ciencias Económicas. Ahora bien, la Resolución 67-E/2017 es muy clara al establecer que será necesario acreditar formación y experiencia profesional en prevención de LA/FT. Será entonces necesario capacitarse para estar a la altura de las circunstancias, y, de esta manera, ofrecer un servicio profesional de excelencia.

El presente trabajo toma como punto de partida este cambio de paradigma. Es válido suponer que la función del Revisor Externo Independiente trascenderá lo dispuesto en las resoluciones citadas extendiéndose a los restantes sujetos obligados, conformando una herramienta de la cual se valdrá la UIF para evaluar la calidad y eficacia de los sistemas de prevención de LA/FT implementados. Si bien es una suposición, hay elementos suficientes para considerar que este será el camino a recorrer. Si bien no se han emitido nuevas Resoluciones para los demás sujetos obligados, es clara la tendencia y el “hacia dónde vamos”.

Comenzaremos por desarrollar en que consiste el Enfoque Basado en Riesgos, los fundamentos de su implementación, e intentaremos reflexionar sobre el desafío que implica una transición hacia esta modalidad.

Posteriormente, consideraremos las últimas resoluciones emitidas por la UIF efectuando un sintético desarrollo de los principales puntos que deben contemplar los sistemas de prevención de LA/FT de los sujetos obligados.

Finalmente, y asumiendo una actitud alerta a las nuevas oportunidades que se presentan, intentaremos contribuir al futuro de la profesión, mediante el desarrollo de una Guía de Trabajo para el Revisor Externo Independiente.

1. EL ENFOQUE BASADO EN RIESGOS

El Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), resalta la importancia e invita a la adopción de un Enfoque Basado en Riesgos (en adelante, EBR). Entiende que es la más eficaz manera de concebir un sistema de prevención. Así, partiendo de identificar, evaluar y entender el riesgo de LA/FT, la propuesta es muy clara, aplicar recursos encaminados a mitigar eficazmente los riesgos en forma proporcional a los mismos.

Las autoridades competentes deberán determinar si el programa de cumplimiento para evitar LA/FT es eficaz. Para esto, se incorpora al mecanismo de evaluación, la figura del Revisor Externo Independiente (en adelante, REI), quien deberá pronunciarse acerca de la efectividad y calidad del sistema de prevención de LA/FT implementado por los sujetos obligados. Los profesionales en Ciencias Económicas, sin lugar a dudas, tenemos la oportunidad de desempeñarnos en dicha función, y para esto, es indispensable conocer acabadamente el Enfoque Basado en Riesgos.

1.1 ¿En qué consiste el Enfoque Basado en Riesgos?

Podemos partir por definir al riesgo como toda aquella probabilidad de ocurrencia de algún evento negativo que afecte de forma adversa al logro de un objetivo. Enfocándonos en el tema que pretendemos desarrollar, el riesgo será el lavado de activos y/o financiación del terrorismo, o cualquier evento que lo propicie, y el objetivo, precisamente, será su prevención, evitarlo. Dicho con otras palabras, estamos intentando prevenir el LA/FT concentrándonos en la probabilidad de que suceda, en el riesgo que efectivamente ocurra. Considerando siempre y en todo momento un escenario contingente, es decir, no necesariamente se presentará, quizá sí, quizá no. ⁽¹⁾

Pareciera una obviedad expresar que el riesgo de LA/FT no es el mismo en todos los casos. Esto aplica, por ejemplo, al comparar las distintas actividades económicas y/o financieras que son realizadas en un país, en donde, no será el mismo riesgo de LA/FT el que enfrenta una entidad financiera en comparación a aquel que amenaza a una empresa dedicada al corretaje inmobiliario ⁽²⁾. El autoconocimiento del negocio, identificando, comprendiendo y valorando el riesgo, considerando la naturaleza y dimensión de la actividad desarrollada, implica un proceso de autoevaluación de riesgos de LA/FT, como uno de los pilares fundamentales en que se sostiene el EBR.

Con base a la autoevaluación mencionada, se desarrollará un plan de prevención de LA/FT que contemple políticas y procedimientos lo suficientemente claros y precisos, que ayudará al sujeto

obligado a hacer frente al flagelo del LA/FT. Dentro de este programa, el principio de “conozca a su cliente” (KYC por sus siglas en inglés “know your customer”), se erige en una herramienta fundamental ⁽³⁾. Es el conocimiento del cliente la piedra angular en donde se apoya el proceso de detección de operaciones sospechosas.

Aplicar un enfoque basado en el riesgo al conocimiento del cliente es el desafío que se plantea y para esto es importante apoyarse en metodologías que posibiliten cuantificar los riesgos, disminuyendo los niveles de subjetividad al momento de definir el perfil del cliente con quien se entabla relación. A estos efectos, las matrices de riesgo se presentan como una metodología adecuada, siempre que los parámetros y asignación de valores a los indicadores, esté debidamente fundamentada ⁽³⁾.

Las matrices de riesgo son herramientas ampliamente utilizadas en actividades que deben ponderar y gestionar riesgos. Su elaboración requiere de tiempo, dedicación, amplio conocimiento del negocio, la normativa vigente, y otros aspectos, que permitirá definir los factores claves en el esquema. A su vez, deben monitorearse los procesos relevantes que posibiliten la retroalimentación de la matriz para futuras adecuaciones ⁽⁴⁾.

Esto permitirá cumplir con el principio general del enfoque basado en riesgos, que consiste en ejecutar medidas intensificadas para administrar y mitigar los riesgos de LA/FT cuando estos sean mayores y, por el contrario, cuando estos sean menores, permitirse la aplicación de medidas simplificadas ⁽⁵⁾.

De esta manera se podrá establecer tres niveles de riesgo: alto riesgo, riesgo normal y bajo riesgo.

- a) Riesgo más bajo: cuando el riesgo es considerado bajo (por cliente y/u operación), es posible simplificar los procedimientos y alcance de las medidas, pero no eliminarlos.
- b) Riesgo medio: a medida que el riesgo (por cliente y/u operación) va creciendo, es posible continuar con cierta simplicidad en los procedimientos y alcance de las medidas, pero se incrementa la intensidad de los controles, y la debida diligencia continuada en su seguimiento.
- c) Riesgo alto: a este nivel se aplican procedimientos reforzados de debida diligencia para los clientes u operaciones de mayor riesgo.

Resulta muy útil y de fácil comprensión una grilla elaborada por la Comisión de Estudios sobre la Prevención de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, plasmada en el Informe N° 1, titulado “El enfoque basado en riesgos en materia de prevención de lavado de activos y del

financiamiento del terrorismo aplicado a la actividad profesional”, en donde sintetiza los procedimientos de debida diligencia a realizar a medida que se incrementa el riesgo de LA/FT del cliente en el caso de un Contador Público como Sujeto Obligado en el marco de una Auditoría, a cuya lectura nos remitimos ⁽⁶⁾.

Así, tendremos clientes que representan un mayor riesgo de LA/FT que otros, u operaciones que suponen un mayor riesgo de LA/FT que otras. Es por este motivo que la implementación de un sistema de prevención de LA/FT implica la correcta comprensión y valoración de los riesgos a los cuales se ve enfrentado quien esté, precisamente, abordándola. Así, en la elaboración de la herramienta que nos permita valorar el riesgo, para luego segmentar clientes y/u operaciones, deberán ser considerados los factores que, precisamente, inciden en el mayor o menor riesgo del cliente.

Sin lugar a dudas que intentar enumerar los factores de riesgo resulta imposible, ya que no son finitos, y dependerá de la naturaleza, estructura y actividad desarrollada por el Sujeto Obligado. No obstante, podemos enumerar algunos que deben estar presentes siempre:

- a) **Tipos de clientes** con los que se opera. Podemos analizar si se trata de persona humana o persona jurídica. Podría indagarse acerca de si el tipo adoptado en el caso de la persona jurídica resulta apropiado para la actividad desarrollada. También puede considerarse si se trata de un Sujeto Obligado a informar, o no, ya sea persona humana o jurídica, ¿es esto un factor de mayor o menor riesgo? ¿incide que esté supervisado por UIF, BCRA, INAES, CNV, SSN?
- b) **Actividad desarrollada** por el cliente, en donde se podrá ponderar actividades que adolecen de mayor vulnerabilidad al lavado de activos, por manejar altas cantidades de efectivo (restaurantes, hoteles), por el volumen de efectivo (o no necesariamente efectivo) que generan en pocas operaciones (operaciones inmobiliarias, obras de arte), actividades financieras no reguladas, juegos de azar, industrias químicas, industrias de armamento.
- c) **Zona Geográfica**, ya sea en donde está domiciliado el cliente analizando su proximidad a pasos fronterizos, puertos fluviales, zonas de libre comercio o bien beneficiadas con regímenes “*libre de impuestos*”, o aranceles especiales. También podrá considerarse si se trata de una zona de alta influencia del narcotráfico o contrabando. A su vez, con independencia del domicilio del cliente, es importante valorar la zona en donde el cliente realiza sus operaciones, que no necesariamente coincidirá con el domicilio físico o administrativo.
- d) **Condición de Persona Expuesta Políticamente (PEP)**, con independencia de si el cliente se trata de una persona humana o jurídica. Esta verificación es extensiva a las

autoridades de una persona jurídica, a quienes ejercen el control en forma directa o indirecta y a los beneficiarios finales.

- e) **Países incluidos en listas GAFI** en donde se analizará las relaciones comerciales que tenga el cliente con sujetos radicados en países incluidos en las listas de GAFI o bien considerados no cooperadores. También deberá analizarse la inclusión o no en el listado de terroristas provisto por el mismo Organismo o la UIF. El mismo análisis es aplicable a la nacionalidad del cliente.
- f) **Volumen de transacciones.** No debe caerse en el error de analizar las transacciones exclusivamente por la importancia de su volumen. Debe analizarse, además, aplicando criterios de razonabilidad en cuanto a valores acordes a los de mercado, de acuerdo a la actividad que se trate, ya que una operación por un valor llamativamente bajo puede ser de alto riesgo.

De este modo, si bien, siempre deben aplicarse procedimientos de debida diligencia en los clientes, hay casos en los que es necesario contar con procedimientos particularmente rigurosos y, existirán otros casos en los que, al ser menor el riesgo, no será imperioso aplicar procedimientos tan estrictos de debida diligencia o conocimiento de los clientes ⁽²⁾. El método **persigue la eficiencia** del sistema mediante la **reducción de los costos**, a través de la focalización de los esfuerzos de los sujetos obligados en los casos que representan un verdadero riesgo de LA/FT. Es de esperar una mayor flexibilidad y adaptabilidad de la normativa a la evolución de las prácticas comerciales y de la tecnología.

Debe señalarse que la aplicación de un enfoque basado en riesgo no necesariamente traerá aparejada una carga menor de tareas, aunque sí un uso más eficiente de los recursos, por ende **menores costos**. Resulta incierto si la experiencia es suficiente para aplicar e implementar un enfoque basado en el riesgo en forma eficiente ⁽⁷⁾.

1.2 El desafío de implementar un enfoque basado en riesgos: Elementos a considerar

Adoptar un enfoque basado en el riesgo posibilita que los recursos se asignen en forma eficiente y permite orientar las medidas de mitigación de riesgo de LA/FT en forma proporcional a los riesgos identificados. En esta transición, sin embargo, hay elementos que deben ser cuidadosamente considerados para lograr la eficacia y consistencia del enfoque; los resumiremos a continuación:

- a) **Equilibrio:** Por un lado, sobreestimar el riesgo podría conducir a una manera poco económica de utilizar recursos y en muchos casos puede suceder que se resignan negocios para evitar riesgos en lugar de minimizar los riesgos o gestionarlos y mitigarlos en forma eficiente. El término utilizado para esta situación es denominado

“de risking”. GAFI tiene tomada una postura en este sentido, aclarando la necesidad de realizar una gestión adecuada del riesgo a efectos de evitar la aplicación de medidas extremas y promoviendo la correcta aplicación del enfoque basado en riesgos. Liberarse del riesgo puede inducir a mayor riesgo ya que expulsa del sistema formal a los clientes y se contrapone con la supervisión que es necesaria llevar adelante y que aportará información adicional. Por otro lado, es posible subestimar el riesgo, aceptando cualquier tipo de clientes o negocios, generando importantes vulnerabilidades en el sistema de prevención. El equilibrio entre ambos extremos constituye un desafío y es vital para un correcto sistema de prevención.

- b) Supervisión:** Los riesgos de algunos clientes pueden llegar a ser evidentes una vez comenzada la relación. Es por estas razones que la supervisión constituye un componente esencial de un enfoque basado en riesgos razonablemente implementado. Deben impulsarse los procesos para revisar adecuadamente el riesgo del cliente y debe comprenderse que no todos los clientes, cuentas y operaciones serán monitoreados de la misma manera. Existe información que va más allá de la identificación del cliente, que puede ser importante para determinar el riesgo en forma adecuada. La información preliminar obtenida debe ser suficiente para determinar si se continúa avanzando, y será la supervisión periódica del cliente la que proporcione información adicional. Incluso en clientes de más bajo riesgo la supervisión es fundamental para corroborar que aquella clasificación inicial efectuada se corresponda con las operaciones concertadas posteriormente. Es por estas razones que la supervisión constituye un componente esencial de un enfoque basado en riesgos razonablemente implementado.
- c) Experiencia.** El enfoque basado en riesgos requiere recursos y experiencia para recopilar la información sobre riesgos, para desarrollar procedimientos y sistemas, para capacitar al personal. Requiere la aplicación de un juicio sólido y bien capacitado en el diseño y la puesta en práctica de procedimientos y sistemas. Para esto, es fundamental tener una comprensión sólida de los riesgos, de lo contrario no es posible aplicar un juicio sensato. La experiencia y conocimiento necesario se logra a través de capacitación, obtención de asesoramiento profesional, y el aprendizaje práctico.
- d) Transición.** Procurar perseguir un enfoque basado en riesgos sin experiencia suficiente puede concluir a juicios erróneos. Por lo tanto, la transición debe sostenerse en un criterio en donde la prudencia sea la abanderada.
- e) Regulaciones.** Es importante desarrollar una respuesta regulatoria adecuada a la diversidad potencial de la práctica. Casualmente, las limitaciones normalmente están asociadas a requisitos legales o regulatorios que implican necesariamente la realización de determinadas acciones. Es posible, en estos casos, no se aplique el enfoque basado en riesgos en una primera etapa, pero sí en las sucesivas.

Más allá de los elementos enumerados, hay un desafío que nos propone la realidad misma. Dentro del amplio abanico de sujetos obligados existen aquellos que tienen mayor conocimiento en materia de prevención de FA/FT, como así también, existen diferencias en el conocimiento, capacitación y aplicación de la normativa a lo largo y ancho del país.

El desafío consiste en hacer eficiente y eficaz el sistema de prevención, abandonando aquella práctica de cumplimiento normativo que genera inadvertidamente un accionar de “completar formularios” con el solo fin de “acatar” una norma y evitar una sanción “por falta de cumplimiento”, en lugar de combatir seriamente el LA/FT. Incluso, la enorme cantidad de ROS defensivos que se generaron en el último tiempo, dificultan las tareas de inteligencia financiera pretendidas por la UIF.

¿Existe una metodología universalmente aceptada que establezca la naturaleza y alcance de un enfoque basado en el riesgo? Verdaderamente no, sería imposible, no obstante, será válido en la medida que identifique y categorice los riesgos de lavado de activos y establezca controles razonables basado en el riesgo identificado. Precisamente esta es la idea que tomaron las recientes Resoluciones dictadas por la UIF 37-E-2017 (Sector Financiero), 21-2018 (Mercado de Capitales) y 28-2018 (Sector Asegurador).

1.3 El enfoque basado en el riesgo a la luz de las Resoluciones de la UIF

Habiendo analizado en profundidad el EBR aplicado a la prevención de LA/FT realizaremos una síntesis de lo normado por la UIF en las Res. 37-E/2017, 21/2018 y 28/2018 para entender cómo es receptado en la normativa local las cuestiones teóricas que abordamos. Evitaremos entrar en cuestiones específicas de cada sector, pero si resumir conceptualmente los principales puntos establecidos.

Autoevaluación de riesgos

Como primera medida el Sujeto Obligado debe saber cuál es el real riesgo que enfrenta, para lo cual, desarrollará una metodología que le permita identificarlos y evaluarlos, siempre de acuerdo a la naturaleza y dimensión de la actividad comercial, tomando en cuenta los factores de riesgo en cada una de las líneas de su negocio.

La autoevaluación de riesgos deberá estar documentada, y sus resultados estarán incluidos en un informe, responsabilidad del Oficial de Cumplimiento, que deberá ser aprobado por la máxima autoridad de la entidad, actualizarse periódicamente, conservarse en forma adecuada con la metodología de sustento, ser enviado al supervisor en determinadas fechas.

Factores de riesgos

Los factores de riesgo que considera la normativa, a ser tenidos en cuenta para la autoevaluación y para su gestión, están asociados como mínimo a: clientes, productos y/o servicios ofrecidos, canales de distribución y zona geográfica. Como ya desarrollamos estos factores de riesgo y otros, no tiene mayor sentido detenernos aquí. Simplemente reforzaremos la idea plasmada en las resoluciones que alientan a los Sujetos Obligados a desarrollar indicadores de riesgo adicionales, de manera de acercarnos lo más posible a los riesgos reales, ya que allí debemos concentrar el esfuerzo.

Debida Diligencia

De la lectura de las resoluciones observamos la instrucción de realizar medidas intensificadas en aquellas situaciones de mayor riesgo y permitirse medidas de mayor simplicidad conforme el riesgo disminuye. Se refuerza la idea del seguimiento para garantizar que los niveles de riesgo se mantengan dentro de los niveles y características decididas por el órgano de administración.

Políticas de riesgo

Las entidades deben contar, conforme a la estrategia del negocio y dimensión de la actividad, con una Declaración de tolerancia al riesgo de LA/FT y con Políticas de aceptación de clientes que presenten un alto riesgo de LA/FT. El punto en cuestión también lo hemos desarrollado, al hablar del equilibrio en no fijar un estándar de riesgo demasiado alto que lleve a esfuerzos innecesarios al Sujeto Obligado, y tampoco demasiado bajo o de laxitud, que permita vulnerabilidades. Así también, la política de aceptación de clientes, en donde fuimos concluyentes al determinar que no es una buena práctica rechazar a clientes sin un robusto criterio de valoración y sustento, ya que puede tener consecuencias no deseadas.

Monitoreo de riesgos

Los sujetos obligados deben segmentar sus clientes en base al riesgo y realizar un efectivo proceso de monitoreo. Para esto, deberá contarse con un sistema de calificación, siendo exigible en algunos casos el software. No obstante, para el resto de los sujetos obligados, hemos analizado las bondades de las matrices de riesgo.

Ya analizamos y desarrollamos desde un punto de vista teórico el enfoque basado en riesgo, de manera tal de comprender hacia donde se orienta el cambio normativo que estamos experimentando. Luego revisamos en forma sintética las Resoluciones de UIF 37-E/2017, 21/2018 y 28/2018. Ahora bien, ¿cómo sabemos si dicho sistema es efectivo? ¿Cómo se evalúa?

2. LA EVALUACIÓN – EL REVISOR EXTERNO INDEPENDIENTE

En el contexto del Enfoque Basado en Riesgos, el foco principal para las autoridades competentes debe ser determinar si el programa de cumplimiento para evitar LA/FT (a) satisface los requisitos mínimos y (b) mitiga los riesgos en forma adecuada y eficaz. El objetivo de la supervisión no es evitar transacciones u operaciones con clientes de alto riesgo, sino tener la confianza de que se han implementado medidas y estrategias adecuadas y eficaces.

Las Recomendaciones de GAFI dan lineamientos sobre las verificaciones que deben efectuar la UIF y los supervisores en los sujetos obligados que adoptan el enfoque basado en riesgo, y lo sintetiza en:

- a) Calidad de los procedimientos internos, los programas de capacitación continua de los empleados, la auditoría interna, las funciones de cumplimiento y gestión de riesgos;
- b) Si las políticas y procesos de administración de riesgos son o no adecuados a la luz del perfil de riesgo y su ajuste periódico en función de las cambiantes condiciones
- c) La participación de la alta gerencia para confirmar que se asumió una administración adecuada de los riesgos y que están implementados los procedimientos y controles necesarios

A su vez, en la Guía del Enfoque Basado en el Riesgo para Combatir el LA/FT emitida por GAFISUD (hoy GAFILAT), encontramos en el punto 125 la recomendación para que los directivos superiores de los sujetos obligados cuenten con un medio para validar en forma independiente el desarrollo y el funcionamiento de los procesos de evaluación y administración de riesgos y los controles internos relacionados, así como para quedar conformes de que la metodología basada en el riesgo refleja el perfil de riesgo. Estas comprobaciones deben ser realizadas, a modo de ejemplo, por el departamento de auditoría interna, auditores externos, consultores especializados u otros especialistas que no estén involucrados en la implementación u operación del sistema de cumplimiento sobre prevención de LAFT. La comprobación debe basarse en el riesgo (centrado en clientes/productos/servicios de mayor riesgo) y debe incluir procedimientos y pruebas integrales para cubrir todas las actividades. Debe evaluar si el programa anti LA/FT es adecuado, así como la calidad de su programa de administración de riesgos operativos.

Luego de lo expuesto, no es descabellado suponer que la UIF, al momento de normar la metodología para evaluar el sistema de prevención de LA/FT implementado por los Sujetos Obligados, haya tenido muy en cuenta estas recomendaciones. En efecto, la evaluación deberá

ser realizada en dos niveles diferentes, el primero, basado en la aplicación de un plan de auditoría y procedimientos de control internos, y el segundo, realizado por un Revisor Externo Independiente. Nuevamente, la UIF realiza una delegación de funciones, en este caso, la función de evaluar el sistema implementado por los sujetos obligados, creando la figura del Revisor Externo Independiente. .

La Resolución UIF 67-E/2017 reglamenta, precisamente, la figura del Revisor Externo Independiente, creando un registro de “Revisores Externos Independientes en materia de Prevención de LA/FT” y estableciendo pautas para la revisión y el objetivo buscado.

La norma pretende que el Revisor Externo Independiente realice una adecuada valoración de la eficacia operativa del sistema. El aspecto central es la emisión de un informe que se pronuncie acerca de cuestiones como la calidad, efectividad y eficacia operativa del funcionamiento de un sistema integral de prevención.

La norma establece con absoluta claridad a donde debemos llegar, el producto final de un riguroso trabajo profesional, y deja librado al revisor la manera de llevarlo a cabo. Un verdadero desafío.

¿Cómo es posible llevar adelante una revisión completa que permita al Revisor Externo Independiente reunir elementos de juicio, válidos y suficientes, que sustenten rigurosamente dicho pronunciamiento?

Consideramos que disponer de un programa de trabajo resulta indispensable para llevar adelante dicho encargo. Es elemental establecer una metodología, que debidamente ejecutada, permita una revisión completa y suficiente, sin omitir elementos que deben ser considerados y que a su vez permitan la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes, que respalden su opinión.

Hemos desarrollado una Guía de Trabajo para el Revisor Externo Independiente, que indudablemente no tiene el tenor de un programa de trabajo, pero si, desde nuestra humilde posición nos animamos a considerarla como un punto de partida adecuado. La Guía de Trabajo está concebida para ser aplicada a una empresa de servicios, dedicada al corretaje inmobiliario. Un comentario adicional merece la elección del sector inmobiliario, dentro del universo de sujetos obligados. No es una cuestión de azar, todo lo contrario, pretendemos, una vez más, enfatizar sobre las enormes oportunidades que se nos presentan a nivel profesional en el marco de la prevención de LA/FT.

Así también, resulta conveniente advertir, que la normativa vigente para Corredores Inmobiliarios, continúa en el modelo de cumplimiento normativo, por lo tanto, hemos

proyectado los lineamientos esenciales de las Resoluciones 37-E/2017, 21/2018 y 28/2018, suponiendo una nueva normativa, para este sector particular, comprendiendo los siguientes aspectos a evaluar:

- a. Valoración de la Gestión de Riesgos
- b. Gobierno Corporativo y normativa interna
- c. Cumplimiento de la política de identificación y conocimiento del cliente
- d. Sistemas de monitoreo y reporte
- e. Conservación de documentación de clientes y operaciones
- f. Cumplimiento de requerimientos de autoridades regulatorias
- g. Plan de Capacitación. Diseño y ejecución
- h. Actividades de verificación interna en materia de prevención de LA/FT. Labor de auditoría y áreas de control interno
- i. Otros aspectos relevantes contenidos en las normas que regulen al sujeto obligado

Como conclusión de la Guía de Trabajo, en su último punto, se desarrolla un modelo de “Informe del Revisor Externo Independiente”, como conclusión de su trabajo, de acuerdo a las normas aprobadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

2.1 Guía de Trabajo para Revisores Externos Independientes en Materia de Prevención de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo aplicado a Corredores Públicos Inmobiliarios

2.1.1 Identificación del Sujeto Obligado objeto del informe

2.1.1.1 Relevamiento de datos y descripción del negocio

1. Razón Social o Denominación
2. Domicilio
3. CUIT / Número de identificación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos / Número de identificación de Inscripción y Habilitación Municipal
4. Actividad
5. Cantidad de Sucursales
 - a. Ubicación geográfica de cada una de ellas
6. Cantidad de Empleados
 - a. Realizar un organigrama simplificado en caso que la organización no cuente con uno
7. Descripción del negocio y la operatoria
 - a. Descripción de los servicios ofrecidos por la empresa
 - i. Administración de propiedades, residencial y/o comercial / compra-venta de inmuebles urbanos y/o rurales / comercialización de tierra sin mejoras, loteos, similares / tasaciones, asesoramiento / gestión crediticia para la compra-venta de inmuebles / representación en negociaciones actuando por cuenta y orden de terceros / otros
 - ii. Indicar la participación de cada uno de los servicios en función a cantidad de clientes
 - iii. Indicar la participación de cada uno de los servicios en función del volumen en pesos de las operaciones
 - iv. Indicar la Zona geográfica de actuación en función de la localización de los clientes y en función de la localización de los servicios ofrecidos, considerando el domicilio del inmueble objeto de la transacción en su caso
 1. Si fuera posible, en función de los datos relevados por la empresa obrantes en sus bases de datos clasificar los clientes por Código Postal
 - b. Cuentas bancarias abiertas

- i. Identificar banco, número de cuenta, tipo de cuenta, denominación/moneda, cantidad de movimientos y saldo promedio mantenido en las mismas. Establecer motivos por los cuales cada cuenta se encuentra operativa.
- ii. Descripción del proceso de tesorería, lectura de manuales en caso de existir, indagación al personal involucrado y gerencia, observación de las tareas del proceso.
- iii. Precisiones en el servicio de administración de propiedades. Transacciones realizadas por cuenta y orden de terceros. Análisis de bancarización del dinero administrado por cuenta y orden de terceros identificando si se realiza por transferencia bancaria o emisión de cheques, contraste con las operaciones realizadas en efectivo. Establecer porcentajes comparativos. Descripción de la modalidad de cobranzas de alquileres y posterior rendición a propietarios. Contraste con la facturación de los honorarios cobrados por la administración.
- iv. Precisiones del servicio de compra-venta de inmuebles: Transacciones realizadas por cuenta y orden de terceros. Análisis de bancarización del dinero administrado por cuenta y orden de terceros identificando si se realiza por transferencia bancaria o emisión de cheques, contraste con las operaciones realizadas en efectivo. Establecer porcentajes comparativos. Relevar la facturación de los honorarios cobrados por la administración.
- v. Deberán realizarse tareas similares en el resto de los servicios ofrecidos relevando la existencia o no de relaciones contractuales. Relevar la facturación de honorarios.

2.1.1.2 Solicitud de Documentación

8. Acta Constitutiva y Estatuto inscriptos en el RPC
9. Última Acta de Designación de Autoridades debidamente Inscripta en el RPC
10. Constancia de Inscripción ante AFIP
11. Constancia de Inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos
12. Constancia de Inscripción Municipal
13. Constancia de Habilitación Municipal
14. Constancia de Inscripción en el Colegio de Corredores Públicos Inmobiliarios

2.1.2 Identificación del Oficial de Cumplimiento del Sujeto Obligado

2.1.2.1 Relevamiento de Datos

15. Apellido y Nombres
16. Domicilio
17. CUIL / CUIT
18. Ubicación Jerárquica dentro de la Organización
19. Fecha de nombramiento
20. Descripción de funciones
21. Procedimientos para suplencia

2.1.2.2 Solicitud de Documentación

22. Documento Nacional de Identidad
23. Constancia de CUIT/CUIL
24. Constancia de su designación
25. Certificado de buena conducta y certificado de antecedentes penales presentado en la Organización, indicando la fecha de solicitud en el Registro y presentación en la empresa

2.1.3 Valoración de la Gestión de riesgos

2.1.3.1 Identificación, evaluación y categorización de riesgos

26. Resumen de las principales medidas, normas y procedimientos para prevención de LA/FT
 - a. Realizar una descripción sintética de las medidas, normas y procedimientos para la prevención de LA/FT. Solicitar *Manual de Procedimientos para Prevención de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo*.
 - b. Indicación expresa del órgano que aprobó
 - c. Fecha de aprobación y entrada en vigencia
 - d. Forma de distribución entre el personal – Relevamiento de la constancia de comunicación
 - e. Contraste con la normativa vigente emitida por UIF
 - f. Descripción de las medidas adicionales establecidas para clientes con riesgo alto
 - g. Descripción de las medidas adicionales de identificación y conocimiento del cliente en aquellas operaciones más sensibles por el volumen de la transacción, por los medios de pago utilizados, por la complejidad de las transacciones, por ser inusuales, por ser realizadas cuando participe una PEP, por ser realizadas a

distancia, por implicar diferentes jurisdicciones, y demás situaciones que ameriten medidas adicionales.

- h. Valoración de eficacia operativa
- i. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras

2.1.3.2 Medidas para mitigación de riesgos

- 27. ¿Tiene el SO implementado un sistema para la administración de riesgos de LA/FT?
 - a. Efectuar una descripción completa del sistema implementado para la gestión de riesgos, a nivel global
 - b. Efectuar una valoración de la eficacia operativa a nivel global, previa a la revisión detallada
 - c. Deficiencias detectadas, correcciones, propuesta de mejoras, de modo de obtener una conclusión previa a la revisión detallada
- 28. ¿Tiene el SO implementado Software para la administración de riesgos de LA/FT?
 - a. Descripción del Software
 - b. Funcionamiento con referencia a las personas encargadas
 - c. Evaluar el manual operativo de funcionamiento
 - i. Sistema de alertas
 - ii. Umbrales de riesgo definidos para cada tipo de cliente
 - iii. Sistema de elaboración de perfiles
 - iv. Informes disponibles para su análisis posterior
 - v. Interacción con otras aplicaciones informáticas que permitan el análisis de la información, descripción y análisis de su utilización
 - d. Valoración de la eficacia operativa
 - e. Deficiencias detectadas, propuesta de mejoras

2.1.3.3 Segmentación de clientes en base al riesgo

- 29. Descripción y análisis del criterio aplicado para segmentar clientes en función al riesgo de LA/FT
- 30. En caso de existir excepciones a la identificación de clientes describir las causas
- 31. Valoración de la eficacia operativa
- 32. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras

2.1.3.4 Razonabilidad del Sistema de Gestión de Riesgos

- 33. Factores de riesgos
 - a. Clientes
 - i. Determinar la cantidad de clientes de la Organización

- a. Del total de clientes determinar el porcentaje que son Sujetos Obligados
 - b. Del total de clientes determinar el porcentaje que son PEP
 - c. Del total de clientes determinar el porcentaje que tienen nacionalidad en países listados por GAFI o que resultan no cooperadores
 - ii. Determinar el volumen de operaciones realizados por los clientes de la Organización, en moneda nacional, en el período sujeto a revisión
 - a. Del total de operaciones determinar el porcentaje efectuadas por son Sujetos Obligados
 - b. Del total de clientes determinar el porcentaje que son PEP
 - c. Del total de operaciones determinar el porcentaje realizado por clientes que tienen nacionalidad en países listados por GAFI o que resultan no cooperadores
 - iii. Clasificar los clientes de la Organización en relación a su antigüedad
 - a. Total de clientes y volumen operaciones en porcentaje clasificadas por clientes entre 0-2 años de antigüedad / 2-5 años de antigüedad / más de 5 años de antigüedad
- b. Servicios
 - i. Clasificar los servicios ofrecidos por la Organización, y establecer relaciones entre la cantidad y el volumen total de operaciones
 - ii. Establecer relaciones en cuanto a si son o no clientes habituales de la organización o si se trata de clientes ocasionales
- c. Canales de distribución o modalidad del servicio prestado
 - i. Deberá entenderse al momento de verificar este factor de riesgo la modalidad con la cual se brindan los servicios a los clientes, valorando:
 - 1. Asesoramiento presencial
 - 2. Asesoramiento a distancia
 - 3. Asesoramiento a través de interpósita persona que actúa por cuenta y orden o en representación de un tercero
 - 4. La redacción de las conclusiones referidas al Factor de Riesgo “Canales de Distribución” deberán considerar principalmente cuando no exista una justificación lógica o razonable en cuanto a la forma de concertar la operación o el servicio brindado.
- d. Zona geográfica

- i. Evaluar la zona geográfica en donde se sitúan los clientes del SO. Obtener estadística que permita obtener resultados claros para comparar en porcentaje del total respecto de su ubicación y el volumen de operaciones efectuadas por los mismos.
- ii. Evaluar la zona geográfica en donde se sitúan los bienes objeto de operaciones en donde interviene la Organización. Obtener estadística que permita obtener resultados claros para comparar en porcentaje del total respecto de su ubicación y el volumen que implican las operaciones.
 1. Ubicación geográfica de las partes que se conectan
 2. Ubicación geográfica de las operaciones que se realizan
- iii. Evaluar la zona geográfica de los bienes inmuebles ofrecidos o comercializados en relación a la transparencia de los precios ofrecidos
- iv. Redactar conclusiones referidas al factor de riesgo “Zona Geográfica”

34. Riesgos inherentes

- a. Realizar una descripción de los riesgos inherentes considerados por la Organización tomando como base mínima la descripción realizada en FORMULARIO DE AUTOEVALUACIÓN
- b. Concluir acerca de su razonabilidad

35. Riesgos residuales

- a. Luego de analizar la razonabilidad de los factores de riesgo y los riesgos inherentes deberá efectuar conclusiones sobre el riesgo residual observado. En una escala del 1 (uno) al 10 (diez), donde 1 (uno) es riesgo bajo y 10 (diez) riesgo alto, efectuar una calificación tentativa.

36. Segmentación de clientes

- a. Luego de analizar la razonabilidad de los factores de riesgo, los riesgos inherentes y el riesgo residual, ¿se mantienen las conclusiones efectuadas precedentemente?

2.1.3.5 Valoración de la Autoevaluación de Riesgos de LA/FT

37. Descripción del proceso realizado para la Autoevaluación de Riesgo de LA/FT por parte del Sujeto Obligado objeto del informe.
38. Deberá analizarse la Matriz de Riesgo Empresa. Completar el formulario [Valoración de la autoevaluación](#) (Anexo A) y realizar las consideraciones correspondientes.
39. Descripción de otros factores de riesgo que se consideren y que no se encuentran en el formulario previsto.
40. Consideraciones referentes a la actualización anual de la Autoevaluación de Riesgos.

41. Consideraciones referentes a la aprobación de la autoevaluación. Indicar el Órgano que la aprueba. Documentación probatoria.
42. Conservación de la documentación que sustenta la autoevaluación realizada.
43. Verificación de su presentación ante UIF y oportunidad de la misma.
44. Consideraciones referidas a la información oportuna y actualizada de los clientes.
45. Consideraciones referidas a las herramientas tecnológicas disponibles.
46. Valoración de la eficacia operativa considerando los apartados precedentes.
47. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras.

2.1.3.6 Declaración de Tolerancia al Riesgo de LA/FT

48. Definición de los riesgos específicos que está dispuesto a asumir el Sujeto Obligado objeto del informe.
49. Descripción de los riesgos a asumir en relación a:
 - a. Clientes
 - b. Servicio ofrecido
 - c. Canales de atención
 - d. Zona Geográfica
50. Valoración de la eficacia operativa atendiendo a límites de tolerancia excesivamente estrictos o excesivamente laxos, valorando el condicionamiento del negocio y la justificación real de la exposición al riesgo.
51. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras.

2.1.3.7 Política de Aceptación de Clientes

52. Detallar las condiciones generales y particulares de aceptación para cada segmento o perfil de clientes. Valorar en cada caso:
 - a. Cliente de bajo riesgo, cumplimiento de la normativa mínima, valorando la inexistencia de laxitud en la tolerancia al riesgo.
 - b. Clientes de alto riesgo, verificar que la inexistencia de medidas injustificadas de no aceptación de clientes por pertenecer a un determinado sector, grupo económico, jurisdicción, u otro criterio similar.
53. Detallar las condiciones o clientes con los cuales se ha decidido no mantener una relación comercial, fundamentando tal determinación.
54. Valoración de la eficacia operativa, ponderando ambos extremos “de extremo riesgo” o “extrema laxitud”
55. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras, fundamentalmente orientadas a los ajustes necesarios en los procesos internos, requerimiento de documentación, periodicidad en la actualización y seguimiento de operaciones.

2.1.3.8 Adecuación de las políticas y procedimientos del SO a los resultados de la Autoevaluación de Riesgos

56. ¿Son suficientes los procedimientos necesarios para dar cumplimiento a la Resolución UIF vigente?
57. ¿Son adecuados los procedimientos de contraste con listas anti-terroristas y contra la proliferación de armas de destrucción masiva?
58. ¿Son adecuados los procedimientos de identificación de clientes y propietarios/beneficiarios?
59. ¿Considera adecuados los procedimientos específicos en materia de PEP?
60. ¿Considera adecuados los procedimientos de aceptación, identificación y conocimiento continuado de clientes?
61. ¿Considera adecuados los procedimientos de aceptación, identificación y conocimiento continuado de propietarios/beneficiarios?
62. ¿Considera adecuada la calificación del riesgo de clientes y en consecuencia la segmentación?
63. ¿Considera adecuada la política y procedimientos para la actualización de Legajos de clientes?
64. Deficiencias detectadas, medidas correctivas, propuesta de mejoras

2.1.3.9 Gobierno Corporativo y normativa interna

65. Carácter apropiado o no de las reglas de Gobierno Corporativo de la Entidad para la implementación de un efectivo sistema de PLA/FT
 - a. Relevar la existencia de políticas que identifiquen la relación entre la organización, su grupo económico y terceros relacionados
 - b. ¿Existe un relevamiento de los distintos grupos de interés que interactúan con la empresa? Accionistas, directivos, gerentes, proveedores, clientes, así como las características del mercado y las operaciones
 - c. ¿Son conocidas las expectativas e intereses de los grupos de interés que involucran a la organización?
 - d. ¿Existe un plan de negocios? ¿Se encuentran contemplados en dicho plan los objetivos, la estrategia de riesgos y la participación de los grupos de interés?
 - e. ¿El Directorio asumió fu función general de supervisión y estableció códigos de conducta y de disciplina?
 - i. Relevar la aprobación de los Códigos de Ética o Conducta y de Disciplina.
 - ii. Relevar los mecanismos de divulgación de dichos códigos y los mecanismos de seguimiento para su cumplimiento.

- f. ¿El Directorio analizó y verificó que el presidente del directorio no concentre una acumulación inadecuada de funciones ejecutivas?
- g. ¿El Directorio verificó que los integrantes del Comité de Auditoría sean independientes y ejecuten mecanismos que se inspiren en los principios de transparencia?
- h. ¿El Directorio estableció pautas claras en relación con los deberes de diligencia, lealtad, confidencialidad y resolución de conflictos de intereses?
- i. ¿El Directorio estableció procedimientos para observar situaciones que puedan suponer un riesgo a la independencia de auditores?
 - i. Verificar la existencia de mecanismos de elección de auditores externos
- j. ¿Se cuenta con un planeamiento anual y un plan de trabajo de las auditorías interna y externa adecuadamente aprobado por el Comité de Auditoría o el Órgano de Administración?
 - i. Solicitar el planeamiento de Auditorías y evaluar la razonabilidad

66. Normas y procedimientos internos establecidos en la entidad en materia de PLA/FT

- a. Solicitar el Manual de Procedimientos de Prevención de LA/FT
 - i. Evaluar contrastando con la normativa vigente en materia de Prevención de LA/FT con énfasis en aquellas que son específicas del SO objeto del informe
- b. Relevar si se cuenta con un análisis de riesgo de LA/FT en la organización
 - i. Solicitar la metodología utilizada para la elaboración del análisis de riesgos de LA/FT y evaluar su razonabilidad
 - ii. Relevar la frecuencia con la que se realizan los análisis de riesgo de LA/FT
 - iii. Evidenciar de que forma el Directorio o autoridad equivalente toma conocimiento y se involucra en los análisis de riesgos de LA/FT elaborados
 - iv. En caso que el análisis sea externo solicitar: el contrato correspondiente, las evidencias de los controles efectuados en las tareas desarrolladas y de la interacción de los miembros de la organización.
- c. Evaluar si el proceso de gestión de riesgos de LA/FT contempla indicadores adecuados y emisión de reportes periódicos
 - i. Evaluar el proceso verificando que el mismo contemple el mapa de riesgos identificados, niveles de tolerancia aprobado, evaluación de la calidad de los controles y determinación del riesgo residual.
- d. Considerar la existencia o no de una metodología de gestión de riesgos que apoye la prevención de LA/FT

- i. Descripción y evaluación de su eficacia operativa
 - e. Relevar si se encuentran definidos los objetivos a cumplir por cada una de las áreas/personas encargadas de la prevención de La/FT
 - i. Verificar si existe un plan de acción para remediar los desvíos detectados.
 - f. Considerar si se encuentra definida la estrategia de prevención de LA/FT

67. Organismos Internos de Control

- a. Relevar si existe un área cuya función es desarrollar el análisis de riesgo de LA/FT
- b. Relevar la existencia de un Comité de Auditoría Interna
- c. Individualizar los responsables de preparar la información relacionada a prevención de LA/FT
- d. Identificar las áreas responsables de detectar, evaluar y comunicar los desvíos producidos con respecto a los niveles de tolerancia al riesgo aprobados
- e. Relevar y concluir sobre la adecuada cantidad de integrantes que componen los organismos internos de control
- f. Relevar y concluir sobre la adecuada idoneidad de los integrantes que componen los organismos internos de control

68. Responsables del Sistema de PLA/FT en la Entidad

- a. Oficial de Cumplimiento
 - i. Concluir sobre la adecuada idoneidad de los integrantes que componen los organismos internos de control y realice una evaluación del desempeño de su función.

2.1.3.10 Cumplimiento de la Política de Identificación y Conocimiento del Cliente

69. Control sobre el cumplimiento de los requisitos de identificación y conocimiento del cliente

- a. Clientes de Riesgo bajo – DDS
 - i. Procedimiento para su identificación
 - 1. Descripción, formularios de identificación
 - 2. Valoración de la eficacia operativa
 - 3. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras
 - ii. Procedimiento de conocimiento del cliente
 - 1. Descripción, formularios de conocimiento, medidas establecidas para su actualización
 - 2. Valoración de la eficacia operativa
 - 3. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras

- iii. Documentación solicitada
 - 1. Descripción
 - 2. Valoración
 - 3. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras
- iv. Muestreo de clientes en este segmento, no menos del 10% del total de clientes del segmento
 - 1. Descripción del procedimiento utilizado para tomar la muestra
 - 2. Constancia de la muestra tomada, identificando los clientes con denominación, razón social, apellido y nombres, número de CUIT/CUIL, domicilio, relación comercial con el SO.
 - 3. Verificar los legajos, observando el cumplimiento del procedimiento identificación y conocimiento del cliente establecido por el SO.
 - 4. Procedimientos de verificación de las actividades declaradas por los clientes y los documentos solicitados para verificación de la actividad
 - 5. Análisis de las conclusiones obtenidas sobre el perfil del cliente en forma crítica, valorando en cuanto a su calidad el conocimiento del cliente.
 - 6. En caso de encontrar defectos significativos, ampliar la muestra, repetir los pasos anteriores.
 - 7. Redacción de conclusiones.
- b. Clientes de Riesgo medio – DDN
 - i. Procedimiento para su identificación
 - 1. Descripción, formularios de identificación
 - 2. Valoración de la eficacia operativa
 - 3. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras
 - ii. Procedimiento de conocimiento del cliente
 - 1. Descripción, formularios de conocimiento, medidas establecidas para su actualización
 - 2. Valoración de la eficacia operativa
 - 3. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras
 - iii. Documentación solicitada
 - 1. Descripción
 - 2. Valoración
 - 3. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras

- iv. Muestreo de clientes en este segmento, no menos del 15% del total de clientes del segmento
 - 1. Descripción del procedimiento utilizado para tomar la muestra
 - 2. Constancia de la muestra tomada, identificando los clientes con denominación, razón social, apellido y nombres, número de CUIT/CUIL, domicilio, relación comercial con el SO.
 - i. Verificar los legajos, observando el cumplimiento del procedimiento identificación y conocimiento del cliente establecido por el SO.
 - ii. Procedimientos de verificación de las actividades declaradas por los clientes y los documentos solicitados para verificación de la actividad
 - iii. Análisis de las conclusiones obtenidas sobre el perfil del cliente en forma crítica, valorando en cuanto a su calidad el conocimiento del cliente.
 - iv. En caso de encontrar defectos significativos, ampliar la muestra, repetir los pasos anteriores.
 - v. Redacción de conclusiones.
- c. Clientes de Riesgo alto - DDR
 - i. Procedimiento para su identificación
 - 1. Descripción, formularios de identificación
 - 2. Valoración de la eficacia operativa
 - 3. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras
 - ii. Procedimiento de conocimiento del cliente
 - 1. Descripción, formularios de conocimiento, medidas establecidas para su actualización
 - 2. Valoración de la eficacia operativa
 - 3. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras
 - iii. Documentación solicitada
 - 1. Descripción
 - 2. Valoración
 - 3. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras
 - iv. Muestreo de clientes en este segmento, no menos del 20% del total de clientes del segmento. El Revisor valorará la verificación total en función al número de clientes clasificados el segmento.

1. Descripción del procedimiento utilizado para tomar la muestra
2. Constancia de la muestra tomada, identificando los clientes con denominación, razón social, apellido y nombres, número de CUIT/CUIL, domicilio, relación comercial con el SO.
3. Verificar los legajos, observando el cumplimiento del procedimiento identificación y conocimiento del cliente establecido por el SO. Deberá prestar especial atención a la verificación de documentación asociada al origen y licitud de fondos, concluyendo sobre su pertinencia, razonabilidad y suficiencia.
4. Procedimientos de verificación de las actividades declaradas por los clientes y los documentos solicitados para verificación de la actividad
5. Procedimientos existentes para conocer los beneficiarios últimos con clientes que actúan por cuenta ajena y conocer la estructura accionaria y de control de la persona jurídica
6. Dejar constancia en caso de que se observe visita “in situ” a los clientes como medida adicional de conocimiento
7. Análisis de las conclusiones obtenidas sobre el perfil del cliente en forma crítica, valorando en cuanto a su calidad el conocimiento del cliente.
8. En caso de encontrar defectos significativos, ampliar la muestra, repetir los pasos anteriores.
9. Redacción de conclusiones.
10. Operaciones de gran valor económico, superior a los \$4.200.000 (pesos cuatro millones doscientos mil) o su equivalente en moneda extranjera al tipo de cambio correspondiente a la fecha, por presentar riesgos específicos en aquellas compras/ventas de inmuebles. Detallar cantidad de operaciones efectuadas en el período bajo revisión. Efectuar comparación en cantidad y volumen en moneda con períodos anteriores. Realizar una muestra no menor al 30% del total de operaciones y que a su vez represente no menos del 40% del volumen operado. Examinar sobre la muestra que se haya realizado el proceso de debida diligencia reforzado, considerando siguientes puntos:

- a. Identificación del cliente, DNI/CUIT/CUIL, domicilio, declaración de PEP, con la documentación respaldatoria
 - b. Descripción de las actividades declaradas y su verificación con fuentes independientes
 - c. Documentación solicitada en donde consta la licitud y origen de los fondos utilizados para realizar la transacción, con la debida intervención de los Colegios Profesionales y Organismos de Certificación en caso de corresponder.
 - d. Identificación del otro profesional interviniente, indicando su CUIT/CUIL/DNI, Matrícula Profesional, Constancia de Inscripción como Sujeto Obligado ante UIF
 - e. En los casos en que el profesional interviniente que representa a la parte que no es cliente del SO objeto de este informe, no acredite Constancia de Inscripción ante UIF como Sujeto Obligado deberá verificar que se hayan realizados los procedimientos precedentes sobre la parte que no resulta cliente del Sujeto Obligado destinatario del presente informe.
 - f. Valoración de la eficacia operativa
 - g. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras.
11. Operaciones de valor económico significativo realizadas en efectivo moneda nacional y/o moneda extranjera
- a. Identificación del cliente, DNI/CUIT/CUIL, domicilio, declaración de PEP, con la documentación respaldatoria
 - b. Descripción de las actividades declaradas y su verificación con fuentes independientes
 - c. Documentación solicitada en donde consta la licitud y origen de los fondos utilizados para realizar la transacción, o aquella que permite determinar el perfil del cliente
 - d. Identificación del otro profesional interviniente, indicando su CUIT/CUIL/DNI, Matrícula Profesional,

Constancia de Inscripción como Sujeto Obligado ante UIF

- e. En los casos en que el profesional interviniente que representa a la parte que no es cliente del SO objeto de este informe, no acredite Constancia de Inscripción ante UIF como Sujeto Obligado deberá verificar que se hayan realizados los procedimientos precedentes sobre la parte que no resulta cliente del Sujeto Obligado destinatario del presente informe.
 - f. Valoración de la eficacia operativa
 - g. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras.
- d. Control de la efectividad de los procedimientos de debida diligencia continuada
- i. Modificación de riesgos
 - ii. Descripción de los procesos de debida diligencia continuada que permiten que determinar la pertinencia de un cliente en el segmento asignado y/o su re-clasificación a otro segmento.
 - iii. Descripción del proceso efectuado para identificar al beneficiario final y a las personas jurídicas y otras estructuras de manera tal que el SO entienda la titularidad, propiedad y control del cliente
 - iv. Frecuencia con la que se solicita la actualización de información y/o documentación que da sustento al perfil del cliente
 - v. Describir los procedimientos y frecuencia de verificación de identidad de clientes en AFIP, Impuestos Provinciales, Impuestos Municipales, Centrales de Riesgo, Poder Judicial, BCRA, Listado de terroristas proporcionado por los organismos internacionales y demás fuentes independientes
 - vi. Relevamiento de la frecuencia con la que se cuenta con la presencia física del cliente en las oficinas del SO
 - vii. Descripción del proceso de desvinculación de clientes ante la imposibilidad de realizar debida diligencia
 - viii. Valoración de la eficacia operativa
 - ix. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras
- e. Efectividad de las alertas
- i. Descripción de cantidad y tipo de alertas posee la Organización respecto de sus clientes

- ii. Descripción de la evaluación de las alertas y operaciones inusuales, persona/s encargada/s de su evaluación
- iii. Tratamiento brindado a las alertas, indicando los plazos y los canales de comunicación. Relacionar en el análisis el momento de aparición de alertas y el plazo para su resolución.
- iv. Descripción del proceso de comunicación de alertas y la decisión final indicando las personas que intervienen en el proceso.
- v. Valoración de la eficacia operativa
- vi. Deficiencias detectadas, correcciones, propuesta de mejoras

2.1.3.11 Sistemas de Monitoreo y Reporte

- 70. Pertinencia y efectividad de los sistemas de control de transacciones y alertas automatizadas
- 71. Revisión del sistema de registro interno y análisis de las operaciones
 - a. Número de operaciones analizadas, clasificando en aquellas que revistieron el carácter de sospechosas y aquellas que lograron explicarse
 - b. Plazos en los que se realiza el análisis de las operaciones
 - c. Cantidad de ROS emitidos
 - d. Reflejo documental de las decisiones tomadas, describir y evaluar
 - e. Valoración de la eficacia operativa
 - f. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras
- 72. Procedimientos de análisis y reporte de las operaciones sospechosas
 - a. Personas encargadas
 - b. Número de operaciones analizadas en el período objeto del informe
 - c. Frecuencia con que se realiza el análisis
 - d. Solicitud de información adicional para esclarecer operaciones
 - i. Tipo de información solicitada
 - ii. Medio de comunicación utilizado para intercambiar la información con el cliente
 - iii. Tratamiento de la información adicional recibida
 - e. Realizar una descripción del proceso de análisis, indicando los plazos insumidos en cada etapa, en caso de existir más de una etapa
 - f. Valoración de la eficacia operativa
 - g. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras
- 73. Procedimiento de reporte de operaciones sistemáticas mensuales
 - a. Medidas establecidas para la determinación de las obligaciones que deben ser comunicadas

- b. Descripción del procedimiento de comunicación
 - c. Formularios utilizados para la comunicación
 - d. Persona encargada de la comunicación
 - e. Plazo en el que se ejecuta la comunicación
74. Procedimiento de reporte de operaciones sospechosas
- a. Descripción del procedimiento de comunicación
 - b. Formularios utilizados para la comunicación
 - c. Persona encargada de la comunicación
 - d. Plazo en el que se ejecuta la comunicación
 - e. Descripción del procedimiento de abstención de ejecución de operaciones con indicación de la persona encargada de tomar la decisión y comunicación al resto del personal de la forma de proceder
 - f. Procedimientos y medidas implementadas para asegurar la confidencialidad de la información tanto en el proceso de análisis como luego de ejecutada una comunicación o reporte
 - g. Valoración de la eficacia operativa
 - h. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras
- 2.1.3.12 Conservación de la documentación de clientes en cuanto a su identificación y conocimiento, como así también de las operaciones realizadas
75. Describir las medidas establecidas para la conservación de la documentación referida a identificación y conocimiento del cliente, así como de las operaciones realizadas
76. Indicar el período de conservación
77. Indicar la periodicidad con la cual se realizan copias de seguridad de la documentación digital
78. Indicar y evaluar la disponibilidad de lectura de los archivos digitales
79. Indicar y evaluar la custodia de las copias de seguridad de la documentación digital. En la evaluación describir quien/es tiene/n acceso a la misma.
80. Descripción completa, con valoración de la eficacia operativa
81. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras
- 2.1.3.13 Cumplimiento de requerimientos de autoridades regulatorias
82. Descripción del procedimiento establecido para dar cumplimiento a los requerimientos de UIF
83. Detallar las personas encargadas de dar cumplimiento a requerimientos de UIF
84. Describir los medios utilizados para dar cumplimiento a los requerimientos de UIF
85. Valoración de la eficacia operativa
86. Deficiencias detectadas, correcciones y propuesta de mejoras

2.1.3.14 Plan de Capacitación

87. Diseño del Plan de Capacitación

- a. Descripción del plan de capacitación indicando la cantidad de cursos y su periodicidad, las personas a las que debe estar dirigido, las organizaciones o profesionales a quienes se acude para las capacitaciones
- b. Verificar que el plan de capacitación se encuentre en el Manual de Prevención de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo que tiene el Sujeto Obligado
- c. Valorar su eficacia operativa
- d. Deficiencias detectadas, medidas correctivas, propuesta de mejoras.

88. Ejecución del Plan de Capacitación

- a. Verificar que si el plan o programa de capacitación se cumple de acuerdo a lo prescripto en el Manual de Procedimientos.
- b. Valorar la eficacia operativa
- c. Deficiencias detectadas, medidas correctivas, propuesta de mejoras.

89. Evaluación del Plan de Capacitación

- a. Cantidad de cursos realizados desde la anterior revisión, en caso de ser la primera revisión comenzar con el registro y relevar los cursos anteriores para establecer frecuencia y periodicidad
- b. Indicar el contenido del o los curso/s realizados
- c. Relevar de cada capacitación: fecha, duración, temario, material de estudio, número de asistentes de la empresa y su relación con el total de empleados. Describir el sistema de evaluación de los conocimientos adquiridos por parte de la entidad o profesional que brindó la capacitación.
- d. Entrevistas al personal tendiente a evaluar la comprensión de las capacitaciones tomadas
- e. Verificación de certificados de capacitación
- f. Verificación de la idoneidad de la entidad o el profesional que dicta el curso de capacitación en caso de ser posible
- g. Descripción completa
- h. Valorar la eficacia de las capacitaciones tomadas en la materia
- i. Deficiencias detectadas, propuesta de mejoras, recomendación de los temas que requieren mayor intensidad en la capacitación.

2.1.3.15 Actividades de control en materia de PLA/FT

90. Labor de auditoría y áreas de control interno

- a. Identificar las personas encargadas de la auditoría interna

- b. Relación de auditores internos con los responsables de prevención de LA/FT
- c. Periodicidad de realización de las auditorías internas
- d. Evaluar el contenido de las auditorías y solicitar informe
- e. Descripción de las principales conclusiones
- f. Valorar la eficacia operativa
- g. Deficiencias detectadas, correcciones, propuesta de mejoras

2.1.4 Redacción del Informe

91. Una vez aplicados todos los procedimientos, y redactadas las conclusiones por cada punto de control y evaluación deberá procederse a la redacción del Informe del Revisor Externo Independiente, de acuerdo a la estructura contemplada para Informes Especiales prevista en la Resolución Técnica N° 37 VII C aprobada por la Federación Argentina de Consejos de Profesionales en Ciencias Económicas. Ver [Modelo de Informe](#) en Anexo B.

2.1.5 Anexos

A. Formulario de Autoevaluación

VALORACIÓN DE AUTOEVALUACIÓN			
Este cuestionario tiene como finalidad evaluar los puntos que mínimamente debería			
	CRITERIOS DE AUTOEVALUACIÓN	SI	NO
ANÁLISIS DE CLIENTES	I. En relación al cliente, verificar si se pondera:		
	Cantidad		
	Antigüedad		
	Importe anual operado		
	Tipo: persona jurídica / organismo estatal / persona humana		
	Condición o no como sujeto obligado		
	Actividad desarrollada		
	Clientes con nacionalidad de países incluidos en las listas de GAFI		
	Clientes con nacionalidad de países no cooperadores		
	Operaciones realizadas en efectivo		
SERVICIO OFRECIDO	II. En relación al servicio ofrecido, verificar si se pondera:		
	Administración de propiedades de carácter comercial		
	Administración de propiedades de carácter habitacional		
	Compra/Venta de inmuebles urbanos		
	Compra/Venta de inmuebles rurales		
	Comercialización de tierra sin mejoras / loteos / similares		
	Tasaciones o asesoramiento relacionado		
	Gestión crediticia para compra/venta de inmuebles		
	Representación en negociaciones, actuando por cuenta del cliente		
CANALES	III. En relación al canal de venta o servicio, verificar si se pondera:		
	Asesoramiento en forma presencial		
	Asesoramiento en forma remota o a distancia		
	Distancia física inexplicable entre la empresa y el cliente		
ZONA GEOGRÁFICA	IV. En relación a la ubicación geográfica, verificar si se pondera:		
	Localización de los clientes		
	Localización de los productos ofrecidos		
	Cantidad de operaciones que involucran diferentes jurisdicciones dentro del país		
	Cantidad de operaciones que involucran más de un país		
	Importe total de operaciones que involucran diferentes jurisdicciones dentro del país		
	Importe total de operaciones que involucran más de un país		
	Operaciones con países incluidos en las listas de GAFI		
	Operaciones con países no cooperadores		
Actuación en zonas de alta delincuencia			
RIESGO INHERENTE	V. En relación al riesgo inherente verificar si se pondera:		
	Dificultad en la determinación del precio de inmuebles por su localización geográfica y/o mercado en desarrollo		
	Dificultad en la determinación del precio de inmuebles por su valor histórico		
	Dificultad en la determinación del precio de inmuebles por su localización comercial estratégica		
	Dificultad en la determinación del precio de inmuebles por desconocimiento del mercado internacional		
	Informalidad en las transacciones, formalizando por cifras inferiores o superiores a las reales		
	Uso generalizado de efectivo en transacciones de importante volumen		

B. Modelo de Informe

INFORME ESPECIAL DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE SOBRE LA CALIDAD Y EFECTIVIDAD DEL SISTEMA DE PREVENCIÓN DE LAVADO DE ACTIVOS Y FINANCIACIÓN DEL TERRORISMO

A los Señores [completar (1)] de
XYZ
CUIT N° [completar]
Domicilio legal: [completar]

1. OBJETO DEL ENCARGO

He sido contratado por XYZ para emitir un informe especial la calidad y efectividad del sistema de Prevención de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo, de acuerdo con lo requerido por la Resolución N° [completar] de la Unidad de Información Financiera.

2. RESPONSABILIDAD DE LA DIRECCIÓN DE LA SOCIEDAD (2)

La Dirección de la Sociedad es responsable por la implementación, mantenimiento y funcionamiento eficaz de un Sistema de Prevención de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo como así también del mantenimiento del control interno necesario para dar cumplimiento a la Ley 25.246 y del cumplimiento de la Resolución N° [completar] de la Unidad de Información Financiera.

3. RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO

Mi responsabilidad consiste en la emisión del presente informe especial, basado en mi tarea profesional, que se detalla en el párrafo siguiente, para cumplir con los requerimientos de la Unidad de Información Financiera.

4. TAREA PROFESIONAL

Mi tarea profesional fue desarrollada de conformidad con las normas sobre informes especiales establecidas en la sección VII.C de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (en adelante, "RT 37"), aprobadas por el Consejo Profesional de Córdoba según Resol. N° 27/14, y consistió en la aplicación de ciertos procedimientos necesarios para corroborar el cumplimiento por parte de la Sociedad con los requerimientos de la Unidad de Información Financiera. La RT37 exige que cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute mi tarea de forma tal que me permita emitir el presente informe especial. En consecuencia, mi trabajo no constituye una auditoría o revisión de estados contables, ni otro encargo de aseguramiento. Los procedimientos detallados a continuación han sido aplicados sobre los sistemas, registros y documentación que me fueron suministrados por la Sociedad. Mi tarea se basó en la premisa que la información proporcionada es precisa, completa, legítima y libre de fraudes y otros actos ilegales, para lo cual he tenido en cuenta su apariencia y estructura formal. Los procedimientos realizados consistieron únicamente en: **a.** Identificar, valorar y categorizar el Riesgo de LA/FT; **b.** Identificar y valorar el Sistema de Gestión de Riesgos de LA/FT, los sistemas de administración de riesgos que apoyan la Prevención de LA/FT, el Software de Prevención de LA/FT; **c.** Valorar los factores de riesgo identificados por la Sociedad, efectuando una valoración sobre su razonabilidad; **d.** Cotejar la Autoevaluación de Riesgos y valorar su eficacia operativa; **e.** Cotejar y valorar la Declaración de Tolerancia al Riesgo efectuada por la Sociedad; **f.** Cotejar y valorar la Política de Aceptación de Clientes; **g.** Cotejar y valorar la adecuación de las políticas y procedimientos efectuados por la Sociedad en Materia de Prevención de LA/FT a los resultados de la Autoevaluación de Riesgos; **h.** Cotejar y valorar el carácter apropiado de las normas de Gobierno Corporativo para la implementación de un efectivo sistema de PLA/FT; **i.** Cotejar y valorar las normas y procedimientos internos establecidos en la entidad para la PLA/FT; **j.** Cotejar y valorar la existencia y funcionamiento de los organismos de control y de los responsables del sistema de PLA/FT; **k.** Cotejar y valorar el cumplimiento de la política de identificación y conocimiento de clientes; **l.** Cotejar y valorar el sistema de monitoreo y reporte; **m.** Cotejar y valorar la adecuada conservación de la documentación que sustenta el sistema de PLA/FT; **n.** Cotejar y valorar el cumplimiento a los requerimientos efectuados por la Unidad de Información Financiera; **o.** Cotejar y valorar el diseño, ejecución y cumplimiento del Plan de Capacitación en materia de PLA/FT; **p.** Cotejar y valorar las actividades de verificación y control interno en materia de PLA/FT; respecto a las normas y

procedimientos, respecto a los organismos de control y respecto a los responsables. [Describir los procedimientos adicionales que se hubieran efectuado en forma detallada (3)]

5. MANIFESTACIÓN PROFESIONAL

Alternativa 1: manifestación relacionada con el cumplimiento normativo del Sistema de Prevención de LA/FT objeto del encargo indicando que **no hay hallazgos** que lo afecten sobre la base del trabajo realizado, cuyo alcance se describe en el párrafo precedente. Informo que de las corroboraciones realizadas sobre el Sistema de Prevención de LA/FT, **no surgieron hallazgos** que afecten el cumplimiento por parte de la Sociedad con lo prescripto por la Unidad de Información Financiera respecto la gestión de un Sistema de Prevención de LA/FT. La calidad y efectividad del Sistema de Prevención de LA/FT es adecuado al nivel de riesgo. [No hay medidas correctivas pero se agregan sugerencias para optimización de acuerdo a lo prescripto por la Resolución UIF]

Alternativa 2: manifestación relacionada con el cumplimiento normativo del Sistema de Prevención de LA/FT objeto del encargo indicando que **existen hallazgos** que lo afectan sobre la base del trabajo realizado, cuyo alcance se describe en el párrafo precedente. Informo que de las corroboraciones realizadas sobre el Sistema de Prevención de LA/FT, **surgieron hallazgos** que afectan el cumplimiento por parte de la Sociedad con lo prescripto por la Unidad de Información Financiera respecto la gestión de un Sistema de Prevención de LA/FT. La calidad y efectividad del Sistema de Prevención de LA/FT es [completar con la calificación, referirse a la eficiencia y calidad siempre en relación al nivel de riesgo asumido, cotejado o valorado]. Manifestación acerca de cada uno de los hallazgos surgidos de la aplicación de cada uno de los procedimientos sobre la base del trabajo realizado, cuyo alcance se describe en el párrafo precedente, informo que: a. [detallar cada hallazgo, las medidas correctivas necesarias y plazo cierto para su implementación]

6. RESTRICCIÓN DE USO DEL INFORME ESPECIAL

Mi informe ha sido preparado exclusivamente para uso de la Dirección de la Sociedad y para su presentación ante la Unidad de Información Financiera en relación con la calidad y efectividad del sistema de Prevención de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo y, por lo tanto, no asumo responsabilidad en el caso que sea utilizado, o se haga referencia a él o sea distribuido con otro propósito.

Lugar y fecha

[Firma y sello del profesional]

Notas:

- (1) Cargos de los destinatarios del informe: máxima autoridad (por ejemplo: Directores; Gerentes; Miembros del Consejo de Administración, etc.).
- (2) Órgano de administración de la entidad (por ejemplo: Directorio; Gerencia; Consejo de Administración), según la naturaleza del ente.
- (3) Evitar expresiones como “auditar”, “revisar”, “examinar”, que podría dar a entender que se trata de encargos de aseguramiento.
- (4) De existir, agregar, “excepto por las siguientes observaciones u excepciones” y detallar a continuación.

CONCLUSIONES

- Las últimas resoluciones publicadas por la UIF receptan positivamente las recomendaciones realizadas por GAFI adoptando un enfoque basado en el riesgo. La implementación se realizará en etapas, y comenzó efectivamente, en aquellos sectores de mayor sensibilidad e importancia. Podemos concluir, con suficiente rigor y certeza, que este será el camino a recorrer, y los cambios no tardarán en expandirse al resto de los sujetos obligados, cuyas resoluciones no tardarán en ser emitidas.
- Abandonar un sistema de cumplimiento normativo formalista, cuya aplicación práctica se encuentra virtualmente agotado, implicará una transición. Su éxito dependerá, en gran parte, de la suficiente madurez, de sujetos obligados y supervisores, para lograr el tan ambicioso objetivo de un sistema preventivo de calidad y eficiente.
- El régimen de evaluación propuesto por la UIF, con la novedosa figura del Revisor Externo Independiente, abre un excelente campo de acción para los profesionales en Ciencias Económicas, siempre interesados en nuevas áreas de desafío laboral. Ahora bien, para poder aprovechar dichas oportunidades, no solo es necesario comprender acabadamente el enfoque basado en riesgos, sino mantenerse en el camino de la permanente capacitación y actualización en materia de Prevención de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo.
- Es imperioso resaltar el aporte que pueden realizar los Profesionales matriculados en Ciencias Económicas al sistema de evaluación, actuando como Revisores Externos Independientes, por su vasta formación en materia de auditoría, revisión de métodos y procedimientos, evaluación y análisis del control interno, diseño de la estructura organizacional, control de gestión, por mencionar algunos de los principales aspectos incluidos en el alcance de la revisión. Lo mencionado sitúa a nuestra profesión en una posición de privilegio respecto a otras.
- Los Profesionales en Ciencias Económicas tenemos el deber de estudiar y diseñar programas de trabajo que permitan una metodología de trabajo adecuada, consistente y cuya finalidad sea la consecución de un trabajo profesional de excelencia. En este sentido resulta importante trabajar en forma conjunta, solidaria y coordinada, participando en las Comisiones de Estudios que se integran en los Consejos de Profesionales de Ciencias Económicas.

- Si bien no han sido objeto de desarrollo del presente trabajo, subsiste la necesidad de continuar trabajando en la normativa en aspectos que no resultan suficientemente claros, como la independencia, competencia y matrícula, de los profesionales que pueden detentar la función de Revisor Externo Independiente. Se espera que se continúe en el camino de la construcción colectiva de las normas, dando participación a las asociaciones de profesionales expertas en la materia.
- No debe perderse de vista en ningún momento que el flagelo del Lavado de Activos y la Financiación del Terrorismo afecta en forma negativa a la sociedad en su conjunto, de la que formamos parte y a la cual nos debemos. Un trabajo profesional de excelencia estimula una mejor prevención, y contribuye a desalentar los aberrantes delitos que preceden el Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo. Tenemos en nuestra incumbencia profesional la posibilidad de contribuir a un mundo mejor, a través de una coordinación cooperativa, desde el presente hacia una profesión 4.0.

BIBLIOGRAFÍA

- ✓ **ALBANESE, D. E.** “Principio de “know your customer” (conozca a su cliente) en el marco de un plan de prevención contra el lavado de activos”. D&G Profesional & Empresaria. Tomo 14, 2013, pp. 743.
- ✓ **ALBANESE, D. E.** “Análisis y Evaluación de riesgos: aplicación de una matriz de riesgo en el marco de un plan de prevención contra el lavado de activos”. Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS, vol. 9, núm. 3, 2012, pp. 206.
- ✓ **BIAGOSCH, Z.A.** “El rol del Revisor Externo Independiente”. Prevenciondelavado.com. 2018
- ✓ **BIAGOSCH, Z.A.** “Innovadora normativa de la UIF Argentina con un fuerte acento en el enfoque basado en riesgo”. Prevenciondelavado.com. 2017
- ✓ **CASAL, G.H.** “Auditorías financieras basadas en el riesgo de las aserciones”. D&G Profesional & Empresaria N°217, 2017, pp. 999
- ✓ **COMISIÓN DE ESTUDIOS LA PREVENCIÓN DE LAVADO DE ACTIVOS Y FINANCIACIÓN DEL TERRORISMO** – Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires – “El enfoque basado en riesgos en materia de prevención de lavado de activos y del financiamiento del terrorismo aplicado a la actividad profesional” – Informe N° 1. 2017.
- ✓ **DIRECTIVA 2005/60/CE** - Parlamento Europeo y del Consejo “Relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo”. 2005.
- ✓ **GAFI** – “Estándares Internacionales sobre la lucha contra el Lavado de Activos, el Financiamiento del Terrorismo y la Proliferación” – Recomendaciones de GAFI. 2012
- ✓ **GAFISUD** – Guía del Enfoque Basado en el Riesgo para combatir el Lavado de Activos y el Financiamiento del Terrorismo - GAFISUD 08 / Inf. 4 A III. 2008.
- ✓ **FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS** – “Modelos de Informes Diversos” - Informe N° 13 del CENCyA. 2014
- ✓ **GIACOBINO, M. V.** “Lavado de dinero”. D&G Profesional & Empresaria. tomo VII, 2006, pp. 820
- ✓ **MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA DE ESPAÑA** – Orden EHA/2444/2007. 2007
- ✓ **PEROTTI, J.** “La problemática del lavado de dinero y sus efectos globales: una mirada a las iniciativas internacionales y las políticas argentinas”. UNISCI Discussion Papers, N° 20, 2009, pp. 78/99
- ✓ **ROZAS FLORES, A.** “El Rol de la Auditoría ante el Lavado de Activos”. Quipukamayoc. Vol. 16 N°32, 2008, pp. 73/92.

- ✓ **SACCANI, R.** “Tratado de Auditoría Forense”, Tomo I. La Ley. 2012.
- ✓ **TOSO MILOS, A.** “Prevención del Lavado de Activos y Crédito Documentario: ¿A quién debe conocer el Banco emisor? Una respuesta desde el Derecho Privado”. Revista de Derecho – Universidad Católica del Norte. Vol. 21. N° 2, 2014, pp. 401.
- ✓ **UNIDAD DE INFORMACIÓN FINANCIERA.** Resoluciones 37-E/2017, 67-E/2017, 21/2018, 28/2018
- ✓ **VERA, J.** “Instrumentos de análisis para identificar operaciones de lavado de dinero”. Journal of Economics, Finance and administrative science, Vol.11 N° 21, 2006, pp. 69/95
- ✓ **BIAGOSCH, Z.A.** “El rol del Revisor Externo Independiente”. PrevenCIÓNdelavado.com. 2018

NOTAS BIBLIOGRAFICAS

1. **CASAL, G.H.** “Auditorías financieras basadas en el riesgo de las aserciones”. D&G Profesional & Empresaria N°217, 2017, pp. 999.
2. **TOSO MILOS, A.** “Prevención del Lavado de Activos y Crédito Documentario: ¿A quién debe conocer el Banco emisor? Una respuesta desde el Derecho Privado”. Revista de Derecho – Universidad Católica del Norte. Vol. 21. N° 2, 2014, pp. 401.
3. **ALBANESE, D. E.** “Principio de “know your customer” (conozca a su cliente) en el marco de un plan de prevención contra el lavado de activos”. D&G Profesional & Empresaria. Tomo 14, 2013, pp. 743.
4. **ALBANESE, D. E.** “Análisis y Evaluación de riesgos: aplicación de una matriz de riesgo en el marco de un plan de prevención contra el lavado de activos”. Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS, vol. 9, núm. 3, 2012, pp. 206.
5. **GAFI** – Estándares Internacionales sobre la lucha contra el Lavado de Activos, el Financiamiento del Terrorismo y la Proliferación – Las Recomendaciones del GAFI
6. **COMISIÓN DE ESTUDIOS LA PREVENCIÓN DE LAVADO DE ACTIVOS Y FINANCIACIÓN DEL TERRORISMO** – Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires – “El enfoque basado en riesgos en materia de prevención de lavado de activos y del financiamiento del terrorismo aplicado a la actividad profesional” – Informe N° 1. 2017.
7. **GAFISUD** – Guía del Enfoque Basado en el Riesgo para combatir el Lavado de Activos y el Financiamiento del Terrorismo - GAFISUD 08 / Inf. 4 A III. 2008.
8. **Unidad de Información Financiera.** Resoluciones 37-E/2017, 67-E/2017, 21/2018, 28/2018

TÍTULO:

“DESAFIOS DEL CONTADOR PUBLICO PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORIA”

ÁREA 6 – CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TEMA 1: Normas contables y de auditoría. Cambios recientes y aspectos mejorables

XXII Congreso Nacional de Profesionales de Ciencias Económicas

27 y 28 de septiembre de 2018

San Juan – Argentina

AUTOR:

GONZALEZ, José María

Córdoba 483 – Paraná – Entre Ríos

Cel.: 343-5109865 – e-mail: josemaria.gonzalezrube@gmail.com

TÍTULO:

“DESAFIOS DEL CONTADOR PUBLICO PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORIA”

ÁREA 6 – CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

TEMA 1: Normas contables y de auditoría. Cambios recientes y aspectos mejorables

XXII Congreso Nacional de Profesionales de Ciencias Económicas

27 y 28 de septiembre de 2018

San Juan – Argentina

ÍNDICE

RESUMEN.....	4
1. INTRODUCCION.....	6
2. NOVEDADES RECIENTES EN EL PAIS.....	7
2.1. Ámbito Educativo.	7
2.2. Ámbito Reguladores.....	8
2.3 Ámbito Gubernamental	9
2.4 Ámbito Profesional:	10
3. PROPUESTA.....	11

RESUMEN

El título de Contador Público que otorgan las Universidades argentinas, habilitan al graduado, para ejercer la profesión de conformidad a las incumbencias previstas en las resoluciones del Ministerio de Educación de la Nación, que han autorizado a las Facultades de Ciencias Económicas, previa obtención de su Matrícula en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas correspondiente, respetando las incumbencias profesionales previstas en las Leyes que regulan a cada Consejo Profesional y también en cumplimiento de la normativa nacional vigente mediante el Decreto-Ley 20.488/73.

El Contador Público, en nuestro país, realiza un ejercicio de la profesión, en forma “generalista” especialmente el vinculado con pequeñas y medianas empresas, prestando servicios profesionales impositivos, laborales, previsionales, de teneduría de libros, de compilación de estados contables y además el la Auditoría de los estados contables (que en muchos casos también compiló)

Mediante Resolución N° 3400 – E/ 2017, de fecha 08/09/2017 en uso de las facultades previstas en la Ley 25.421 de Educación Superior y considerando que el artículo 43 de la Ley de Educación Superior, el Ministro de Educación ha resuelto implementar un sistema de acreditación de la Carrera de Contador Público por ser considerada la misma de riesgo para la Comunidad.

La Comisión Nacional de Valores (CNV) mediante Resolución N° 744 de fecha 18 de junio de 2018, ha puesto en consulta la adopción de una Reglamentación sobre “Control de calidad de las auditorías externas”

El Gobierno Nacional, ha solicitado la incorporación de nuestro país a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y para ello, entre varias exigencias, se requiere el cumplimiento de cuestiones relativas a la auditoría externa de estados contables

Para ello será necesario que los organismos profesionales puedan avanzar en la modificación de la norma profesional de Auditoría local, en este caso la RT N° 37 FACPCE, como también definir a los Entes que puedan ser considerados de Interés Público.

En cuanto a la modificación de la RT N° 37 FACPCE, para el cumplimiento de la finalidad planteada, la misma debería receptor los siguientes temas regulados en los pronunciamientos de IFAC:

- 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 los Estados Financieros.

En cuanto a la RT 37 FACPCE, considerando la característica particular, especialmente en las auditorías de PYMES, en el cual el Contador, presta servicios complementarios que no afectan su independencia y también realiza auditorías recurrentes, que exceden los plazos de normas internacionales para la rotación de los auditores, deberían profundizarse temas contenidos en las siguientes normas del IFAC:

- NIA 210 Acuerdo de los términos del Encargo de Auditoría
- NIA 260 Comunicación con los responsables del gobierno de la Entidad

PALABRAS CLAVES

Acreditación – Fraude – Control de Calidad

1. INTRODUCCION

El título de Contador Público que otorgan las Universidades argentinas, habilitan al graduado, para ejercer la profesión de conformidad a las incumbencias previstas en las resoluciones del Ministerio de Educación de la Nación, que han autorizado a las Facultades de Ciencias Económicas, previa obtención de su Matrícula en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas correspondiente, respetando las incumbencias profesionales previstas en las Leyes que regulan a cada Consejo Profesional y también en cumplimiento de la normativa nacional vigente mediante el Decreto-Ley 20.488/73.

De esta forma, el Contador Público queda habilitado para el ejercicio de sus incumbencias académicas que le otorga su título universitario y las incumbencias profesionales que le otorga su Matrícula profesional. Entre estas incumbencias (académica y profesional) se encuentra el ejercicio de la AUDITORIA, particularmente la relacionada con los Estados Contables de diferentes organizaciones (con fines de lucro, sin fines de lucro y diferentes formas jurídicas).

Asimismo, por diversas regulaciones legales, en nuestro país, casi todos los estados contables que sean emitidos, obligatoriamente deben estar vinculados con un Contador Público y el encargo más requerido es el de Auditoría, actualmente regulado en la Resolución Técnica N° 37 FACPCE.

Aunque, en la citada R.T. se encuentran también regulados otros tipos de encargos que resultan aplicables a los estados contables (revisión, certificación literal, compilación) el de mayor jerarquía para la profesión de Contador Público y también para los emisores y usuarios de los mismos, es el Informe de Auditoría, en función de la seguridad razonable y la opinión positiva que emite el Contador Público.

El Contador Público, en nuestro país, realiza un ejercicio de la profesión, en forma “generalista” especialmente el vinculado con pequeñas y medianas empresas, prestando servicios profesionales impositivos, laborales, previsionales, de teneduría de libros, de compilación de estados contables y además el la Auditoría de los estados contables (que en muchos casos también compiló).

Para ejercer la Auditoría, en nuestro país, salvo algunas excepciones, no se requiere: antigüedad mínima en la matrícula profesional, experiencia previa, postgrados específicos en esta materia y especialmente no hay control de calidad sobre el trabajo profesional realizado.

El ejercicio profesional del Contador Público, en materia contable y de auditoría, podemos concluir que se encuentra globalizado y por ende también hay regulaciones globales, de alta calidad, a través de estándares internacionales, que han sido adoptados por la mayoría de los países y particularmente el nuestro tales como:

- a) Normas Internacionales de Información Financiera, emitidas por el IASB y adoptadas por nuestro país mediante la Resolución Técnica N° 26 FACPCE
- b) Pronunciamientos emitidos por el IAASB de la Federación Internacional de Contadores y adoptados en nuestro país, mediante las Resoluciones Técnicas N° 32, 33, 34 y 35 de la FACPCE.

Por ello en nuestro país hay entes, alcanzados por la R.T. 26, que deben preparar sus estados contables utilizando las NIIF del IASB y sus Auditores deben realizar la auditoría de conformidad con la R.T. N° 32 y RT 34 FACPCE.

2. NOVEDADES RECIENTES EN EL PAIS

2.1. Ámbito Educativo.

Mediante Resolución N° 3400 – E/ 2017, de fecha 08/09/2017 en uso de las facultades previstas en la Ley 25.421 de Educación Superior y considerando que el artículo 43 de la Ley de Educación Superior establece que los planes de estudio de carreras correspondientes a profesiones reguladas por el Estado, cuyo ejercicio pudiera comprometer el interés público, poniendo en riesgo de modo directo la salud, la seguridad o los bienes de los habitantes, deben tener en cuenta la carga horaria mínima, los contenidos curriculares básicos y los criterios sobre intensidad de la formación práctica que establezca el Ministerio de Educación en acuerdo con el Consejo de Universidades.

Asimismo, el Ministerio de Educación con acuerdo del Consejo de Universidades ha establecido las actividades profesionales reservadas a quienes hayan obtenido un título comprendido en la nómina del artículo 43 de la Ley de Educación Superior.

Por la citada Resolución el Ministro de Educación de la Nación revolvió aprobar los contenidos curriculares básicos, la carga horaria mínima, los criterios de intensidad de la formación práctica y los estándares para la acreditación de la carrera correspondiente al título de CONTADOR PÚBLICO, así como la nómina de actividades reservadas para quienes hayan obtenido el respectivo título, que obran como Anexos I – Contenidos Curriculares Básicos-, II – Carga Horaria Mínima-, III – Criterios de Intensidad de la Formación Práctica-, IV – Estándares para la Acreditación- y V – Actividades Profesionales Reservadas- de la presente resolución.

En el Anexo I de la citada resolución se han determinado los siguientes contenidos mínimos vinculados con Auditoría:

- Auditoría interna y externa. Auditoría operativa.
- Auditoría en ambientes informatizados.
- Informe del auditor.
- Normas y responsabilidades legales y profesionales en el ejercicio de la auditoría

Y, en el Anexo V, se detallan las actividades profesionales reservadas para la carrera de Contador Público, entre la cual se destaca:

“3. Dirigir y realizar procedimientos de auditoría, y dictaminar en materia contable e impositiva”.

Es decir que el Gobierno Nacional, a través del Ministerio de Educación, ha categorizado al ejercicio profesional de la Carrera de Contador Público, como de riesgo para la Comunidad y por ello se realizará una evaluación de dicha carrera en todas las Facultades de Ciencias Económicas de las Universidades argentinas, a los efectos de la Acreditación de las mismas, con la participación de la Comisión Nacional de Evaluación y Acreditación Universitaria (CONEAU)

2.2. Ámbito Reguladores

La Comisión Nacional de Valores (CNV) mediante Resolución N° 744 de fecha 18 de junio de 2018, ha puesto en consulta la adopción de una Reglamentación sobre “Control de calidad de las auditorías externas”, en base a las siguientes consideraciones:

- a) La Ley de Financiamiento Productivo N° 27.440, en su Título III, introdujo modificaciones a la Ley de Mercado de Capitales N° 26.831, con el objetivo de lograr el desarrollo del mercado de capitales en la República Argentina, introduciendo modificaciones a la Sección III –“Auditores externos”- del Capítulo V de la Ley de Mercado de Capitales N° 26.831, referidas a la fiscalización por parte de la Comisión Nacional de Valores (CNV) de los auditores externos, en aras de fortalecer sus facultades de supervisión en línea con los estándares y recomendaciones internacionales de organismos especializados como la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO). Algunas de las consideraciones para la implementación del nuevo régimen son las siguientes.
- b) Los auditores externos y las asociaciones de profesionales universitarios de auditores externos que presten servicios de auditoría externa a entidades autorizadas a hacer oferta pública de sus valores negociables, cuyos estados financieros deban ser emitidos conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y a los demás participantes del

mercado de capitales sujetos a su control, deben establecer y mantener un sistema de control de calidad propio que les proporcione una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen con las normas profesionales, legales y reglamentarias aplicables, y que los informes emitidos en relación con dichos servicios son adecuados en función de las circunstancias, debiendo cumplir a tal fin, con los requerimientos establecidos en la Resolución Técnica N° 34 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas que adopta la Norma Internacional de Control de Calidad N° 1 (NICC1) de la IFAC

- c) La organización de un sistema de supervisión del control de calidad de las auditorías externas tiene como objetivo velar por la optimización de la calidad de los trabajos de auditoría, lo cual redundará en el aumento del grado de confianza de los usuarios de los estados contables emitidos por las entidades que hagan oferta pública de sus valores negociables
- d) La adecuada calidad de las auditorías externas, al mejorar la integridad, independencia, objetividad, transparencia y fiabilidad de los auditores, contribuirá al buen funcionamiento del mercado de capitales, y permitirá asegurar un elevado nivel de protección de los accionistas, inversores y otras partes interesadas en la información financiera.

2.3 Ámbito Gubernamental

El Gobierno Nacional, ha solicitado la incorporación de nuestro país a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y para ello, entre varias exigencias, se requiere el cumplimiento de cuestiones relativas a la auditoría externa de estados contables, tales como:

- a) Asegurar que los auditores y síndicos de empresas no estatales informen, con prontitud sospechas de soborno en el extranjero, realizadas por los empleados o agentes de la empresa, a las autoridades competentes, especialmente frente a la inacción después de la divulgación adecuada dentro de la empresa;
- b) La profesión contable trabaje para dar a conocer el delito de soborno extranjero y fomente a la profesión para desarrollar la formación sobre soborno en el extranjero en el marco de sus sistemas educativos y de formación profesional.

Para el cumplimiento de lo requerido los Auditores Externos, deberían dar cumplimiento a las NIA 240 y 250 DE IFAC, que tratan sobre los errores significativos en los estados financieros de una empresa debido al fraude o incumplimiento de las leyes, por lo cual se requiere al auditor externo reportar tales errores a los órganos de dirección o de supervisión corporativa de la empresa auditada.

Ambas NIA requieren que el auditor presente un nuevo informe a las autoridades competentes sólo cuando existe un requisito legal para hacerlo. No existe ese requisito de informar en Argentina.

En cuanto a las Normas de Auditoría, vigentes en Argentina, la RT N° 32 FACPCE, contiene las NIA 240 y 250 de IFAC, por lo que las exigencias se resuelven con la aplicación de dichas normas.

Pero, atento a que no todos los Entes están auditados bajo NIA, los alcanzados por las Normas de Auditoría local, previstas en la RT 37 FACPCE, no tienen regulados estos temas en relación con el alcance del trabajo del Auditor, ya que si bien en el Glosario de la RT 37, está prevista la definición de Fraude, no se encuentra regulado en el Cap. III referido a Auditoría externa de estados contables

2.4 Ámbito Profesional:

Nuestra Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, conformada por los 24 Consejos Profesionales del país, es miembro de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) para lo cual debe dar cumplimiento a Declaraciones de los Miembros (DOM).

La DOM1 se refiere al control de calidad y de acuerdo a la constitución del IFAC, párrafo II. 3 B., a los organismos miembros de IFAC se les requiere cumplir con las declaraciones de obligaciones de los miembros.

El control de calidad, previsto por IFAC se aborda en tres niveles:

- El encargo de Auditoría.
- La firma de Auditoría.
- El organismo responsable del sistema de revisión de control de calidad.

Los responsables de una firma de auditoría, sobre su sistema de control de calidad, deben aplicar la Norma Internacional de Control de Calidad N°1.

De acuerdo con el marco de aplicación, los organismos miembros de IFAC identificarán y emprenderán acciones para que se adopte e implemente la NICC 1 y otras normas aplicables, tal como exige la DOM 3 – Normas Internacionales de Auditoría y otros pronunciamientos de IAASB; como también cumplir con los requerimientos establecidos para que las firmas implementen un sistema de control de calidad en sus jurisdicciones.

En este sentido, las Firmas de Auditoría que aplican la RT N° 32 FACPCE, además deben cumplir la RT 34 FACPCE, pero las Firmas de Auditoría que utilicen la RT 37 FACPCE, no tienen previsto el control de calidad sobre el encargo de auditoría ni tampoco ningún sistema de control externo.

3. PROPUESTA

Ante el escenario descrito de controles en la formación académica de los Contadores Públicos, mediante el proceso de Acreditación de la Carrera a través de la CONEAU y los requerimientos de organismos reguladores del Estado como también de Organismos Internacionales de mayores exigencias en el trabajo de Auditoría, la profesión de Contador Público para su incumbencias más relevante, que posee en forma exclusiva y excluyente, “Auditoría Externa de Estados Contables”, deberá realizar el mayor esfuerzo por continuar prestando un servicio de excelencia profesional, que satisfaga los requerimientos de los diversos usuarios de los servicios profesionales, para lo cual:

- a) será necesario que los organismos profesionales puedan avanzar en la modificación de la norma profesional de Auditoría local, en este caso la RT N° 37 FACPCE, como también definir a los Entes que puedan ser considerados de Interés Público.
- b) En cuanto a la modificación de la RT N° 37 FACPCE, para el cumplimiento de la finalidad planteada, la misma debería receptar los siguientes temas regulados en los pronunciamientos de IFAC:
 - NIA 240 Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de estados financieros con respecto al Fraude. En esta materia debería contemplarse especialmente la relación con la normativa sobre Lavado de Activos y Financiamiento del Terrorismo Internacional (LA y FT), particularmente porque en nuestro país el delito de LA y FT, tiene previsto como delito subyacente el delito de evasión fiscal.
 - NIA 250 Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de los Estados Financieros. Una cuestión especial para tratar será el tema de Secreto Profesional, ya que su violación, constituye un delito tipificado penalmente y también puede generar violación al Código de Etica, aplicable.
- c) En la RT 37 FACPCE, considerando la característica particular, especialmente en las auditorías de PYMES, en el cual el Contador, presta servicios complementarios que no afectan su independencia y también realiza auditorías recurrentes, que exceden los plazos de normas internacionales para la rotación de los auditores, deberían profundizarse temas contenidos en las siguientes normas del IFAC:
 - NIA 210 Acuerdo de los términos del Encargo de Auditoría
 - NIA 260 Comunicación con los responsables del gobierno de la Entidad.

- d) También, en este tipo de auditorías debería recordarse y profundizarse aspectos relativos al Escepticismo Profesional.
- e) Para los casos, que en nuestro país se definan como Entes de Interés Público, alguno de los cuales, por ej. podrán incluirse los comprendidos por OCDE, los auditores deberían aplicar las NIA, tal como se requiere actualmente mediante la RT 32 y la RT 34. De lo contrario, para este tipo de Entidades, resultaría necesario e imprescindible incorporar a las normas de Auditoría para este tipo, la NIA 220 referida Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros.
- f) En forma gradual y planificada, nuestra profesión debería requerir a las firmas de auditoría (auditores individuales o asociaciones de profesionales) la implementación de normas relativas al control de calidad de las Auditoría, cuyo desarrollo puede basarse en forma similar a la NIA 220. Por ej., se podría requerir a todas las empresas que, en forma obligatoria, confeccionen sus Estados Contables, aplicando la R. T. N° 17 de la FACPCE.
- g) Para los Auditores que deban utilizar sistemas de control de calidad en sus encargos de Auditoría, debería requerirse una capacitación obligatoria, que podría implementarse en nuestro país a través del Sistema Federal de Actualización Profesional (SFAP), con evaluaciones sobre las actividades realizadas.



Título: EL FUTURO DE LA AUDITORÍA ANTE LA NUEVA DINÁMICA DE LOS NEGOCIOS

Área: Contabilidad y Auditoría

Tema: Normas contables y de auditoría cambios recientes y aspectos mejorables.

Nombre del Congreso, lugar y fecha de realización: XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, San Juan, 27 y 28 de septiembre de 2018

Nombre y apellido del autor y/o autores con el domicilio, teléfono particular y/o profesional, y dirección de correo electrónico particular y/o profesional:

Guillermo Gabriel Español

San Martín 914 – Oficina A – (S2000CJN) Rosario – Pcia. de Santa Fe

TE: (0341)4490511

guillermo.espanol@ecge.com.ar



Título: EL FUTURO DE LA AUDITORÍA ANTE LA NUEVA DINÁMICA DE LOS NEGOCIOS

Área: Contabilidad y Auditoría

Tema: Normas contables y de auditoria cambios recientes y aspectos mejorables.

Nombre del Congreso, lugar y fecha de realización: XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS, San Juan, 27 y 28 de septiembre de 2018

Sumario

RESUMEN Y PALABRAS CLAVE	4
INTRODUCCIÓN	5
OBJETIVOS DEL TRABAJO	9
AUDITORÍA Y NORMAS DE AUDITORÍA	10
ANÁLISIS DE NORMAS QUE TENDRÁN IMPORTANCIA EN UN FUTURO CERCANO	12
RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR CON RESPECTO A OTRA INFORMACIÓN	12
EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO.....	14
CONCLUSIÓN	18
BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA.....	19
CITAS	19

EL FUTURO DE LA AUDITORÍA ANTE LA NUEVA DINÁMICA DE LOS NEGOCIOS

“Se quieres prever el futuro, estudia el pasado”

Confucio

RESUMEN Y PALABRAS CLAVE

El trabajo comienza con una introducción en la que se enuncian casos de empresas importantes que han dejado de existir, casi todas ellas, con motivo de la falta de adaptación a los cambios tecnológicos. Asimismo, se compara el potencial de las empresas tecnológicas en comparación con las empresas con activos primordialmente tangibles. El valor de capitalización bursátil o el valor de compra u otra forma de medir el valor empresa de las empresas tecnológicas es significativamente mayor que el valor de sus activos tangibles, mientras que no ocurre lo mismo con las empresas cuyos activos son principalmente tangibles (en un exceso de simplificación podríamos denominarlas “no tecnológicas”).

La gran volatilidad de los negocios genera mayor necesidad de información y mayor precisión en las estimaciones. La estimación acerca de la continuidad de la empresa como un ente en funcionamiento no es ajena a esta afirmación.

Asimismo, esa mayor necesidad y precisión en la información va acompañada de la necesidad de un enfoque diferente de la auditoría. Vinculado con eso, seguidamente analizamos cuestiones relativas a la responsabilidad del auditor con respecto a otra información que acompaña los estados contables, aunque no forme parte de ellos, así como la problemática del ente en funcionamiento.

También se introducen algunos aspectos metodológicos con el ánimo de clarificar que no es procedente predecir el futuro cercano de los cambios en el enfoque de la auditoría a partir de la evolución de sus normas sino que la metodología debe ser la inversa. En efecto, la historia demuestra que los cambios en el trabajo de auditoría preceden a la emisión de normas.

Finalmente concluimos que existe una alta probabilidad de que la auditoría se adapte a las nuevas circunstancias y consecuentes requerimientos.

Sin el ánimo de agotar el tema, planteamos una serie de interrogantes como para dejar abierto el camino para profundizar este análisis.

Palabras clave: auditoría – tecnología – otra información - empresa en funcionamiento – normas de auditoría

INTRODUCCIÓN

Kodak¹ fue una empresa innovadora ... hace más de 100 años. En 1888 introdujo al mercado el sistema de carrete, terminando así con las placas de cristal como engorroso sistema para captar el negativo de las fotografías. En el año 2010 Kodak entró en cesación de pagos y la bolsa de Nueva York suspendió su cotización porque sus acciones cayeron por debajo de un dólar. La empresa no supo adaptarse a los cambios actuales, fue reemplazada por las fotos digitales.

Algo similar le ocurrió a Polaroid². La empresa había sido creada en 1937. Diez años más tarde revolucionaba al mundo al mostrar que en 60 segundos se revelaban las fotos tomadas con sus cámaras y rollos. Las cámaras se dejaron de fabricar en 2007 y los rollos un año más tarde.

En la década del 60 del siglo pasado Xerox³ era la compañía estrella. Un par de décadas más tarde, con el advenimiento del concepto de oficina sin papeles, la empresa entró en crisis y hoy solo sobrevive por el renacimiento de las fotocopias por la tecnología digital.

Palm, Inc.⁴ fue fundada en 1992 para convertirse en el mayor fabricante de PDA (personal digital assistant, asistente digital personal). La compañía fue disuelta en 2011. Sus funciones hoy son reemplazadas por los smartphones.

Blockbuster LLC⁵, franquicia de capitales estadounidenses fundada en 1985. En el año 2013 cierra ante la imposibilidad de competir con Netflix y otros servicios digitales que generaron un cambio en el mercado.

Otro ejemplo del dinamismo en los cambios es BlackBerry⁶. A principios de esta década, en el 2001, la empresa tenía el 25% del mercado de smartphones y 17.000 empleados. Pocos años después, en 2014 reportaba pérdidas por mil millones de dólares y despedía a más de 4.000 empleados. Otra empresa innovadora en tecnología que creyó que ya todo estaba descubierto.

Toys”R”Us⁷ fue fundada en 1948. Fue la tienda de juguetes infantiles más grande del mundo, con 860 tiendas en Estados Unidos y más de 700 en el resto del mundo. No captó a tiempo que los juguetes de la generación “Y” o generación de los *millennials* son dispositivos electrónicos. Cerró hace pocos meses, a principios de 2018.

Podríamos seguir contando historias como esta. Atari, Nokia, etc.

Todas estas empresas tenían una gran importancia en activos físicos o tangibles, los cuales, obviamente se reflejaban en sus estados contables. Walmart tiene 160.000 millones de dólares en activos tangibles y su valuación (nos referimos a la valuación de la empresa, no de sus activos) es de 300.000 millones mientras que Facebook tiene 9.000 millones de activos tangibles y una valuación de 500.000 millones⁸. Nótese cómo esta desproporción entre valor de los activos y el valor de la empresa favorece ampliamente a la empresa con inversión tecnológica.

Siguiendo la línea de Facebook, tenemos casos de empresas casi sin activos tangibles o con activos tangibles en una relación muy baja respecto de su giro.

Trivago N.V.⁹ fue fundada en el año 2005 en Alemania, aunque su controlante es la norteamericana Expedia, Inc. En su oficina principal, en Düsseldorf trabajan 2.000 personas. Su edad promedio es de 28 años. Es una verdadera cadena de hoteles sin ningún edificio de su propiedad.

Un concepto similar, llevado a la industria del transporte, es Uber¹⁰, empresa fundada en California en 2009 que no es propietaria de ningún medio tangible de transporte. En una nota publicada en el Wall Street Journal del 15 de noviembre de 2017¹¹, se calcula que el valor de la compañía alcanza casi a 70.000 millones de dólares.

Instagram¹² se funda en 2010. En el año 2012, cuando contaba con 27 millones de usuarios activos, fue adquirida por Facebook. Facebook pagó 1.000 millones de dólares por la compañía. Si quisiéramos hacer una proyección lineal del valor actual de Instagram basada en la cantidad de usuarios registrados, agregamos como dato que a fines de 2017 la empresa tenía registrados 800 millones de usuarios.

Twitter, Inc.¹³ nace en 2006. En 2008 estaba compuesta por 18 personas. En la actualidad tiene más de 3.000 empleados, factura más de 2.500 millones de dólares y tiene una capitalización bursátil que supera los 10.000 millones de dólares.

WhatsApp, Inc.¹⁴ nace en 2009 y es otra de las tantas compañías sin activos que fue vendida a un valor millonario. En 2014, Facebook la adquiere por 19.000 millones de dólares.

A esta altura de haber aportado tanta casuística uno podría preguntarse si estas experiencias solo se replican en Estados Unidos, Alemania y otros países del “primer mundo”. La respuesta a ese cuestionamiento es negativa. Veamos qué pasa en nuestro país. Despegar.com¹⁵ es una empresa fundada por argentinos, aunque radicada en Estados Unidos. Nació con un capital ínfimo de algunos pocos miles de dólares en 1999. En 2015 Expedia adquiere el 16,4% de las acciones en

270 millones de dólares. El valor de capitalización bursátil en 2017 es de 2.000 millones de dólares.

Otro caso de empresas digitales argentinas es MercadoLibre.com (MercadoLibre S.R.L.)¹⁶. Fundada en 1999, para el 2017 pasó a ser la empresa argentina de mayor capitalización bursátil, con 12.000 millones de dólares.

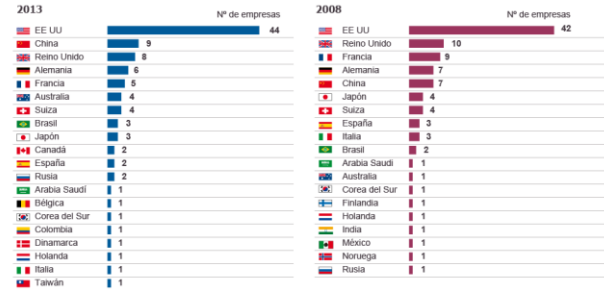
Solo para tener una dimensión de la fecha de fundación de MercadoLibre y lo dinámico de los cambios, cabe recordar que un año antes, en 1998, se crea el 0610 para conectarse a la web por *dial up*.

Ahora volviendo al mundo global, se podría seguir dando casos, como Spotify, Airbnb, etc. Lo que pretendemos es un adecuado equilibrio entre evitar la sobreabundancia de casos para no hacer del trabajo una mera recopilación de ejemplos, pero asimismo pretender que el lector concluya que no se trata de casos aislados. En primer lugar enumeramos una serie de empresas que, a pesar de tener activos tangibles importantes no sobrevivieron a la ola innovadora de las empresas tecnológicas. En la vereda de enfrente, empresas valuadas a un valor multimillonario pero con activos tangibles relativamente insignificantes.

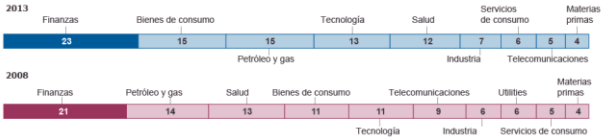
Vale la pena dar un vistazo al siguiente cuadro . Lo primero que observamos es que de las 4 primeras empresas del ranking, 3 son tecnológicas.

Otra conclusión: Apple paso del puesto 54 al primer puesto, solo en 5 años! Y Google del puesto 33 al puesto 3 en el mismo lapso.

Representación por países entre las 100 mayores empresas del mundo



Representación sectorial entre las 100 mayores empresas del mundo



Cómo ha cambiado el mapa del poder empresarial desde que estalló la crisis

Clasificación de las 100 mayores compañías del mundo por capitalización bursátil. Cifras en millones de dólares. Los datos corresponden al cierre de la sesión del 15 de octubre de 2013 y del 15 de octubre de 2008.

SECTOR	CAPITALIZACIÓN	PAÍS	2013	PUESTO	2008	PAÍS	CAPITALIZACIÓN	SECTOR
Tecnología	450.650	EE UU	Apple	1	Exxon Mobil	EE UU	399.940	Petróleo y Gas
Petróleo y gas	385.580	EE UU	Exxon Mobil	2	Petrochina	China	305.150	Petróleo y Gas
Tecnología	291.940	EE UU	Google	3	General Electric	EE UU	216.740	Industria
Tecnología	286.970	EE UU	Microsoft	4	Wal-Mart	EE UU	214.600	Servicios de cons.
Finanzas	286.190	EE UU	Berkshire Hathaway	5	Microsoft	EE UU	210.090	Tecnología
Salud	253.060	EE UU	Johnson & Johnson	6	Procter & Gamble	EE UU	196.290	Bienes de cons.
Industria	248.200	EE UU	General Electric	7	IND & COMM BK	China	190.390	Finanzas
Servicios de cons.	243.120	EE UU	Wal-Mart	8	HSCB	R. Unido	183.730	Finanzas
Petróleo y gas	233.450	China	Petrochina	9	Berkshire Hathaway	EE UU	182.760	Finanzas
Petróleo y gas	229.100	EE UU	Chevron	10	Royal Dutch Shell	R. Unido	174.260	Petróleo y Gas
Finanzas	228.110	China	IND & COMM BK	11	Johnson & Johnson	EE UU	158.460	Salud
Salud	227.670	Suiza	Roche	12	JPMorgan Chase	EE UU	154.910	Finanzas
Bienes de cons.	223.480	Japón	Toyota	13	Nestle	Suiza	151.140	Bienes de cons.
Telecomunic.	220.220	China	China Mobile	14	Chevron	EE UU	150.180	Petróleo y Gas
Finanzas	220.180	EE UU	Wells Fargo	15	AT&T	EE UU	145.730	Telecomunic.
Bienes de cons.	219.836	Suiza	Nestle	16	BP	R. Unido	134.970	Petróleo y Gas
Bienes de cons.	215.650	EE UU	Procter & Gamble	17	Novartis	Suiza	133.270	Salud
Petróleo y gas	210.540	R. Unido	Royal Dutch Shell	18	Volkswagen	Alemania	128.870	Bienes de cons.
Finanzas	206.630	R. Unido	HSCB	19	Roche	Suiza	126.220	Salud
Tecnología	204.810	EE UU	IBM	20	IBM	EE UU	122.680	Tecnología
Salud	202.940	Suiza	Novartis	21	Total	Francia	120.320	Petróleo y Gas
Tecnología	201.080	C. del Sur	Samsung	22	China Constr. Bank	China	118.420	Finanzas
Finanzas	198.150	EE UU	JPMorgan Chase	23	Pfizer	EE UU	115.470	Salud
Finanzas	195.180	China	China Constr. Bank	24	China Petroleum	China	114.270	Petróleo y Gas
Salud	194.310	EE UU	Pfizer	25	Toyota	Japón	113.720	Bienes de cons.
Telecomunic.	189.100	EE UU	AT&T	26	Bank of China	China	112.590	Finanzas
Telecomunic.	171.170	R. Unido	Vodafone	27	Bank of America	EE UU	110.880	Finanzas
Materias primas	170.660	Australia	BHP Billiton	28	Vodafone	R. Unido	110.280	Telecomunic.
Bienes de cons.	168.060	EE UU	Coca Cola	29	Coca Cola	EE UU	109.590	Bienes de cons.
Bienes de cons.	158.150	Belgica	Anheuser-Busch	30	Petrobras	Brasil	109.420	Petróleo y Gas
Finanzas	154.160	EE UU	Bank of America MI	31	EDF	Francia	108.820	Utilidades
Tecnología	151.670	EE UU	Oracle	32	Cisco	EE UU	107.890	Tecnología
Finanzas	150.830	EE UU	Citigroup	34	Google	EE UU	106.320	Tecnología
Servicios de cons.	141.950	EE UU	Amazon	34	Wells Fargo	EE UU	105.560	Finanzas
Petróleo y gas	140.430	Francia	Total	35	BHP Billiton	Australia	104.960	Materias primas
Bienes de cons.	140.310	EE UU	Philp Morris	36	Glaxosmithkline	R. Unido	103.520	Salud
Salud	136.810	EE UU	Merck	37	Public Super Mid	EE UU	102.370	Servicios de cons.
Finanzas	134.640	China	Agric. Bank of China	38	Telefonica	España	100.990	Telecomunic.
Telecomunic.	133.950	EE UU	Verizon	39	Pepsico	EE UU	99.580	Bienes de cons.
Petróleo y gas	133.590	R. Unido	BP	40	J&P	EE UU	97.960	Tecnología
Salud	131.740	Francia	Sanofi	41	Gazprom	Rusia	97.630	Petróleo y Gas
Finanzas	128.600	China	Bank of China	42	Conocophillips	EE UU	94.270	Petróleo y Gas
Tecnología	125.140	EE UU	Cisco Systems	43	Intel	EE UU	91.360	Tecnología
Bienes de cons.	125.060	EE UU	Pepsico	44	Banco Santander	España	91.010	Finanzas
Finanzas	124.690	EE UU	Visa	45	ODF	Francia	90.430	Utilidades
Salud	122.300	R. Unido	Glaxosmithkline	46	Philip Morris	Francia	87.640	Bienes de cons.
Bienes de cons.	122.230	Brasil	Ambev	47	China Life	China	87.790	Finanzas
Servicios de cons.	121.270	EE UU	Comcast	48	Oracle	EE UU	87.010	Tecnología
Petróleo y gas	120.630	EE UU	Schlumberger	49	E. On	Alemania	86.040	Utilidades
Tecnología	120.570	EE UU	Facebook	50	Abbott	EE UU	85.230	Salud
Servicios de cons.	119.390	EE UU	Walt Disney	51	Genentech	EE UU	85.040	Salud
Tecnología	116.830	EE UU	Intel	52	Mitsubishi	Japón	83.670	Finanzas
Tecnología	116.220	EE UU	Qualcomm	53	Eni	Italia	83.570	Petróleo y Gas
Bienes de cons.	114.980	Holanda	Unilever	54	Apple	EE UU	79.540	Tecnología
Petróleo y gas	113.960	Rusia	Gazprom	55	Schlumberger	EE UU	79.340	Petróleo y Gas
Finanzas	112.170	Australia	Commonw. BK.	56	BNP Paribas	Francia	79.020	Finanzas
Servicios de cons.	109.370	EE UU	Home Depot	57	Verizon	EE UU	78.970	Telecomunic.
Bienes de cons.	108.320	Alemania	Volkswagen	58	Citigroup	EE UU	78.410	Finanzas
Industria	107.700	Alemania	Siemens	59	Sanofi	Francia	78.080	Salud
Petróleo y gas	105.040	Brasil	Petrobras	60	Unilever	Holanda	76.890	Bienes de cons.
Tecnología	101.140	China	Tencent	61	Sabco	Arabia Saudí	71.850	Industria
Bienes de cons.	101.110	Francia	L'Oréal	62	NTT Docomo	Japón	71.830	Telecomunic.
Bienes de cons.	99.750	Francia	LVMH	63	Nippon Telegraph	Japón	70.750	Telecomunic.
Finanzas	99.300	España	Banco Santander	64	Rio Tinto	R. Unido	70.550	Materias primas
Finanzas	98.500	Australia	Westpac Banking	65	Qualcomm	EE UU	67.390	Tecnología
Bienes de cons.	98.360	R. Unido	British A. Tobacco	66	Orange	Francia	67.030	Telecomunic.
Materias primas	98.280	R. Unido	Rio Tinto	67	Deutsche Telekom	Alemania	64.560	Telecomunic.
Industria	98.080	EE UU	United Technologies	68	Nokia	Finlandia	63.560	Tecnología
Salud	98.080	Alemania	Bayer	69	Siemens	Alemania	62.580	Industria
Salud	97.760	EE UU	Gilead Sciences	70	Statoil	Noruega	61.420	Petróleo y Gas
Servicios de cons.	96.150	España	Inditex	71	Merck	EE UU	61.100	Salud
Petróleo y gas	95.690	Colombia	Ecopetrol	72	Vale	Brasil	60.820	Materias primas
Bienes de cons.	94.690	EE UU	McDonalds	73	China Shenhua	China	60.640	Materias primas
Finanzas	94.540	Canada	R. Bank of Canada	74	McDonalds	EE UU	60.070	Bienes de cons.
Tecnología	94.500	Taiwan	TSMC	75	United Parcel	EE UU	59.300	Industria
Salud	92.760	Dinamarca	Novo Nordisk	76	British Am. Tobacco	R. Unido	58.550	Bienes de cons.
Petróleo y gas	91.890	China	CNOOC	77	Astrazenca	R. Unido	57.350	Salud
Finanzas	91.020	Francia	BNP Paribas	78	BBVA	España	56.790	Finanzas
Finanzas	90.940	Japón	Mitsubishi	79	Intesa Sanpaolo	Italia	56.530	Finanzas
Industria	90.130	EE UU	Boeing	80	Amgen	EE UU	55.140	Salud
Materias primas	89.580	Alemania	BASF	81	Samsung	Corea del Sur	54.680	Tecnología
Tecnología	89.410	Alemania	SAP	82	America Movil	México	54.640	Telecomunic.
Telecomunic.	88.170	Japón	Softbank	83	Goldman Sachs	EE UU	53.710	Finanzas
Petróleo y gas	88.010	EE UU	Conocophillips	84	US Bancorp	EE UU	53.710	Finanzas
Petróleo y gas	87.520	Rusia	Rosneft	85	L'Oréal	Francia	53.420	Bienes de cons.
Finanzas	87.310	R. Unido	Ubsfi	86	Axa	Francia	52.460	Finanzas
Petróleo y gas	86.480	China	China Petroleum	87	Tesco	R. Unido	51.780	Servicios de cons.
Petróleo y gas	86.090	Italia	Eni	88	Suez	Francia	51.670	Utilidades
Industria	85.330	EE UU	United Parcel	89	Visa	EE UU	50.550	Finanzas
Bienes de cons.	84.730	Alemania	Daimler	90	Medtronic	EE UU	50.340	Salud
Salud	84.060	EE UU	Angen	91	Reliance Industries	India	49.930	Industria
Materias primas	83.860	Brasil	Vale	92	Allianz	Alemania	49.560	Finanzas
Finanzas	83.120	EE UU	Mastercard	93	Comcast	EE UU	49.460	Servicios de cons.
Industria	82.970	EE UU	3M	94	Walt Disney	EE UU	48.190	Servicios de cons.
Finanzas	82.290	Australia	Aust And NZ Bank	95	RWE	Alemania	48.180	Utilidades
Finanzas	82.070	EE UU	American Express	96	Bayer	Alemania	48.070	Salud
Finanzas	81.910	Canada	Toronto Bank	97	United Technol.	EE UU	47.910	Industria
Finanzas	79.500	Suiza	UBS	98	UBS	Suiza	47.350	Finanzas
Salud	78.480	EE UU	Bristol Myer	99	BG Group	R. Unido	47.130	Petróleo y Gas
Industria	78.390	Arabia Saudí	Sabco	100	Enel	Italia	46.360	Utilidades

La relación entre estos hechos y la auditoría la vamos a plantear en el siguiente apartado.

OBJETIVOS DEL TRABAJO

Como vimos en la introducción, muchas empresas que han sido grandes, bien posicionadas, líderes en su industria han desaparecido o se han reducido a menos de la sombra de lo que supieron ser. Los casos que se usaron para ejemplificar son recientes. Las precipitaciones de las empresas grandes son cada vez más aceleradas. El caso más emblemático es el de Blackberry, en el que entre el ascenso y la caída transcurrió menos de una década.

¿Es esto indiferente para el trabajo del auditor?

Evidentemente, no. Este contexto debe poner más en alerta al auditor, el cual obviamente no tiene responsabilidad por que la empresa le haya dado la espalda a la innovación. Sin embargo, el tema merece que sea analizado detenidamente. Abordaremos cuidadosamente las implicancias del tema “empresa en funcionamiento” y el reciente cambio de normativa internacional. Este es el primer objetivo del trabajo.

Por otra parte, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del IASB dejan en claro que no es objetivo de los estados contables (financieros) determinar el valor de la empresa. En efecto, el Marco Conceptual para la Información Financiera del IASB (versión emitida en septiembre de 2018) establece: “Los informes financieros con propósito general no están diseñados para mostrar el valor de la entidad que informa; pero proporcionan información para ayudar a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales a estimar el valor de la entidad que informa¹⁷” Este solo argumento, bastaría para justificar que los ejemplos presentados en la sección anterior no cumplan con que los estados contables sean representativos del valor de la empresa.

Sin embargo, el texto citado también establece que “Los informes financieros ... proporcionan información para *ayudar a estimar* el valor de la entidad que informa.” (el destacado nos pertenece).

Vale decir que los estados financieros deben revelar la información necesaria de forma tal que los usuarios puedan componerse la representación del valor de la empresa, obviamente no coincidente con el importe expresado como cuantía del patrimonio neto. Por otra parte, los estados contables normalmente se publican conjuntamente con otros documentos que acompañan a aquellos, como por ejemplo la Memoria, información estadística, reseñas

informativas, etc. que, si bien no forman parte de aquellos, tienen un especial tratamiento por parte del auditor.

El segundo de los objetivos que nos proponemos en este trabajo es analizar el tratamiento de la información a la que nos referimos en el párrafo anterior. Consideramos que esta información es cada vez más importante, y la asimetría entre el valor contable y el valor real en los numerosos ejemplos brindados en la introducción avalan esta hipótesis.

AUDITORÍA Y NORMAS DE AUDITORÍA

La auditoría es una especialidad relativamente moderna y sumamente dinámica. Si prescindieramos de la etapa pre-histórica de esta materia, refiriéndonos a los auditores que en la era medieval se colocaban al lado de las embarcaciones de carga para escuchar (audire) qué era lo que se cargaba, podríamos situar a los albores de la auditoría en 1862 con sanción de la ley británica de sociedades anónimas.

Como vemos, esta especialidad tiene tan solo 150 años. Y en ese lapso no fue siempre tal como la concebimos ahora. Desde el inicio hasta una etapa difusa que podríamos situar entre 1900 y 1940 la auditoría era sinónimo de detección de eventuales fraudes.

Recién en las últimas 4 o 5 décadas la auditoría fue tomando el formato de un proceso sistemático y retroalimentario cuyo objetivo es obtener certeza razonable sobre las afirmaciones a examinar, aplicando un enfoque de riesgos.

Como vemos, durante esta breve vida, la materia fue mutando en sus formas, siempre con un afán de mejora. ¿Qué nos podría entonces hacer pensar que no seguirá este proceso de metamorfosis? ¿Hay algo que nos convenza que no se puede mejorar aun más o adaptarse a las circunstancias cambiantes?

Para intentar prever el futuro cercano de la auditoría, podríamos investigar la relación entre las prácticas de esta actividad y sus normas. En consecuencia, resultará útil para el desarrollo del presente trabajo indagar la relación entre ambos conceptos (prácticas y normas).

El primer paso que debemos dar consiste en acercarnos a la naturaleza de la auditoría desde el punto de vista gnoseológico¹⁸. Hay tres tipos de conocimiento: el proposicional (*propositional knowledge*), el práctico o performativo (*procedural knowledge*, también conocido como “saber cómo”), y el directo (*acquaintance knowledge*)¹⁹.

La diferencia entre los tres tipos de conocimientos la podemos ver fácilmente con la ayuda de un ejemplo. Conocimiento proposicional: el perro es un mamífero. Conocimiento práctico: Se cómo adiestrar un perro. Conocimiento directo: Conozco a mi perro.

No caben dudas en que la auditoría es un oficio que se puede ejercer mediante el conocimiento práctico o performativo, teniendo el *know how* (saber cómo) suficiente para hacerlo.

La auditoría es una técnica que se va adaptando a los requerimientos de las necesidades de los usuarios a los que les brinda servicios.

Las prácticas preceden a las normas. Esta afirmación está avalada por datos empíricos. Veamos algunos ejemplos de ello.

Ejemplo 1: Enfoque de riesgos aplicado a la auditoría

El primer desarrollo teórico de este enfoque se remonta a 1972²⁰. Elliott, R.K. & Rogers presentan un trabajo académico introduciendo el concepto de riesgo en la auditoría. Sin embargo, el enfoque de riesgo toma vida normativa solo algunos años más tarde. Las NIA adoptan el enfoque de riesgo a partir de principios del presente siglo.²¹

Ejemplo 2: Auditoría de grupos

En el año 2003, la matriz de Parmalat en Italia era auditada por Deloitte & Touche. Su filial Bonlat, con sede en las Islas Caiman había falsificado un extracto de cuenta del Bank of America por el que aseguraba poseer 3.950 millones de euros. Esta filial era auditada por Grant Thornton. La versión entonces vigente de la NIA 600 permitía la división de responsabilidades.²² De acuerdo con la Interpretación N° 12 de la FACPCE, “la división de responsabilidad se produciría si el contador principal (el auditor del ente que posee participaciones en otro ente) emite su opinión de auditoría sobre los estados contables tomados como un todo, basándose únicamente en el informe de otro u otros contadores respecto de la auditoría de uno o más componentes. Dicho de otra forma, el contador principal emite su opinión sobre los estados contables en su conjunto, pero no asume responsabilidad por el examen de la información de los componentes auditados por otros contadores”²³. Como consecuencia de este fraude, se modificó la actual NIA 600 de forma tal de exigir al equipo a cargo de la auditoría del grupo la obtención de evidencia sobre los componentes del grupo.²⁴

Nuevamente vemos que los hechos precedieron a las normas.

Ejemplo 3: Fraude

El comienzo del presente siglo se vio marcado por importantes fraudes contables de una magnitud que jamás se había visto. Cabe recordar los emblemáticos casos de Enron, WorldCom, Tyco, QWest, Global Crossing, además del ya mencionado caso Parmalat, casos en los que el reconocimiento de ingresos no se hacía aplicando correctamente las normas vigentes. La consecuente reacción de las normas de auditoría fue que a partir de las NIA aprobadas por el proyecto claridad se establece que “Para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor, *basándose en la presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos*, evaluará qué tipos de ingresos, de transacciones generadoras de ingresos o de afirmaciones dan lugar a tales riesgos ...” (el destacado nos pertenece).²⁵

Tercer ejemplo en que los hechos suceden a las normas.

Y podríamos seguir citando ejemplos, pero no es la idea abundar en casuística. Lo descrito es una de las características del conocimiento técnico (conocimiento práctico o performativo): la capacidad de adaptación a circunstancias disímiles.

Por eso, en el presente escrito, trabajamos con la hipótesis de que el objeto de la auditoría se va a ampliar en un plazo no muy lejano. ¿En qué nos basamos para tal afirmación? En que las circunstancias descritas en la introducción harán que los usuarios de nuestros servicios demanden un involucramiento mayor por parte de los auditores.

Sintetizando el diagnóstico trazado en la introducción al presente trabajo con lo manifestado bajo el presente título, las empresas cada vez tienen una vida más volátil y la información acerca de su valor (fundamentalmente en las tecnológicas) debe obtenerse complementando los estados contables con otra información que no siempre forma parte de la información financiera.

ANÁLISIS DE NORMAS QUE TENDRÁN IMPORTANCIA EN UN FUTURO CERCANO

En las próximas secciones analizaremos dos normas recientemente modificadas que creemos que son de suma importancia para el desarrollo de la auditoría en el contexto descrito en la introducción.

RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR CON RESPECTO A OTRA INFORMACIÓN

Como hemos visto, no es objetivo de los estados contables representar el valor de la empresa y, en muchos casos, el valor contable del patrimonio se aleja de su valor real. En general, esto es

particularmente significativo en las empresas tecnológicas. En consecuencia, adquiere mayor relevancia la información tanto financiera como no financiera que las empresas publican junto con los estados contables. Nos estamos refiriendo a la memoria, información estadística, reseñas o cualquier otra información que, coincidiendo con la NIA 720, en este trabajo denominaremos “otra información”.

Esta “otra información” no debe confundirse con las notas e información complementaria a los estados contables ya que esta última forma parte de ellos. Está fuera de discusión la importancia que la información complementaria contenida en los estados contables es sumamente valiosa para el análisis e interpretación de los estados contables, aunque no es suficiente.

La diferencia entre la información contenida en las notas y la “otra información” es que la primera es por su naturaleza de carácter histórico, es decir, referida a hechos pasados. Esto puede ayudar a la predicción de los fenómenos descriptos en la introducción, pero no es suficiente. Por el contrario, la otra información suele contener pronósticos, planes, proyecciones y otra información de naturaleza hipotética o especulativa.

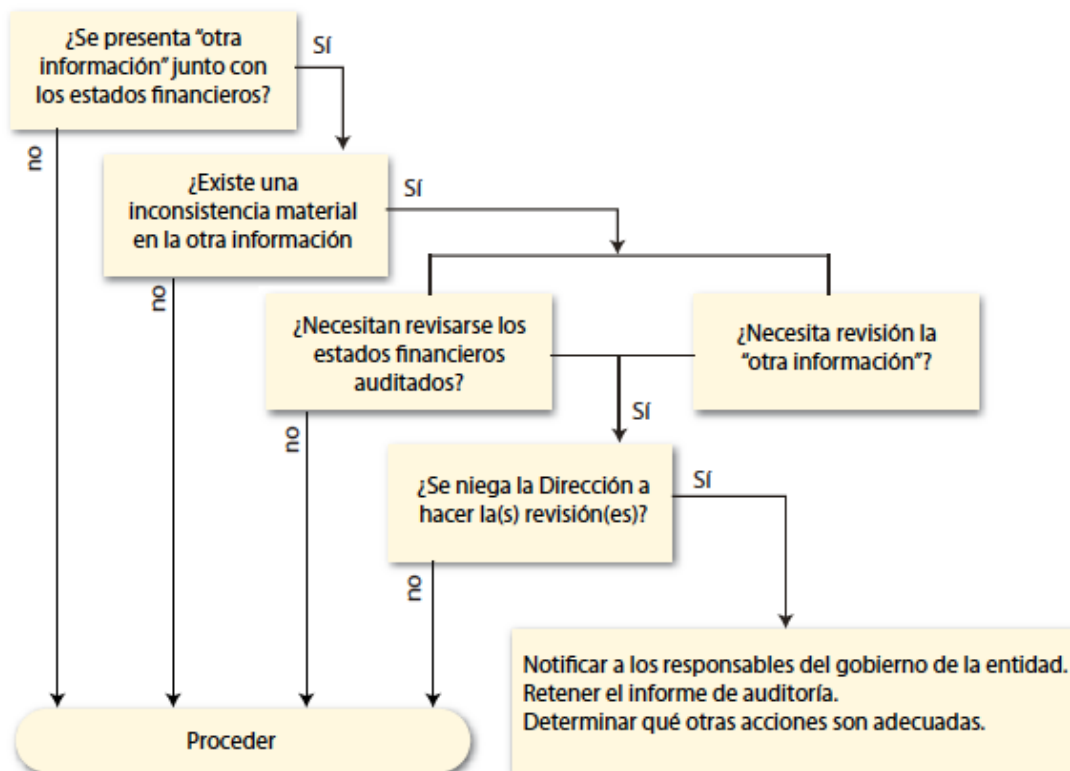
El actual texto de la mencionada norma rige para ejercicios iniciados a partir del 15 de diciembre de 2016²⁶. El texto incluido en los párrafos III.A.ii.44 y 45 de la RT 37 se redactó sobre la base de la NIA anterior a la actualmente vigente.

Entre los principales cambios respecto de la versión anterior, tenemos:

- El auditor debe leer la otra información y considerar si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros; considerar si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría y estar atento a la presencia de indicios de incorrecciones materiales en la otra información que no está relacionada con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría²⁷.
- El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Otra información” u otro término adecuado. En la versión anterior:
 - Esta sección no existía
 - Eventualmente se incluía un párrafo de otras cuestiones que explicaba la incongruencia entre la otra información y la de los estados financieros.
- El contenido de la mencionada sección titulada “Otra información” será:
 - una declaración de que la dirección es responsable de la otra información
 - la identificación de otra información obtenida por el auditor antes de la fecha del informe de auditoría o que se espera obtener después de esa fecha

- una declaración de que la opinión del auditor no cubre la otra información
- una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a la lectura, consideración e información sobre otra información
- si el auditor ha concluido que existe una incorrección material en la otra información que no ha sido corregida, una declaración que describa la incorrección material no corregida en la otra información²⁸.

Esto podría ser representado gráficamente mediante el siguiente cuadro:



Fuente: Elaboración propia sobre la base de “Guide to Using ISAs in the Audits of Small-and Medium-Sized Entities” - Volumen 1 - Cuarta Edición

Es importante enfatizar en que el auditor no brinda opinión sobre la “otra información”, cosa que en modo alguno podría hacer ya que no existen normas, parámetros o sensores que indiquen la forma de emitir dicha información y, que en tal sentido, pudieran servir como criterio de contraste.

EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

En la introducción al presente trabajo hemos visto cómo empresas gigantes desde el punto de vista patrimonial se han desplomado como castillos de naipes. Adquiere fundamental

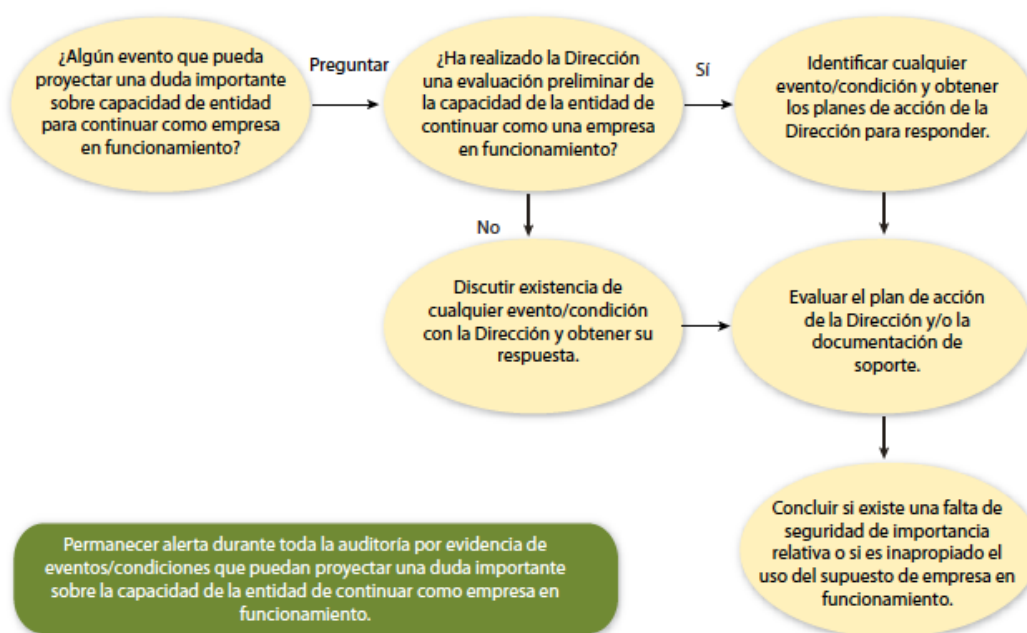
importancia en el trabajo de auditoría el tema bajo tratamiento de este título, y esa importancia a su vez se multiplica con motivo de la volatilidad y la dinámica que ha adquirido la economía global en los últimos años.

Para representar esto mediante un ejemplo, solo 42 empresas de las creadas en España antes de 1900 mantienen su actividad.²⁹

Al igual que la NIA 720 que analizamos con anterioridad, la NIA 570 “Empresa en funcionamiento” también ha sido revisada, contando con una versión vigente para los ejercicios finalizados a partir del 15 de diciembre de 2016³⁰.

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, en sus párrafos 25 y 26 requiere que la dirección realice una evaluación de la capacidad que tiene la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Más allá de la traducción del término inglés “going concern” como empresa en marcha (que adoptan las NIIF) o empresa en funcionamiento (criterio de las NIA), queda claro que estamos hablando del mismo concepto.

El proceso que realiza el auditor de acuerdo con los requerimientos de esta norma se puede sintetizar en el siguiente cuadro:



Fuente: Elaboración propia sobre la base de “Guide to Using ISAs in the Audits of Small-and Medium-Sized Entities” - Volumen 1 - Cuarta Edición

La nueva redacción de la NIA bajo análisis distingue entre:

- a) hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento
- b) incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (a lo que la NIA 570 se refiere simplemente como “incertidumbre material”)³¹

Asimismo, explica que “Existe una incertidumbre material cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurra son tales que, a juicio del auditor, es necesaria una adecuada revelación de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre ...”³²

La distinción entre “hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas” y la “incertidumbre material” tiene sus consecuencias. Las resumimos en el siguiente cuadro³³:

<p>El auditor concluye que la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento es inadecuado</p>	<p>Expresará una opinión desfavorable (adversa).</p>			
<p>El auditor concluye que la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento es adecuado, pese a que existen:</p>	<p>Hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas</p>	<p>El auditor determinará si los estados financieros revelan la información adecuada sobre dichos hechos o condiciones teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable.</p>		
	<p>Incertidumbre material</p>	<p>El auditor determinará si los estados financieros:</p> <ul style="list-style-type: none"> • revelan adecuadamente los principales hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y los planes de la dirección para afrontar dichos hechos o dichas condiciones; y • revelan claramente que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que, por tanto, aquella puede no ser capaz de realizar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios. 	<p>Revelación adecuada</p>	<p>Opinión no modificada e inclusión de una sección separada con el subtítulo "Incertidumbre material relacionada con la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento"</p>
<p>Revelación no adecuada</p>	<p>Opinión con salvedades u opinión desfavorable (adversa)</p>			

Entendemos que las dos normas analizadas cubren adecuadamente las consecuencias adversas de los hechos descritos en la Introducción. Vale decir que, si bien no podemos evitar que las empresas tengan un ciclo vital más dinámico lo cual trae aparejado una mayor probabilidad de cierres o reducciones drásticas del tamaño de las empresas y si bien no podemos evitar que sea necesaria otra información para poder analizar mejor la capacidad financiera de la empresa y su performance, sí tenemos la obligación como auditores de ser más escépticos ante estos hechos y conocer que el usuario de los informes de auditoría requiere un servicio comprensivo de esta problemática.

CONCLUSIÓN

Consideramos que la auditoría es un servicio que ha demostrado a lo largo del tiempo su poder de adaptación a los cambios, conforme fueron variando las necesidades de los usuarios así como el progreso de los conocimientos técnicos. Bajo esta idea, es improbable que el servicio se mantenga impertérrito ante un mercado que demanda aseguramiento de la información de naturaleza más preventiva.

Hemos aportado suficiente cantidad de ejemplos acerca de la volatilidad de las empresas ante la irrupción exponencialmente acelerada de la tecnología y la forma en cómo esta contribuye a acelerar esta volatilidad.

Es improbable pensar que el mismo servicio de auditoría que se prestaba en otro contexto, refiriéndonos a un contexto más estable, con menos caídas de empresas y en el que los valores contables se aproximaban bastante al valor empresa, pueda ser de utilidad ante un cambio de escenario.

Por el contrario, en consecuencia, formulamos la hipótesis de un probable cambio en el servicio en un futuro cercano. Entre otras cosas, prevemos que este cambio irá en el sentido de dar mayor importancia a la otra información que acompaña a los estados contables y a un análisis más sistemático de la problemática de la empresa en funcionamiento.

Quizá resulte pretensioso o sumamente especulativo el hecho de tratar de sacar conclusiones sobre hechos futuros. En este sentido, creemos que también puede considerarse un aporte el planteo de ciertos interrogantes.

¿Existe interés en sistematizar normativamente la otra información que circula con los estados contables aunque no es parte de ella, con el objeto de que esta pueda ser auditada o, al menos, revisada?

Si se respondiera afirmativamente al interrogante anterior, ¿son los Reportes Integrados el marco adecuado? ¿O conviene ir hacia ese objetivo, pero pasando por instancias intermedias menos complejas?

¿Es posible desarrollar indicadores objetivos acerca de hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento? Y yendo un paso más allá, ¿Es posible desarrollar indicadores de la misma naturaleza pero con el objeto de tener un alerta sobre incertidumbre material relacionada con dichos hechos o condiciones?

Creemos que tanto las observaciones aportadas como los interrogantes planteados invitan a reflexionar y seguir investigando para delinear un servicio de auditoría compatible con los tiempos que se avecinan.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

Bensinger, G., “What Is Uber Really Worth?”, The Wall Street Journal, November 15, 2017

Elliott, R.K. & Rogers, J.R. “Relating Statistical Sampling to Audit Objectives”. □ The Journal of Accountancy: 46

FACPCE – CENCYA, Interpretación N^o 12 de Normas de Contabilidad y Auditoría, “Aclaraciones a la Resolución Técnica N^o 37”

Govindarajan, V.; Rajgopal, S. & Srivastava, A., “Why Financial Statements Don’t Work for Digital Companies”, Harvard Business Review - February 26, 2018

IFAC – IAASB, Normas Internacionales de Auditoría

IFRS Foundation, Marco Conceptual para la Información Financiera, Marzo de 2018

Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española

The International Integrated Reporting Council (IIRC), The International Integrated Reporting <IR> Framework

Truncellito, D. A. “Epistemology”. Internet Encyclopedia of Philosophy – A Peer Reviewed Academic Resouce.

CITAS

¹ <https://www.kodak.com/ar/es/corp/aboutus/heritage/default.htm> y <https://es.wikipedia.org/wiki/Kodak>

² <https://www.polaroid.com> y <https://es.wikipedia.org/wiki/Polaroid>

³ <https://www.xerox.com/es-cl/about> y <https://es.wikipedia.org/wiki/Xerox>

-
- ⁴ <http://www.palm.com/> y <https://es.wikipedia.org/wiki/Palm,Inc.>
- ⁵ <http://www.blockbuster.com> y [https://es.wikipedia.org/wiki/Blockbuster\(empresa\)](https://es.wikipedia.org/wiki/Blockbuster(empresa))
- ⁶ <https://global.blackberry.com/es/smartphones> y <https://es.wikipedia.org/wiki/BlackBerry>
- ⁷ <https://www.toysrus.com> y <https://es.wikipedia.org/wiki/Toys%20R%20Us>
- ⁸ Why Financial Statements Don't Work for Digital Companies by Vijay Govindarajan, Shivaram Rajgopal, and Anup Srivastava – Harvard Business Review - February 26, 2018
- ⁹ <https://www.trivago.com.ar> y <https://en.wikipedia.org/wiki/Trivago>
- ¹⁰ <https://www.uber.com/newsroom/company-info/> y <https://es.wikipedia.org/wiki/Uber>
- ¹¹ <https://www.wsj.com/articles/with-two-price-tags-from-softbank-what-is-uber-really-worth-1510741802>
- ¹² <https://www.instagram.com/about/us/> y <https://es.wikipedia.org/wiki/Instagram>
- ¹³ <https://about.twitter.com/es.html> y <https://es.wikipedia.org/wiki/Twitter>
- ¹⁴ <https://www.whatsapp.com/about/> y <https://es.wikipedia.org/wiki/WhatsApp>
- ¹⁵ <https://investor.despegar.com/about-despegar/corporate-profile/default.aspx> y <https://es.wikipedia.org/wiki/Despegar.com>
- ¹⁶ <https://ideas.mercadolibre.com/ar/noticias/historia-de-mercado-libre/> y <https://es.wikipedia.org/wiki/MercadoLibre>
- ¹⁷ Marco conceptual del IASB, párrafo 1.7
- ¹⁸ De acuerdo con la Real Academia Española, gnoseología es sinónimo de epistemología y su significado es “teoría del conocimiento”
- ¹⁹ Truncellito, David A. «Epistemology». Internet Encyclopedia of Philosophy – A Peer Reviewed Academic Resouce. <http://www.iep.utm.edu/epistemo/#H5>
- ²⁰ Elliott, R.K. & Rogers, J.R. July 1972. Relating Statistical Sampling to Audit Objectives. □The Journal of Accountancy: 46-55. Se puede consultar este trabajo en <http://accounting.rutgers.edu/docs/Elliott/30relatingststsampling.pdf>
- ²¹ <https://www.iaasb.org/projects/audit-risk-completed>
- ²² La NIA 600 previa al Clarity Project se denominaba “Uso del trabajo de otro auditor” y en su párrafo 18 permitía la división de responsabilidades, pese a que el “auditor principal” daba su opinión sobre los estados contables en su conjunto.
- ²³ Interpretación N° 12 de Normas de Contabilidad y Auditoría de la FACPCE “Aclaraciones a la Resolución Técnica N° 37”
- ²⁴ NIA 600, Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)
- ²⁵ NIA 240 Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude, párrafo 26. Véase también las bases para las conclusiones previa a la emisión de la citada norma: http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Basis_for_Conclusions_Clarity.pdf
- ²⁶ NIA 720 Responsabilidades del auditor con respecto a otra información, párrafo 10.
- ²⁷ NIA 720 Responsabilidades del auditor con respecto a otra información, párrafos 14 y 15.
- ²⁸ NIA 720 Responsabilidades del auditor con respecto a otra información, párrafo 22.
- ²⁹ Fuente: <http://www.expansion.com/empresas/2015/10/14/561e2cf246163f35248b4656.html>
- ³⁰ NIA 570 empresa en funcionamiento, párrafo 8.
- ³¹ NIA 570 empresa en funcionamiento, párrafo 16.
- ³² NIA 570 empresa en funcionamiento, párrafo 18.
- ³³ Fuente: Elaboración propia basada en los párrafos 17 a 23 de la NIA 570.

**ENTES SIN FINES DE LUCRO: LAS NECESIDADES DE
INFORMACIÓN CONTABLE DE SUS USUARIOS**

AREA: CONTABILIDAD Y AUDITORIA

**TEMA: NUEVOS REQUERIMIENTOS DE LOS REGULADORES Y
DE LOS USUARIOS PARA LA INFORMACIÓN CONTABLE Y SU
AUDITORIA.**

**XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES DE
CIENCIAS ECONÓMICAS, SAN JUAN 27 Y 28 DE SEPTIEMBRE
DE 2018.**

AUTORES:

Cabrera, Esteban Horacio	Piedrabuena 80 Piso:7	3435432863	esteban26@gmail.com
Frau Verbauwede, Anabel	Perón 333 – 2C	3435096340	anabelfrau@fceco.uner.edu.ar
Milocco, María de Dios	Los ceibos 61	3434487139	mmilocco@fceco.uner.edu.ar
Roa, Eduardo Alberto	Dupuy 365	343055672	roaeduardo@fibertel.com.ar
Sabella, Andrés Ernesto	Cura Alvarez 224	3434571789	asabella@fceco.uner.edu.ar
Salomon, Paula Andrea	Misiones 324	3434054266	paula.salomon@hotmail.com

COLABORADORA:

Grinovero Andrea Carolina, Ilia 153 Dpto 2B, 3435360352, acgrinovero@gmail.com

PARANÁ, JULIO DE 2018.-

**ENTES SIN FINES DE LUCRO: LAS NECESIDADES DE
INFORMACIÓN CONTABLE DE SUS USUARIOS**

AREA: CONTABILIDAD Y AUDITORIA

**TEMA: NUEVOS REQUERIMIENTOS DE LOS REGULADORES Y
DE LOS USUARIOS PARA LA INFORMACIÓN CONTABLE Y SU
AUDITORIA.**

**XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES DE
CIENCIAS ECONÓMICAS, SAN JUAN 27 Y 28 DE SEPTIEMBRE
DE 2018.**

PARANÁ, JULIO DE 2018.-

ÍNDICE GENERAL	
RESUMEN /PALABRAS CLAVES.....	4
INTRODUCCIÓN.....	5
CAPÍTULO 1: LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO.....	6
1.1. Delimitación del sector sin fines de lucro.....	6
1.2. Conceptos y características.....	7
CAPÍTULO 2: LOS ESTADOS CONTABLES DE PUBLICACIÓN	
Y SUS USUARIOS.....	7
2.1. Usuarios de la información Contable.....	7
CAPÍTULO 3: NORMATIVA CONTABLE ESPECÍFICA PARA ENTES SIN	
FINES DE LUCRO.....	9
3.1 Estado de Situación Patrimonial o Balance General.....	10
3.2 Estado de Recursos y Gastos.....	13
3.3 Estado de Evolución del Patrimonio Neto.....	17
3.3.1 Aporte de los Asociados.....	17
3.3.2 Superávit / Déficit Acumulado.....	17
3.3.3 Situaciones en las que debe distinguirse entre pasivo y patrimonio neto... ..	18
3.4 Estado de Flujo de Efectivo.....	20
3.5 Información Complementaria.....	20
3.6 Caso Práctico: Tratamiento de los Fondos con Destino Específico.....	21
CAPÍTULO 4: ESTUDIO EMPÍRICO SOBRE EL GRADO DE SATISFACCIÓN	
DE LAS NECESIDADES DE INFORMACIÓN CONTABLE DE LOS USUARIOS	
DE ESTADOS CONTABLES DE LOS ENTES SIN FINES DE LUCRO.....	22
4.1 Cuestionario.....	22
4.2 Metodología.....	23
4.3 Análisis de los resultados obtenidos.....	24
4.3.1. Análisis por calificación y tamaño de la entidad.	24
4.3.2. Grado de satisfacción de las necesidades de información de los Usuarios.....	25
4.3.3. Tratamiento de los fondos específicos.....	31
CONCLUSIONES FINALES.....	31
BIBLIOGRAFÍA.....	35
ANEXO I – ENCUESTA REMITIDA A LAS AUTORIDADES	
DE LAS INSTITUCIONES.	36
ANEXO II – RESULTADOS DE LA ENCUESTA REMITIDA A LAS	
AUTORIDADES DE LAS INSTITUCIONES.....	39

RESUMEN

En las últimas décadas hemos presenciado una notable expansión de las denominadas entidades sin fines de lucro en el país, tanto por la cantidad de ellas creadas como por el volumen de recursos que gestionan. Día a día las mencionadas entidades ocupan un mayor lugar en la vida social, y desarrollan diversas actividades, algunas de las cuales eran de prestación exclusiva de la administración pública. Por lo cual, es necesaria una colaboración entre el Estado y el sector sin fines de lucro para que este último pueda complementar el anterior y no verse como una simple alternativa. El objetivo que nos hemos propuesto en este trabajo es detectar el grado de satisfacción de las necesidades de información contable de los usuarios de Estados Contables de los entes sin fines de lucro. Para conseguir el objetivo marcado y establecer conclusiones finales, hemos estructurado el trabajo en cuatro capítulos: En el primero, Las entidades sin fines de lucro, tratamos de definir y delimitar lo que entendemos por ello. Por ser un sector muy heterogéneo delimitamos el sector considerando el alcance de la Resolución Técnica N° 11 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), normativa específica para estos entes. En el capítulo 2, Los Estados Contables de publicación y sus Usuarios, realizamos un análisis del marco conceptual de las normas contables profesionales argentinas, detallando objetivo de los estados contables, los usuarios de los mismos, y los requisitos que deben cumplir cuando serán presentados a usuarios externos. En el capítulo 3, Normativa Contable específica para entes sin fines de lucro, analizamos en profundidad la Resolución Técnica N° 11, y planteamos un caso práctico sobre el tratamiento de los fondos con destinos específicos, que habitualmente, administran los entes sin fines de lucro. Por último, en el capítulo 4, planteamos un estudio empírico sobre el grado de satisfacción de las necesidades de información contable de los usuarios de Estados Contables de los entes sin fines de lucro. De los resultados del estudio, entre otras cuestiones, surge que el 76 % de las entidades encuestadas consideran que los datos que brindan los estados contables son útiles y sirven para brindar información sobre aspectos patrimoniales, financieros y económicos y sobre todo para rendir cuentas de la gestión, y estos juntos con la memoria es información suficiente para los usuarios de la información. El resto opina que no es suficiente y que debe mostrarse mayor información, por ejemplo los entes medianos preparar información por segmentos considerando las actividades que realizan, lo que permite visualizar cuales son las actividades que se autofinancian y cuales requerirán financiamiento adicional, entre otros aspectos. Argumentan también, que las memorias no son completas o suficientes para terminar de comprender los Estados Contables que se están tratando. Quedan muchos aspectos que pueden ser motivo de interés para futuras líneas de investigación y esperamos que el presente trabajo sirva de ayuda tanto al profesional de las entidades sin fines de lucro como a los usuarios de la información contable de las mismas.

PALABRAS CLAVES: Entes sin fines de lucro. Información Contable. Usuarios. Fondos Específicos.

INTRODUCCIÓN

En las últimas décadas hemos presenciado una notable expansión de las denominadas entidades sin fines de lucro en el país, tanto por la cantidad de ellas creadas como por el volumen de recursos que gestionan. Día a día las mencionadas entidades ocupan un mayor lugar en la vida social, y desarrollan diversas actividades, algunas de las cuales eran de prestación exclusiva de la administración pública. Por lo cual, es necesaria una colaboración entre el Estado y el sector sin fines de lucro para que este último pueda complementar el anterior y no verse como una simple alternativa.

Esta expansión no ha provocado, hasta fechas recientes, trabajos de investigación económicos concretos en la provincia y el país, el estudio de la contabilidad de estos organismos es escaso, los trabajos encontrados se centraban principalmente en aspectos jurídicos y, en menor medida, impositivos. En los planes de estudios de las carreras de las ciencias económicas, en gran parte de ellos, la contabilidad de entidades sin fines de lucro resulta una materia optativa, cuando por el impacto social debería ser de carácter obligatorio.

El objetivo que nos hemos propuesto en este trabajo es detectar el grado de satisfacción de las necesidades de información contable de los usuarios de Estados Contables de los entes sin fines de lucro. Para conseguir el objetivo marcado y establecer conclusiones finales, hemos estructurado el trabajo en cuatro capítulos:

En el primero, *Las entidades sin fines de lucro*, tratamos de definir y delimitar lo que entendemos por ello. Por ser un sector muy heterogéneo delimitamos el sector considerando el alcance de la Resolución Técnica N° 11 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), normativa específica para estos entes.

En el capítulo 2, *Los Estados Contables de publicación y sus Usuarios*, realizamos un análisis del marco conceptual de las normas contables profesionales argentinas, detallando objetivo de los estados contables y los usuarios de los mismos.

En el capítulo 3, *Normativa Contable específica para entes sin fines de lucro*, analizamos en profundidad la Resolución Técnica N° 11, y planteamos un caso práctico sobre el tratamiento de los fondos con destinos específicos, que habitualmente, administran los entes sin fines de lucro. Por último, en el capítulo 4, planteamos un estudio empírico sobre el grado de satisfacción de las necesidades de información contable de los usuarios de Estados Contables de los entes sin fines de lucro.

Tanto para llegar al objetivo planteado en el presente estudio, como para establecer las distintas etapas para obtenerlo, siempre nos ha guiado la idea básica, que en definitiva constituye el fin último del trabajo: servir de ayuda tanto al profesional de estas entidades como a los usuarios de la información contable de las mismas.

CAPÍTULO 1: LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO.

1.1. Delimitación del sector sin fines de lucro.

En las últimas décadas se ha notado un incremento significativo de la existencia de entidades sin fines de lucro en el país. Se observa este crecimiento en el mayor espacio que ocupan en la sociedad dando a conocer sus actividades en los distintos medios de comunicación, la creación de centros con diferentes instancias de formación y capacitación, el mayor volumen de recursos económicos que administran y los vínculos con los proveedores de servicios.

Según Lester M. Salamon (Sociedad Civil Global – Las Dimensiones del sector no lucrativo, 2001), más de un trillón de dólares mueve el tercer sector en el mundo y más de 12 millones en gastos operativos en la Argentina, emplea alrededor de 500.000 personas en el país y más de 19 millones en el resto del mundo, y cuenta con más de dos millones de voluntarios (no rentados) que prestan servicios en nuestro país.

El sector sin fines de lucro, también conocido como el tercer sector o sector voluntario, entre otras denominaciones, se encuentra compuesto por una diversidad de organizaciones, las que persiguen objetivos diferentes que van desde la asistencia social hasta los exclusivamente deportivos, creadas por entidades financieras hasta creadas por un grupo de amigos con escasos recursos, bajo una forma jurídica determinada como fundaciones, asociaciones, clubes, entre otras. Todas ellas tienen una particularidad “la falta de lucro” en sus actividades.

Ahora bien ¿a qué nos referimos con “entidades sin fines de lucro”? Brindar una conceptualización de estas entidades siempre ha sido un gran desafío, desafío difícil de lograr.

Mario Roitter en la introducción al libro “Estudios sobre el sector sin fines de lucro en la Argentina” (CEDES, 2000, pág. 9) destaca que: “...este cúmulo de instituciones comienza a ser conceptualizado desde diferentes ópticas como un sector que, a pesar de su inmensa heterogeneidad, cuenta con características propias que lo diferencian de las empresas y del Estado. Sin embargo, debe tomarse en consideración que la notable diversidad de organizaciones que abarca el universo no lucrativo dificulta la agregación bajo un mismo concepto de entidades que cumplen roles sumamente diversos en la sociedad y que además, aun no se perciben a sí mismas como copartícipes de un espacio común.”

A nivel internacional existe una definición establecida en un proyecto liderado por la Universidad de Johns Hopkins en Estados Unidos, denominada “definición estructural – operacional”. La mencionada conceptualización establece una serie de criterios que deben cumplir las entidades para formar parte del sector sin fines de lucro, ellos son los siguientes:

- Estructuradas: este aspecto supone la presencia de cierto grado de formalidad y de permanencia en el tiempo, no siendo indispensable que las organizaciones cuenten con personería jurídica;
- Privadas: es decir que se encuentren formalmente separadas del Estado, independientemente de

que reciban fondos públicos y/o que funcionarios del Estado formen parte de ellas.

-Autogobernadas: capacidad para manejar sus actividades y elegir a las autoridades.

-Que no distribuyan beneficios entre sus miembros: este requisito supone que las ganancias generadas por la entidad no deben ser distribuidas entre sus miembros;

-Voluntarias: de libre afiliación.

1.2. Conceptos y características.

Resulta fundamental para realizar cualquier trabajo de investigación sobre entidades sin fines de lucro del país, delimitar cuales son las instituciones que forman parte del objeto del trabajo. Para esto hemos tenido en cuenta la normativa contable específica que existe en el país, relacionada a la exposición de información contable de los entes sin fines de lucro, es decir la Resolución Técnica (RT) N° 11 “Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro” emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Es necesario destacar que la norma particular bajo análisis, (RT N° 11 – Segunda Parte – Capítulo I-pág. 3) considera que la concepción de “entes sin fines de lucro” está directamente relacionada con el “destino final de los excedentes o disminuciones patrimoniales (resultados)”, los que deberían mantenerse en el patrimonio de la entidad sin retiro o reembolso alguno.

Los entes alcanzados por la aplicación de la norma particular son las asociaciones civiles, las fundaciones y los organismos paraestatales creados por ley para el cumplimiento de fines especiales, como es el caso de nuestro Consejo Profesional de Ciencias Económicas de E. Ríos.

A su vez establece una nómina no taxativa de los entes alcanzados, entre ellos cita: instituciones deportivas (clubes, asociaciones de clubes, federaciones, etc.); mutuales; cámaras empresariales; entes no lucrativos de salud, como ser las obras sociales; clubes sociales; sindicatos; asociaciones de profesionales; entes educativos y universidades; asociaciones vecinales; organizaciones religiosas; entidades benéficas; consejos profesionales; etc.

Expresamente deja fuera de su aplicación a las sociedades cooperativas, las que se encuentran reguladas por RT N° 24, y menciona que los entes autárquicos originados en los poderes de la administración estatal no son objeto de la misma, aunque su aplicación puede ser aceptada.

CAPÍTULO 2: LOS ESTADOS CONTABLES DE PUBLICACIÓN Y SUS USUARIOS

2.1. Usuarios de la información Contable.

En la década de los sesenta surge el paradigma de utilidad de la información, que orienta el contenido de los Estados Financieros a las necesidades del usuario (externo o interno), asumiendo que su principal requerimiento es el apoyo informativo adecuado a la toma de decisiones.

Mattesich (1961; pág. 384) define el paradigma de la utilidad expresando que “existen objetivos específicos o necesidades de información dadas, que deben ser cubiertas por un sistema contable

concreto, la elección de reglas contables (hipótesis específicas) depende del propósito o necesidad señalados”

Para Zeff (1982, pág. 83) “el paradigma de la utilidad promueve el auge de la investigación empírica, tratando de dar respuestas a preguntas tales como ¿Cuál es el empleo actual de la información financiera en la toma de decisiones? ¿Qué tipo de modelo decisorio adoptan los distintos usuarios? ¿Qué efectos producen las cifras contables en los mercados de capitales?, y la mayor trascendencia, ¿Qué tipos de información financiera promueven o impiden la optimización de los recursos económicos?

Existe un importante documento, denominado Trueblood Report, emitido por American Institute of Certified Public Accountants –AICPA-, 1973 en el cual se expresa que:

“Los estados contables de empresas deben proporcionar información, dentro de los límites de la contabilidad financiera, que sean útiles a los inversores y acreedores presentes y potenciales para la toma de decisiones racionales de inversión y del crédito. Los estados contables deberían ser comprensibles a los inversores y acreedores que tienen un conocimiento razonable de los negocios y actividades económicas y la contabilidad financiera y quienes están deseosos de utilizar su tiempo e intento necesario para estudiar los estados contables”.

En cuanto al marco conceptual, las Normas Contables Argentinas establecen que el objetivo de los estados contables es *“proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera en el período que abarcan, para facilitar la toma de decisiones.”* (RT 16 Segunda Parte, Objetivo de los Estados Contables, pág. 1)

Asimismo expresa que los Estados Contables de un ente interesan a diversas personas que tienen necesidades de información no totalmente coincidentes. Como resulta imposible que los Estados Contables satisfagan cada uno de los requerimientos informativos de todos sus posibles usuarios considera *usuarios tipos*.

Ahora bien ¿Quiénes son los usuarios de los Estados Contables de los entes sin fines de lucro?

El marco conceptual establecido en la RT N° 16 es de aplicación tanto para entes comerciales, industriales y de servicios como para entes sin fines de lucro, es decir, no distingue a los usuarios de la información en función de la finalidad del ente de obtener lucro o no.

En referencia a los usuarios de la información contable detalla lo siguiente: “...a) los inversores actuales y potenciales, interesados en el riesgo inherente a su inversión, en la probabilidad de que la empresa pague dividendos y en otros datos necesarios para tomar decisiones de comprar, retener o vender sus participaciones; b) los empleados, interesados en evaluar la estabilidad y rentabilidad de sus empleadores, así como su capacidad para afrontar sus obligaciones laborales y previsionales; c) los acreedores actuales y potenciales, interesados en evaluar si el ente podrá pagar sus obligaciones cuando ellas vengán; d) los clientes, especialmente cuando tienen algún tipo de dependencia comercial del ente, en cuyo caso tienen interés en evaluar su estabilidad y rentabilidad; e) el Estado, tanto en lo que se refiere a sus necesidades de información para

determinar los tributos, para fines de política fiscal y social como para la preparación de estadísticas globales sobre el funcionamiento de la economía.

Siendo imposible que los estados contables satisfagan cada uno de los requerimientos informativos de todos sus posibles usuarios, en este marco conceptual se considerarán como *usuarios tipo*: a) cualquiera fuere el ente emisor, a sus inversores y acreedores, incluyendo tanto a los actuales como a los potenciales; b) adicionalmente: 1) en los casos de entidades sin fines de lucro no gubernamentales, a quienes les proveen o podrían suministrar recursos (por ejemplo, los socios de una asociación civil); 2) en los casos de entidades gubernamentales, a los correspondientes cuerpos legislativos y de fiscalización.

Adicionalmente, los organismos gubernamentales y entes sin fines de lucro, en su caso, deberían *suministrar información que les permita demostrar que sus recursos fueron obtenidos y empleados de acuerdo con los presupuestos aprobados*;

En cualquier caso, los administradores de los entes emisores de estados contables deberían incluir explicaciones e interpretaciones que ayuden a la mejor comprensión de la información que éstos incluyen...”

CAPÍTULO 3: NORMATIVA CONTABLE PARA ENTES SIN FINES DE LUCRO

Las Normas Generales de Exposición de información contable para usuarios externos se encuentran descritas en la *Resolución Técnica N° 8*, que regula la presentación de estados contables de todo tipo de entes y sirven de marco de referencia para la elaboración de normas particulares para las actividades especiales que lo requieran. En este sentido encontramos las siguientes normas particulares:

-*Resolución Técnica N° 9*. Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios.

-*Resolución Técnica N° 11*. Normas particulares de exposición contable para entes sin fines de lucro.

-*Resolución Técnica N° 24*. Aspectos particulares de exposición contable y procedimientos de auditoría para entes cooperativos.

Una vez referenciadas las normativas existentes en materia de exposición de información contable, analizaremos la Resolución Técnica N° 11. Esta norma particular tiene por objeto complementar a la norma general (RT 8) en relación a los entes sin fines de lucro.

Es necesario destacar que la norma particular bajo análisis considera que la concepción de “entes sin fines de lucro” está directamente relacionada con el “destino final de los excedentes o

disminuciones patrimoniales (resultados)”, los que deberían mantenerse en el patrimonio de la entidad sin retiro o reembolso alguno.

En el capítulo II de la Segunda Parte establece que los estados contables básicos a presentar a terceros son los siguientes: Estado de situación patrimonial o balance general; Estado de recursos y gastos; Estado de evolución del patrimonio neto y Estado de flujo de efectivo

Además, prevé la posibilidad de combinar dos o más estados en función del criterio de síntesis y flexibilidad que deben reunir los estados contables para brindar una adecuada visión de conjunto de la situación patrimonial, económica y financiera.

3.1. Estado de Situación Patrimonial o Balance General

El capítulo III de la Resolución Técnica N° 11 establece cuales son las denominaciones de los rubros que integran la situación patrimonial, conceptualizándolos y ejemplificándolos. A continuación transcribimos lo anterior en forma de cuadro:

Rubro	Concepto	Ejemplos
A. Activo		
A.1. Caja y Bancos	Incluye el dinero en efectivo en caja y bancos del país y del exterior y otros valores de poder cancelatorio y liquidez similar.	
A.2. Inversiones	Son las realizadas con el ánimo de obtener una renta u otro beneficio, explícito o implícito, y que no forman parte de los activos dedicados a la actividad principal del ente, y las colocaciones efectuadas en otros entes. No se incluyen en este rubro las inversiones en bienes inmuebles (terrenos o edificios), las que se incluyen en el acápite A.6 Propiedades de Inversión. Incluyen entre otras: títulos valores, depósitos a plazo fijo en entidades financieras, préstamos.	
A.3. Créditos	Son derechos que el ente posee contra terceros y asociados para percibir sumas de dinero u otros bienes o servicios (siempre que no respondan a las características de otro rubro del activo), incluyendo compromisos de subsidios por parte de autoridades nacionales, provinciales o municipales.	En clubes deportivos: Cuotas sociales a cobrar; Cuotas a cobrar por facilidades; Aranceles a percibir En instituciones educativas: Deudores por servicios de enseñanza; Matrículas a cobrar; Cuotas a cobrar de

	<p>Deben discriminarse entre cuentas por cobrar a asociados o entes afiliados, por servicios prestados y por sus correspondientes compromisos (cuotas sociales, financiaciones de aranceles especiales, derechos de ingreso, promesas de donación, compromisos de aportes, etc.), cuentas por cobrar a terceros y derechos a recibir servicios. Las cuentas por cobrar a terceros deberán clasificarse entre las vinculadas con las actividades principales del ente y las que no tengan ese origen (publicidades por cobrar, subsidios, donaciones, depósitos en garantía, etc.).</p>	<p>biblioteca En sindicatos: Aportes empresarios a percibir; Cuotas mensuales a cobrar; Subsidios a recibir En entes de salud: Cuentas a cobrar a pacientes; Deudores por cuotas de medicina mensual; Prestaciones a obras sociales a percibir</p>
<p>A.4. Bienes para consumo o comercialización</p>	<p>Son los bienes destinados a la venta o al consumo en el curso habitual de la actividad del ente, así como los anticipos a proveedores por las compras de estos bienes.</p> <p>Se deberá prever la distinción de sus componentes en:</p> <p>a) existencias de bienes para consumo interno; b) existencias de bienes de cambio para su comercialización.</p>	<p>En clubes deportivos: I. Consumo: Pelotas y balones; Implementos deportivos; Redes II. Comercialización: Vestimentas y equipos deportivos; Artículos para prácticas; Pelotas de tenis En instituciones educativas: I. Consumo: Papelería; Elementos didácticos; Artículos de limpieza II. Comercialización: Artículos de librería; Libros; Apuntes En sindicatos: I. Consumo: Papelería; Artículos de funcionamiento; Combustibles II. Comercialización: Artículos para el hogar; Proveduría de consumo; Artículos de farmacia En entes de salud: I. Consumo: Drogas y medicinas; Elementos esterilizados; Plasmas y sueros II. Comercialización: Prótesis y ortopedia; Material descartable; Artículos de farmacia</p>

A.5. Bienes de Uso	Son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes. Los bienes, distintos a Propiedades de Inversión, afectados a locación o arrendamiento se incluyen en Inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada.	
A.6. Propiedades de Inversión	Son los bienes inmuebles (terrenos y/o construcciones) destinados a obtener renta (locación o arrendamiento) o acrecentamiento de su valor, con independencia de si esa actividad constituye o no alguna de las actividades principales del ente.	
A.7. Activos Intangibles	Son aquellos representativos de franquicias, privilegios y otros similares, que no son bienes tangibles ni derechos contra terceros y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos. Deben incluirse los anticipos efectuados para su adquisición.	Incluyen, entre otros, los siguientes: derechos de propiedad intelectual, patentes, marcas, licencias, gastos de organización, gastos de desarrollo, derechos de pase de jugadores profesionales, etc.
A.8. Otros Activos	Se incluyen en esta categoría los activos no encuadrados específicamente en ninguna de las anteriores, brindándose información adicional de acuerdo con su significación.	Ejemplo de ellos son los activos no corrientes mantenidos para la venta y los bienes de uso desafectados.
B. Pasivos		
B.1. Deudas	Son aquellas obligaciones ciertas, determinadas o determinables	
B.2. Provisiones	Son aquellas partidas que, a la fecha a la que se refieren los estados contables, representan importes estimados para hacer frente a situaciones contingentes que probablemente originen obligaciones para el ente. Las estimaciones incluyen el monto probable de la obligación contingente y la probabilidad de su concreción.	
B.3. Fondos con destino específico	Se incluyen en esta categoría los fondos que se reciban con ciertos destinos específicos. Este ítem está compuesto por los aportes que se reciban directamente o importes netos a través de la generación de actividades con fines recaudatorios específicos, destinados a la prestación de un servicio o a	

	la erogación de fondos en el futuro relacionados con bienes a suministrar o servicios a prestar a un grupo determinado de asociados, a ciertos sectores de la comunidad o a la comunidad en general. Estos fondos se computarán como recursos en el mismo período en el cual se produzca el gasto para el que fueron recaudados.	
C. Patrimonio Neto	Se expone en una sola línea y se referencia con el estado de evolución del patrimonio neto.	

Cuadro I: Rubros, conceptos, ejemplos contenidos en la Resolución Técnica N° 11 (F.A.C.P.C.E.) modificada por Resolución Técnica N° 40 (F.A.C.P.C.E.) Elaboración Propia.

De los conceptos descritos, en el punto 3.3. del presente trabajo analizaremos en profundidad el tratamiento contable de los fondos con destino específico.

3.2. Estado de Recursos y Gastos

Es necesario destacar que este estado básico tiene como característica fundamental, la adopción del método de paso único para su preparación, en oposición al método de pasos múltiples utilizado para la confección del Estado de Resultados de los entes con fines de lucro. Probablemente ha primado un criterio de simplificación en la presentación del estado para facilitar la lectura y comprensión de los usuarios de la información. Este método de paso único no obtiene sucesivos subtotales, separa los recursos de los gastos en dos segmentos claramente delimitados del estado (en Generales y Específicos), y a su vez los clasifica en ordinarios y extraordinarios.

La normativa recomienda que cuando un ente sin fin de lucro realice simultáneamente diversas actividades se expongan en información complementaria los ingresos o recursos como sus respectivos gastos por separado para cada una de las actividades que desarrolle.

A continuación transcribimos la clasificación de las causas que generaron el superávit (déficit) del ejercicio mencionadas en RT 11:

Causas	Concepto	Ejemplos
A.RECURSOS ORDINARIOS		
	Son aquellos destinados a cumplir con los objetivos del ente.	Incluyen las cuotas sociales o afiliaciones, las que se

1.Recursos para fines Generales		traducen en aportes periódicos que efectúan los asociados o afiliados al ente. También incluyen los aportes por única vez tal como las cuotas de ingreso; en este último caso se las deberá clasificar como un recurso ordinario o extraordinario en función de la habitualidad o no de las campañas de captación de nuevos asociados.
2.Recursos para fines Específicos	Estas contribuciones están constituidas por los aportes recibidos y destinados a fines determinados. Este ítem está compuesto también por los recursos que se recibieron a través de la generación de actividades con fines recaudatorios específicos, originalmente destinados a la prestación de un servicio o a la erogación de fondos en un momento futuro relacionados con bienes a suministrar o servicios a prestar a un grupo determinado de asociados, a ciertos sectores de la comunidad o a la comunidad en general, luego de que dichos bienes han sido suministrados o los servicios han sido prestados.	Aranceles o derechos particulares para determinadas actividades.
3.Recursos Diversos	Se incluyen aquellos recursos ordinarios que no se clasifican en los acápites anteriores, debiéndose brindar información complementaria de acuerdo con su significación	Los ingresos por venta de bienes en desuso, ingresos destinados al recupero de ciertos gastos, los aportes publicitarios recibidos, los subsidios y donaciones efectuados por terceros, etc.
B.GASTOS ORDINARIOS		

1.Gastos Generales de Administración	Comprende los gastos que fueron realizados por el ente en razón de sus actividades pero que no son atribuibles a los distintos sectores	Deportivos, culturales, benéficos, etc.
2.Gastos Específicos de Sectores	Corresponde a todos los gastos directos atribuibles a los distintos sectores en que se puede departamentalizar el ente.	Esta división se podrá efectuar por áreas de ubicación geográfica de sedes, por actividad deportiva, social, cultural, benéfica, por tipo de función o servicio, por usuario, etc.
3.Amortizaciones de Bienes de Uso y Activos Intangibles	Constituye el cargo del ejercicio o período en concepto de la medición de la depreciación de los bienes de uso y activos intangibles.	Se exponen en el cuerpo del Estado Contable y no dentro de los anexos de Gastos
4.Otros Egresos o Gastos	Se incluyen aquellas erogaciones devengadas no clasificadas en acápite anteriores	
C.RESULTADOS FINANCIEROS Y POR TENENCIA (Incluido el R.E.C.P.A.M.)	<p>Deben exponerse, con estas modalidades:</p> <p>1) cuando los componentes financieros implícitos contenidos en las partidas de resultados hayan sido debidamente segregados o no sean significativos, se recomienda:</p> <ul style="list-style-type: none"> • su exposición en términos reales; • la presentación separada de los generados por el activo y los causados por el pasivo; • la identificación de sus rubros de origen; y • la enunciación de su naturaleza (intereses, diferencias de cambio, resultados por exposición al cambio en el poder adquisitivo de la 	

	moneda, etc.); 2) cuando los componentes financieros implícitos contenidos en las partidas de resultados no hayan sido debidamente segregados y sean significativos, se los presentará sin desagregación alguna.	
D.SUPERÁVIT (DÉFICIT) ORDINARIO DEL PERÍODO O EJERCICIO	Será el resultado de la sumatoria de los capítulos A., B. y C.	
E.RECURSOS Y GASTOS EXTRAORDINARIOS	Comprende los recursos y gastos atípicos y excepcionales acaecidos durante el ejercicio, de suceso infrecuente en el pasado y de comportamiento similar esperado para el futuro, no surgidos de decisiones del ente.	
F. SUPERÁVIT (DÉFICIT) FINAL DEL PERÍODO O EJERCICIO	Surgirá de sumar los totales de los recursos y gastos ordinarios y los recursos y gastos extraordinarios.	

Cuadro II: *Causas que generan superávit (déficit) del ejercicio, conceptos y ejemplos contenidos en la RT N° 11 (F.A.C.P.C.E.) modificada por RT N° 40 (F.A.C.P.C.E.)*
Elaboración Propia

3.3. Estado de Evolución del Patrimonio Neto

Sabido es que el patrimonio de un ente surge como la diferencia entre el Activo (total de bienes) y el Pasivo (total de obligaciones), es decir: $PN = A - P$

También podemos decir que el patrimonio es la proporción del Activo que corresponde a los dueños o titulares de la empresa. Ahora bien si doctrinariamente el patrimonio representa derechos de los miembros del ente sobre su activo, ello supone reparto del mismo, hecho que en los entes sin fines de lucro resulta imposible. Recordemos que la concepción normativa de “entes sin fines de lucro” está directamente relacionada con el “destino final de los excedentes o disminuciones patrimoniales (resultados)”, los que deberían mantenerse en el patrimonio de la entidad sin retiro o reembolso alguno.

¿Cómo se encuentra integrado el Patrimonio en los entes sin fines de lucro? Existen dos grandes divisiones dentro del Patrimonio que, según su origen, pueden clasificarse y resumirse en: Aporte de los Asociados y Superávit / Déficit Acumulados

3.3.1. Aporte de los Asociados

Esta partida integrante del Estado de Evolución del patrimonio neto se compone a su vez de:

1. *Capital Social*: es el capital original, los aportes específicos efectuados por los asociados, una vez cumplido su propósito, y por los superávits asignados al capital.
2. *Aportes de Fondos para fines específicos*: la normativa expresa que “Se incluyen aquellos fondos originados en aportes de asociados con fines específicos y destinados al incremento del patrimonio social y no a la prestación de servicios o el desarrollo de actividades recurrentes, tales como los fondos para la construcción de obras edilicias de cierta envergadura. Para que corresponda su inclusión en el patrimonio neto, los destinatarios de los fondos no deben tener que considerarse como un “tercero” distinto del ente. Estos fondos deben transferirse al capital, en la medida de su utilización para el destino previsto.”

El capital social debe exponerse discriminando su valor nominal de su ajuste para reflejar el efecto del cambio en el poder adquisitivo de la moneda, cuando lo requieran normas del derecho positivo aplicables a este tipo de entes.

3.3.2. Superávit / Déficit Acumulado

Esta parte integrante del Patrimonio de un ente sin fines de lucro se encuentra compuesto por:

1. Superávit Reservados: es decir todos aquellos resultados positivos “...retenidos por el ente por explícita voluntad social o por disposiciones legales, estatutarias u otras...”
2. Superávit / (Déficit) no asignados: es decir que se integra por resultados que no han tenido aun, una asignación específica.
3. Superávit / (Déficit) Diferidos: “Son aquellos superávit o déficit que en virtud de la aplicación de normas contables profesionales deben diferirse con exposición específica como componentes de los Activos Netos.” Por ejemplo el saldo proveniente por la revaluación de bienes de Uso prevista en la Resolución Técnica N° 31 de la F.A.C.P.C.E.

Por último, como ya se mencionó al principio del presente trabajo, la RT N° 11 prevé la posibilidad de combinar dos o más estados en función del criterio de síntesis y flexibilidad que debe reunir los estados contables para brindar una adecuada visión de conjunto de la situación patrimonial, económica y financiera. Este puede realizarse cuando en el Patrimonio Neto sólo existen resultados acumulados, los recursos y gastos y de evolución del patrimonio neto pueden ser presentados en forma combinada en uno sólo. La estructura sería la siguiente:

Patrimonio al Inicio:	Superávit (Déficit) Acumulados al <i>Inicio</i> del Ejercicio
Superávit (déficit) del ejercicio:	Desarrollo del Estado de Recursos y Gastos del Ejercicio (considerando lo descrito en el punto 3.2.)
Patrimonio al Cierre:	Superávit (Déficit) Acumulados al <i>Cierre</i> del Ejercicio

3.3.3. Situaciones en las que debe distinguirse entre pasivo y patrimonio neto

La Resolución Técnica N° 17 en el punto 5.19.1. establece situaciones que debe distinguirse entre Pasivo y Patrimonio Neto aplicables a entes con fines de lucro ya que refiere a las acciones preferidas rescatables, aportes irrevocables para futura suscripción de acciones y para absorber pérdidas acumuladas. Ahora analizaremos una situación especial que se presentan habitualmente en los entes sin fines de lucro que es la relacionada a la recepción de sumas de dinero con el compromiso de afectarlas a un determinado fin.

Esta situación particular se encuentra prevista en los siguientes capítulos de la RT N° 11:

-Capítulo III – Sección B. Pasivo apartado 3. “Fondos con destino específico.”

-Capítulo V – Sección A. apartado 2. “Aportes de fondos para fines específicos.”

Resulta imprescindible en este momento tener presentes dos conceptos fundamentales: por un lado la realidad económica de los elementos bajo análisis y las definiciones que establece nuestro marco conceptual para ellos.

Con respecto al primer punto (realidad económica) el marco conceptual de las normas contables argentinas enumera cuales son los atributos que debe reunir la información contable, entre ellos menciona “Confiabilidad” y dentro de ella Esencialidad (sustancia sobre forma) estableciendo que... “Para que la información contable se aproxime a la realidad, las operaciones y hechos deben contabilizarse y exponerse basándose en su sustancia y realidad económica.

Cuando los aspectos instrumentales o las formas legales no reflejen adecuadamente los efectos económicos de los hechos o transacciones, se debe dar preeminencia a su esencia económica, sin perjuicio de la información, en los estados contables, de los elementos jurídicos correspondientes...”

En relación a las definiciones de los elementos la Resolución Técnica N° 16 establece que “...un ente tiene un pasivo cuando: **a)** debido a un hecho ya ocurrido está obligado a entregar activos o a prestar servicios a otra persona (física o jurídica) o es altamente probable que ello ocurra; **b)** la cancelación de la obligación: 1) es ineludible o (en caso de ser contingente)

altamente probable; 2) deberá efectuarse en una fecha determinada o determinable o debido a la ocurrencia de cierto hecho o a requerimiento del acreedor.

Este concepto abarca tanto a las obligaciones legales (incluyendo a las que nacen de los contratos) como a las asumidas voluntariamente. Se considera que un ente ha asumido voluntariamente una obligación cuando de su comportamiento puede deducirse que aceptará ciertas responsabilidades frente a terceros, creando en ellos la expectativa de que descargará esa obligación mediante la entrega de activos o la prestación de servicios.

La caracterización de una obligación como pasivo no depende del momento de su formalización. La decisión de adquirir activos o de incurrir en gastos en el futuro no da lugar, por sí, al nacimiento de un pasivo.

Generalmente, la cancelación total o parcial de un pasivo se produce mediante: a) la entrega de efectivo u otro activo; b) la prestación de un servicio; c) el reemplazo de la obligación por otro pasivo; d) la conversión de la deuda en capital. Un pasivo puede también quedar cancelado debido a la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor.

En ciertos casos, los propietarios del ente pueden revestir también la calidad de acreedores. Así ocurre cuando: a) le han vendido bienes o servicios al ente; b) le han hecho un préstamo; o c) tienen derecho a recibir el producido de una distribución de ganancias que ya ha sido declarada...”

Luego de reflexionar sobre estos conceptos es momento de preguntarse qué elementos debemos considerar para imputar un aporte al Pasivo y cuando al Patrimonio neto, para lo cual debemos analizar lo siguiente: 1) ¿Cómo se obtuvieron los fondos? 2) ¿Cuál es el destino de los mismos? y 3) ¿Quién o quiénes son los destinatarios de esos fondos?

Una vez que obtuvimos estas respuestas, sabremos cual es el tratamiento contable a utilizar. El siguiente cuadro muestra un resumen de las situaciones que podemos encontrar:

Elementos a considerar para su imputación	Imputación	
	Fondos con fines específicos (Pasivo)	Aportes de fondos para fines específicos (Patrimonio neto)
Como se obtuvieron los fondos	1) De diversas actividades (cenas, rifas, bonos, etc.). 2) De aportes o donaciones de asociados. 3) De subsidios o donaciones de terceros no asociados al ente.	Sólo si provienen de aportes de los asociados.
Destino de los mismos	1) Financiar una actividad o 2) Inversiones que han de incrementar el patrimonio social	Sólo si están destinados a inversiones que incrementarán el patrimonio social
Destinatario de los mismos	Deben ser sectores internos del ente a los que pueda identificarse como terceros al mismo.	No son sectores internos del ente que puedan identificarse como terceros al mismo.
Tratamiento contable al ser utilizados	Se reconocen como recursos a medida que se van aplicando al fin para el que se obtuvieron.	Se transfieren al capital a medida que se van aplicando al fin para el que se obtuvieron.

Cuadro III: Elementos a considerar para la correcta imputación de los Fondos con Destino Específico.

Autor: Carlos Federico Torres

Pueden presentarse entonces los siguientes casos:

	¿Su empleo generará aumento patrimonial?	¿Proviene de un aporte de asociados?	¿El destinatario es un órgano interno identificable como 3º en relación al ente?	Encuadre del fondo recibido
Fondos recibidos con destino específico	Si	Si	No	Aporte para fines específicos
			Si	Pasivo, acreditándose como Recursos a medida que se incurra en el gasto específico.
		No	Si	Pasivo, acreditándose como Recursos a medida que se incurra en el gasto específico.
			No	Al no reunir las condiciones para incluirlo en el pasivo o en el patrimonio neto, <u>podría</u> contabilizarse como Recurso.
	No	No se analiza, porque no es posible incluirlo en el patrimonio neto, al no generar aumento en éste	Si	Pasivo, acreditándose como Recursos a medida que se incurra en el gasto específico.
			No	Al no reunir las condiciones para incluirlo en el pasivo o en el patrimonio neto, interpretamos que puede reconocerse como recurso en el momento de su obtención.

Cuadro IV: Casos para identificar el tratamiento de los fondos recibidos. Autor: Carlos Federico Torres

3.4. Estado de Flujo de Efectivo

Para la confección de este último estado básico debe tenerse en cuenta lo previsto en el capítulo VI de la Resolución Técnica N° 8, pero con la salvedad de que al tratarse de entes sin fines de lucro la presentación de las Causas de variación del efectivo Generadas por las actividades Operativas deben presentarse solamente por el *Método Directo*.

3.5. Información Complementaria

Como ya se mencionó precedentemente, los Estados Contables básicos deben presentarse sintéticamente para brindar una adecuada visión de conjunto de la situación patrimonial, económica y financiera del ente, y debe mostrarse la información necesaria no incluida en ellos de carácter complementaria. Es por esto que en el capítulo VII se describe la información complementaria a exponer de los Estados Contables Básicos señalando que la misma se expone en el encabezamiento de los Estados Contables, en notas o en forma de cuadro o anexos. Si se presentan en forma de cuadros y anexos los mismos deben titularse, numerarse correlativamente y ser referenciados en el cuerpo de los Estados Contables del ente.

En principio establece que debe incorporarse la Composición y Evolución de los rubros que conforman los estados contables básicos y cuáles han sido los criterios contables de medición aplicados. Luego debe mencionarse si existen bienes de disponibilidad restringida y determinadas contingencias, cuando corresponda su contabilización y / o su exposición.

Por último, en el apartado E. del capítulo VII se hace mención a la posibilidad de incluir Información Presupuestada.

En este sentido la normativa expresa lo siguiente: “ En función de la naturaleza jurídica de los entes sin fines de lucro y de los órganos directivos y administrativos respectivos se recomienda incorporar, en la respectiva información complementaria, un anexo o cuadro en el que se incluya el detalle de los componentes del presupuesto económico y/o financiero, si existiere, aprobado por el órgano de máximo nivel decisorio del ente, al inicio del período, reexpresado en moneda homogénea del cierre, así como el monto final de recursos y gastos y/u orígenes y aplicaciones y los correspondientes desvíos. Asimismo, es recomendable exponer, también, si existiere, el presupuesto económico y/o financiero para el ejercicio venidero.

Si esta información fuera presentada en la Memoria de los administradores, bastará que en la información complementaria se haga referencia a esta circunstancia.”

3.6 . Caso Práctico: Tratamiento de los Fondos con Destino Específico

Luego de profundizar cuestiones teóricas relacionadas al Tratamiento de los Fondos con Destino específico, ilustraremos con un caso práctico concreto.

Suponemos que un importante club de la provincia de Entre Ríos recibe durante el ejercicio económico los fondos que a continuación se detallan, destinados a ampliar la sede central:

- 1) Producido de un bono contribución colocado entre los asociados: \$44.000,00
- 2) Producido de una rifa colocada en entre el público general: \$28.000,00

A fecha de cierre del ejercicio (FCE) se ha aplicado a la obra el 60% de los fondos recibidos de los orígenes mencionados precedentemente, mientras el restante 40% se encuentra depositado en un plazo fijo, que a FCE ha devengado un interés de \$4.000,00.

Solución

Detalle	Debe	Haber
Caja	72.000,00	
Fondos con destino específico (Pasivo)		28.000,00
Aportes para fines específicos (Patrimonio Neto)		44.000,00
<i>Por la recepción de los fondos</i>		
Detalle	Debe	Haber
Obras en construcción	43.200,00	
Banco XX – Depósito Plazo Fijo	28.800,00	
Caja		72.000,00

<i>Por la aplicación de los fondos</i>		
Detalle	Debe	Haber
Fondos con destino específico (Pasivo)	16.800,00	
Aportes para fines específicos (Patrimonio Neto)	26.400,00	
Ingresos por rifas		16.800,00
Capital		26.400,00
<i>Transferencia de cuentas por los fondos ya aplicados</i>		
Detalle	Debe	Haber
Banco XX – Depósito Plazo Fijo	4.000,00	
Fondos con destino específico (Pasivo)		1.555,60
Aportes para fines específicos (Patrimonio Neto)		2.444,40
<i>Por el devengamiento de intereses</i>		

CAPÍTULO 4: ESTUDIO EMPÍRICO SOBRE EL GRADO DE SATISFACCIÓN DE LAS NECESIDADES DE INFORMACIÓN CONTABLE DE LOS USUARIOS DE ESTADOS CONTABLES DE LOS ENTES SIN FINES DE LUCRO

4.1. Introducción

En el presente capítulo se pretende constatar la opinión de los usuarios de la información contable de los entes sin fines de lucro, verificando si las necesidades de información se encuentran satisfechas con los datos que brindan los Estados Contables.

Este es el objetivo principal que perseguimos, pero no por ello dejaremos de estudiar otros aspectos relacionados con la información contable como ser el motivo o razón por la cual estas entidades llevan contabilidad, tratamiento de los fondos específicos, información adicional que elaboran, si confeccionan presupuestos, entre otros aspectos.

El estudio empírico es el resultado de una encuesta electrónica dirigida a responsables de las entidades sin fines de lucro y encuestas personales realizadas a usuarios externos de la información contable.

No encontramos antecedentes de estudios similares en el país, por lo que para la selección de las instituciones se tomó como referencia el tamaño de las mismas, considerando el monto total del activo y el importe total de los recursos obtenidos en el último Estado Contable aprobado.

El cuestionario enviado a los responsables de las Entidades sin fines de lucro consta de 19 preguntas, que describimos a continuación:

Datos relativos a la entidad: las primeras preguntas se formularon para realizar una clasificación de las entidades para su posterior análisis, como ser nombre de la entidad; año de Constitución; cargo dentro de la entidad de la persona que realiza la encuesta y Número de socios.

Las preguntas 5 y 6 se relacionan a las actividades que desarrolla la entidad. Si realiza una sola actividad o más. Esto nos interesa para agrupar a las entidades por los servicios que presta.

La pregunta 7 y 8 es para tomar dimensión del tamaño de la entidad, considerando como parámetros al número total de empleados y al importe del ingreso anual de la entidad.

La pregunta 9 nos sirve para identificar la fuente de los recursos de las diferentes entidades, proporcionándonos información sobre el porcentaje de recursos que provienen de cuotas sociales, recursos específicos, prestaciones, donaciones, subsidios, entre otros.

La siguiente pregunta, la número 10, ha sido formulada para obtener datos sobre qué información contable confecciona la entidad y con la periodicidad que se lo realiza. Además las preguntas 11 y 12 indagan sobre que otra información preparan para las Asambleas y para la propia Comisión Directiva, ejemplificando con ratios financieros, comportamiento de socios (altas y bajas) gráficos analíticos, datos de carácter social (ej. Número de personas que asistieron...), indicadores de eficacia y eficiencia de la gestión, otros. Y la pregunta 13 amplía cuestionando si elabora alguna otra información.

La pregunta 14 del cuestionario establece: “Considera Ud. que los Estados Contables (Estado de Situación Patrimonial, Estado de Recursos y Gastos, Estado de Evolución del Patrimonio Neto) y Memoria responden a las necesidades de información de sus usuarios? Sí / No ¿Por qué?” Con esta pregunta queremos constatar la opinión de los usuarios de la información sobre la calidad y cantidad de información contable que deben elaborar.

Seguidamente la pregunta 15 refiere a la utilidad que le atribuyen a los Estados Contables, considerando un rango de 1 a 3, donde 1 equivale a ninguna y 3 mucha utilidad y un listado predefinido de la Utilidad de los Estados Contables, donde se enuncia: Toma de decisiones para nuevas inversiones – proyectos; Toma de decisiones sobre endeudamiento; Asignación de Recursos; Analizar la situación financiera y perspectiva futuras; Conocer la situación patrimonial; Conocer la situación económica; Comprobar la capacidad del ente para seguir prestando servicios; Tramitar y solicitar subsidios- conseguir donaciones; Elaborar presupuestos; Rendir cuentas; Analizar la gestión; Decidir sobre las cuotas a los socios; Informar sobre actividades o servicios desarrollados; Informar sobre los objetivos o resultados conseguidos; Informar sobre el grado de cumplimiento de los presupuestos; Cumplimiento Legal; y Cumplimiento Impositivo.

Finalizando las preguntas 16 a 18 se relacionan a la elaboración de presupuestos, el control y análisis de los desvíos entre otras cuestiones relacionadas a ellos. Y por último la pregunta 19 refiere a la existencia o no de fondos específicos y su tratamiento contable.

4.2. Metodología

Determinar el universo de entidades sin fines de lucro es una tarea difícil, ya que como se mencionó en el primer capítulo, el sector sin fines de lucro es muy amplio y dependiendo de la

forma jurídica que adopta la institución en cuestión, distinto es el organismo de contralor. Por lo que para llevar a cabo el estudio se estableció que la muestra debería tener un margen de error del 10% y un nivel de confianza del 85%, para lograr esto, la muestra fue 50 entidades sin fines de lucro de un total de 776 de la ciudad de Paraná que, según surge sistema informático del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Entre Ríos (C.P.C.E.E.R.), legalizaron los estados contables correspondientes al año 2014. A los responsables de las entidades se les envió el cuestionario detallado en algunos casos por correo electrónico y en otras personalmente. Luego de varios intentos se consiguieron 37 respuestas, lo que hace un 74% de la muestra elegida. Esto implicó que el nivel de confianza descendió al 78%.

Luego se procedió a clasificar las entidades, se seleccionó el criterio según el tipo de entidad y se clasificaron por su tamaño, siguiendo el criterio de la Resolución Técnica N° 41:

-Entidades pequeñas: recursos inferiores a \$15.000.000

-Entidades medianas: recursos mayores a \$ 15.000.001 y menores a \$75.000.000

-Entidades grandes: recursos superiores a los \$75.000.001

4.3. Análisis de los Resultados Obtenidos

Para el análisis de los resultados obtenidos hemos dividido el trabajo en tres etapas. En primer lugar brindaremos datos obtenidos del C.P.C.E.E.R., luego realizamos una exploración a nivel global de las respuestas de las encuestas enviadas, enfocándonos en la clasificación de la entidad, las actividades que realiza y el tamaño de las mismas. Finalmente, realizamos el análisis de las siguientes cuestiones:

- a) Grado de satisfacción de las necesidades de información de los usuarios, y
- b) Tratamiento de los fondos específicos.

Para comenzar de los datos de las estadísticas brindadas por el C.P.C.E.E.R., surge que en el año 2014 se legalizaron 1797 estados contables de entidades sin fines de lucro en la provincia de Entre Ríos, de las cuales 1.777, es decir el 98,89% son entidades pequeñas, 17 entidades son medianas, 0,95% y solo 3 son grandes, el 0,17%.

Según los resultados obtenidos del sistema informático, de esa cantidad de estados contables de entes sin fines de lucro legalizados, podemos decir que: el 43% de esas entidades pareciera corresponder a la localidad de Paraná y localidades cercanas, el 14% para la localidad de Concordia y el 43% restante se dividen en las 12 delegaciones de la provincia,

4.3.1. Análisis por calificación y tamaño de la entidad.

En esta sección ordenamos la muestra por clasificación de la entidad, es decir, si son mutuales, clubes, sindicatos, fundaciones, asociaciones, entre otras y según su tamaño, según los parámetros descriptos en el apartado 4.2. A su vez se realiza una investigación de la cantidad de actividades que realizan y la complejidad de su gestión administrativa, en función al número de empleados que poseen.

Clasificación de las entidades por tamaño según los recursos

Tipo de Entidad	<15 millones	>15 y <75 millones	>75 millones
Mutuales	4		
Clubes	5	1	
Asociaciones	5		
Sindicatos	2	1	
Obra Sociales	2	1	
Consejos Profesionales	2	1	
Fundaciones	4	1	
Comedores Sociales	4		
Cooperadoras	2		
Bibliotecas Populares	2		
Total de Actividades	42	11	
N° de Entidades	32	5	0
N° promedio de actividades por entidad	1,31	3,666666667	0

Cuadro V: Clasificación de las entidades por tamaño según los recursos. Elaboración Propia.

Considerando la muestra seleccionada, en el gráfico siguiente se muestra el porcentaje de entidades según el tamaño de las mismas. Se observa que las entidades pequeñas realizan menos actividades que las entidades medianas, y no se obtuvo dato sobre grandes entidades.



Las entidades medianas, por ser de mayor tamaño, y contar con delegaciones o filiales en distintas localidades de la provincia de Entre Ríos, cuentan con una estructura administrativa compleja, quedando corroborado, por los datos incluidos en el cuadro anterior, que desarrollan mayor cantidad de actividades simultáneamente.

De las entidades que forman parte de la muestra, se seleccionaron 5 entidades medianas de un total de 17 de la provincia, lo que hace variar notoriamente los porcentajes de entidades medianas y pequeñas de la muestra, con los datos mencionados de la provincia de Entre Ríos.

4.3.2. Grado de satisfacción de las necesidades de información de los usuarios

Esta etapa comienza a partir de la pregunta número 10 del cuestionario enviado, la cual ha sido formulada para obtener datos sobre qué información contable confecciona la entidad y con la periodicidad que se lo realiza.

El siguiente cuadro ilustra los resultados obtenidos:

Documentación	Confeccionan		Periodicidad			
	SI	NO	Mensual	Trimestral	Semestral	Anual
Balance de Sumas y Saldos	37		1	2		37
Estado de Situación Patrimonial	37					37
Estado de Recursos y Gastos	37					37
Estado de Recursos y Gastos por Actividad	2	35				37
Estado de Flujo de Efectivo	37					37
Presupuesto	4	33	2	2		
Control de ejecución del Presupuesto	2	35		2		
Cálculo de Costos	0	37				
Indicadores de Gestión	1	36				1
Otros	0	0				

Cuadro VI: Confección de Documentos contables. Periodicidad. Elaboración Propia.

Además las preguntas 11 y 12 indagan sobre que otra información preparan para las Asambleas y para la propia Comisión Directiva, ejemplificando con ratios financieros, comportamiento de socios (altas y bajas) gráficos analíticos, datos de carácter social (ej. Número de personas que asistieron...), indicadores de eficacia y eficiencia de la gestión, otros. Y la pregunta 13 amplía cuestionando si elabora alguna otra información.

La pregunta 14 del cuestionario establece: “Considera Ud. que los Estados Contables (Estado de Situación Patrimonial, Estado de Recursos y Gastos, Estado de Evolución del Patrimonio Neto) y Memoria responden a las necesidades de información de sus usuarios? Sí / No ¿Por qué?” Con esta pregunta queremos constatar la opinión de los usuarios de la información sobre la calidad y cantidad de información contable que deben elaborar, aunque en el fondo lleva implícita una pequeña reflexión sobre el análisis costos – beneficios que supone llevar contabilidad, es decir ¿los beneficios que se obtienen de la información que proporciona la contabilidad para la toma de decisiones compensan o superar los costos en los que se incurren para obtenerla? Para esto tenemos que considerar que es la entidad la que asume todos los costos de obtener la información contable, que es un instrumento público del que se benefician tanto los usuarios internos como los externos que no participan en los costos.

Los resultados indican que todas las entidades, el 100% de las encuestadas, llevan contabilidad y la confeccionan anualmente, es decir cumpliendo con lo exigido por cuestiones legales, impositivas y estatutarias.

De la lectura de las respuestas a las preguntas planteadas, solo el 8% confecciona algún tipo de información adicional para las asambleas y para las comisiones directivas, como por ejemplo ratios financieros de liquidez y solvencia, detalle de los movimientos de los socios, datos de carácter social por disciplinas o actividad que desarrollan entre otros. Este porcentaje responde a los entes medianos que cuentan con gran cantidad de socios y una estructura administrativa compleja. Del resto de los entes pareciera que confeccionan información contable porque es obligatorio.

Con respecto a la pregunta 14 del análisis realizado surge que el 76 % consideran que los datos que brindan los estados contables son útiles y sirven para brindar información sobre aspectos patrimoniales, financieros y económicos y sobre todo para rendir cuentas de la gestión, y estos juntos con la memoria es información suficiente para los usuarios de la información.

Del resto surge que no es suficiente y que debe mostrarse mayor información, por ejemplo los entes medianos preparar información por segmentos considerando las actividades que realizan, lo que permite visualizar cuales son las actividades que se autofinancian y cuales requerirán financiamiento adicional, entre otros aspectos. Argumentan también, que las memorias no son completas o suficientes para terminar de comprender los Estados Contables que se están tratando.

La memoria más los estados contables constituyen una información valiosa y completa a la hora de tomar decisiones y realizar análisis de la gestión. Se cuenta con información de carácter cualitativo para poder comprender e interpretar de mejor manera los datos cuantitativos que se encuentran en los Estados Contables.

Destacamos que en el caso de las mutuales, por la Resolución 729/79 del INAM, tienen la obligatoriedad de presentar en su memoria los aspectos descritos en el Anexo II de la mencionada normativa. En el caso de los clubes, generalmente se confunde lo que es la memoria y se realizan solo memorias deportivas, describiendo en ellas los resultados de las distintas disciplinas o deportes que se brindan en el club, lo que no permite tomar conocimiento de perspectivas futuras, logros obtenidos por la gestión, manejo y asignación de los recursos, movimiento de tesorería, entre otros aspectos relevantes. Otra característica de este tipo de entidades es que suelen preparar una especie de “información por segmento” tomando como segmento cada disciplina que se ofrece, la que a su vez cuenta con una sub-comisión que la administra los recursos y gastos. En los Estados Contables puede observarse la situación financiera de cada subcomisión, identificando claramente aquellas que son capaces de autogenerar recursos propios, de las que necesitan sostén de la administración central del club para seguir funcionando.

Seguidamente la pregunta 15 refiere a la utilidad que los usuarios de la información les atribuyen a los Estados Contables. La siguiente tabla muestra los resultados obtenidos y el porcentaje que representa cada uno del total, recordando que las referencias son:

(1= Ninguna utilidad 2=Alguna utilidad 3=Mucha utilidad.)

UTILIDAD EECC	1	%	2	%	3	%
Toma de decisiones para nuevas inversiones – proyectos	27	73	6	16	4	11
Toma de decisiones sobre endeudamiento	19	51	13	35	5	14
Asignación de Recursos	20	54	9	24	8	22
Analizar la situación financiera y perspectivas futuras	-	0	17	46	20	54
Conocer la situación económica	-	0	7	19	30	81
Conocer la situación patrimonial	-	0	7	19	30	81
Comprobar la capacidad del ente para seguir prestando servicios	6	17	25	69	5	14
Tramitar y solicitar subsidios – donaciones	9	24	11	30	17	46
Elaborar presupuestos	27	73	6	16	4	11
Rendir cuentas	-	0	18	49	19	51
Decidir sobre las cuotas a los socios / asociados	9	24	13	35	15	41
Informar sobre las actividades o servicios desarrollados	22	59	11	30	4	11
Informar sobre los objetivos o resultados conseguidos	22	59	11	30	4	11
Informar sobre el grado de cumplimiento de los presupuestos	31	84	2	5	4	11
Cumplimiento Legal	-	0	-	0	37	100
Cumplimiento Impositivo	-	0	-	0	37	100

Cuadro VII: Utilidad de los Estados Contables. Elaboración Propia.

De los resultados ilustrados en el cuadro anterior, analizaremos cada una de la utilidad mencionada:

1) Toma de decisiones para nuevas inversiones – proyectos:

El 73% de las entidades bajo análisis considera que para tomar decisiones relacionadas a nuevos proyectos o inversiones, no tienen utilidad los estados contables, ya que el factor motivante de estas iniciativas son las necesidades de sus socios, afiliados o asociados.

El resto de las entidades consideran que en función de los datos obtenidos en los estados contables pueden conocer si el ente tiene posibilidades de realizar nuevos proyectos o nuevas inversiones, si cuenta con recursos para hacerlo o si se necesitará contar con algún financiamiento específico para llevarlo adelante.

2) Toma de decisiones sobre endeudamiento:

En relación al endeudamiento, las entidades pequeñas no acceden a otra financiación, que no sea aportes de los socios o afiliados. Pero el 35% asegura que los estados contables tienen alguna utilidad sobre este aspecto, el 14% afirma que los estados contables son de mucha utilidad para tomar decisiones sobre el endeudamiento de la entidad y el 51% asevera que no le es de utilidad.

3) Asignación de Recursos

Considerando los recursos con los que cuentan las entidades, el 54% afirman que los estados contables no tienen utilidad para su asignación, ya que la misma se basa en las necesidades que surjan de las distintas actividades o eventos que la entidad lleve adelante. Sin embargo, el 46% restante asegura que los estados contables son de utilidad para esta decisión.

4) Analizar la situación financiera y perspectivas futuras

Todos coinciden en que los estados contables brindan datos significativos para analizar la situación financiera y perspectivas futuras. Más del 50% de las respuestas concluyen que son de mucha utilidad.

5) Conocer la situación económica y patrimonial

En los casos de la situación económica y patrimonial, los resultados obtenidos son similares, por lo que realizamos un solo gráfico. Todos coinciden en que los estados contables son útiles para conocer la situación económica y patrimonial de la entidad, el 19% afirma que tienen alguna utilidad mientras el 81% aseguran que los estados contables son muy útiles para conocer la situación de la entidad a la fecha de cierre del ejercicio económico.

6) Comprobar la capacidad del ente para seguir prestando servicios

En este aspecto, entre las críticas que reciben los estados contables, sabemos que una de ellas es que la información no es oportuna. Por lo que los entes medianos necesitan contar con esta información antes de que se presenten los estados contables debido al gran volumen de recursos que manejan, que recordemos son mayores de \$15 millones y menores a \$75 millones, y a la estructura administrativa compleja que sostienen para llevar adelante sus actividades.

Por lo tanto concluimos que en este aspecto los EECC brindan utilidad para un 14% de los entes en análisis, mientras que para un 17% no tienen utilidad, y por otro lado, un 69% afirma que tienen alguna utilidad.

7) Tramitar y solicitar subsidios – donaciones

Existen numerosas entidades cuyos recursos provienen casi en un 80% de aportes del Estado, este es el caso de los comedores escolares, bibliotecas populares, algunas asociaciones y fundaciones dedicada a la investigación aplicada sobre distintos factores. Solo aquellas entidades que no dependen de estos recursos (24%) han afirmado que los estados contables no tienen ninguna utilidad en este sentido, para el resto si tienen alguna (30%) o mucha utilidad (46%) al momento de tramitar subsidios y donaciones.

8) Elaborar presupuestos

Recordemos que elaboran presupuesto solo algunas de las entidades medianas, del resto ninguna lo ha realizado jamás. Por lo que el 73% coinciden en que los estados contables no sirven para elaborar presupuestos, sin analizar que ellos son el punto de partida para la confección de presupuestos. Aclaremos que un 16% opina que tiene alguna utilidad, mientras que para un 11% tiene mucha utilidad.

9) Rendir cuentas

Los estados contables son utilizados para rendir cuenta de la gestión, por lo que el 51% afirman que son de mucha utilidad y el resto que son de utilidad.

10) Decidir sobre las cuotas a los socios / asociados

Las entidades sobre la decisión de aumentar o no las cuotas de los socios, asociados, afiliados en su mayoría tienen en cuenta los estados contables sobre todo la situación financiera que ellos describen y la estructura de gastos con la que cuentan, más si existen nuevos proyectos o se planean nuevas inversiones. En este sentido obtuvimos que: el 41% afirma que es de mucha utilidad y el 35% que son de utilidad, mientras que el 24% no utiliza esta información para decidir sobre este aspecto.

11) Informar sobre las actividades o servicios desarrollados, e Informar sobre los objetivos o resultados conseguidos

Debido a que los resultados son coincidentes agrupamos las situaciones. Puede observarse en el cuadro VII que los estados contables no sirven para informar a los usuarios sobre actividades o servicios desarrollados o sobre los objetivos o resultados conseguidos. Todo esto debe explicarse en la memoria a los estados contables, para de este modo poder interpretar los datos que brindan los estados contables.

12) Informar sobre el grado de cumplimiento de los presupuestos

Este resultado se encuentra condicionado por la situación de que la mayoría de las entidades no realizan presupuesto alguno, por lo tanto el 84% coincide en que los estados contables no tienen ninguna utilidad para informar sobre el grado de cumplimiento de los presupuestos. Por el otro lado el 5% afirma que tiene alguna utilidad y el 11% que son de mucha utilidad.

13) Cumplimiento Legal e Impositivo

Por último, claramente se visualiza que el 100% de las entidades consideran que la confección de estados contables es muy útil para cumplir con los requerimientos legales de los organismos de contralor y con los requerimientos impositivos de AFIP, aunque para las entidades muy pequeñas, recursos menores a \$500.000,00, el costo de confeccionarlos es muy elevado y solo se confeccionan porque son de carácter obligatorio.

Siguiendo con el cuestionario enviado, las preguntas 16 a 18 se relacionan a la elaboración de presupuestos, el control y análisis de los desvíos entre otras cuestiones relacionadas a ellos.

Si bien, ya los resultados han mostrado que son muy pocas las entidades que confeccionan presupuestos, las mismas no hacen control de los desvíos existentes entre lo que se presupuestó

y lo realmente ocurrido, por lo que en cierto modo, realizarlos solo tiene por objeto estudiar el financiamiento necesario para cumplir con las obligaciones inmediatas, atendiendo a la estructura administrativa compleja.

4.3.3. Tratamiento de los fondos específicos.

En el capítulo 3 del presente trabajo se realiza un análisis de la normativa contable específica que utilizan las entidades sin fines de lucro, destacándose diversas cuestiones que se presentan de manera particular, tales como las vinculadas a denominación de rubros, exposición de amortizaciones, conceptualización de resultados extraordinarios, posibilidad de combinar estados contables básicos, entre otras.

En particular se aborda el tema del tratamiento contable de los fondos específicos; demostrándose que se trata de una cuestión de exposición, pero fundamentalmente de un criterio de medición. Porque permite diferenciar cuando los fondos recibidos deben formar parte del pasivo y cuando del patrimonio neto, dado que establece los elementos a analizar para su correcta imputación.

Por otra parte el tratamiento en cuentas de pasivo invierte la lógica habitualmente utilizada para el devengamiento de recursos y gastos, ya que los fondos incluidos en el pasivo se reconocen como resultados positivos en la medida que se generan los gastos que se relacionan con los mismos.

Si bien la RT 11 es una norma de exposición particular, al incluir este importante aspecto referido al tratamiento de los fondos específicos, deberíamos afirmar que es una norma técnica que también regula aspectos de medición contable.

La pregunta 19 refiere a la existencia o no de fondos específicos y su tratamiento contable. De las respuestas obtenidas el 57%, es decir 21 entidades de las encuestadas, tienen contabilizados fondos específicos como pasivos. El resto desconocía la existencia y el tratamiento contable de los mismos, por lo que en algunos ejercicios tenían superávit significativos y en otros ejercicios, importantes déficit.

CONCLUSIONES FINALES

A continuación destacaremos las conclusiones más importantes que, desde nuestro punto de vista, surgen del estudio descripto en las páginas precedentes.

En primer lugar intentar delimitar el sector de entes sin fines de lucro y las entidades que lo integran no es tarea fácil, debido principalmente al gran número y heterogeneidad de instituciones sin fines de lucro existentes en el país. Sin embargo, pensamos que la conceptualización de estas entidades se encuentra directamente relacionada con el destino final de los excedentes o disminuciones patrimoniales, es decir los resultados que obtengan las entidades, los que deberán mantenerse en el patrimonio sin retiro alguno.

Por otro lado, el marco jurídico de las entidades sin fines de lucro está demasiado disperso. Si bien el nuevo código civil y comercial de la Nación solo se centra en asociaciones y fundaciones, existen una gran variedad de estas, y que en algunos casos poseen legislación específica y otras sujetas a regímenes jurídicos especiales, lo cual provoca la existencia de un significativo número de normas que en ocasiones no han sido adaptadas suficientemente a la evolución social y económica de estas entidades.

Enfocándonos en los usuarios de la información contable creemos oportuno la existencia de un solo marco conceptual destinado tanto a entes comerciales, industriales y de servicios como entes sin fines de lucro. Ambos sectores tienen por objetivo dar respuesta a las necesidades de información de sus usuarios al momento de publicar su información contable.

Siguiendo con la normativa contable que rige para entes sin fines de lucro, es decir Resolución Técnica N° 11, realizamos un análisis completo de la misma, detallando dentro de los Estados Básicos cuestiones particulares para estos entes y centrándonos en el tratamiento de los fondos específicos, identificando y describiendo con un caso práctico concreto cuando los mismos forman parte del pasivo de la entidad o bien constituyen aportes dentro del patrimonio neto.

Es importante destacar al momento de analizar la información contable de los entes sin fines de lucro es fundamental tener presente en todo momento que el objeto de estas entidades “no es la obtención de ganancias”. Teniendo en cuenta lo descripto podremos interpretar los datos de manera adecuada.

Por ejemplo, si analizamos el Estado de Recursos y Gastos, podemos concluir que el mismo no es un buen indicador de la gestión de la entidad, como ocurre en las empresas comerciales, industriales y de servicio, dado que el objetivo fundamental no es obtener un beneficio para ser repartido entre sus socios, sino que su finalidad es cubrir las necesidades sociales demandadas por la comunidad que integran la entidad, en función de lo establecido en sus estatutos o misión. Por tanto, al contrario que en las empresas, un superávit elevado puede indicar que no se están prestando todos los servicios y /o actividades que se podría brindar. Entonces, podríamos afirmar que el Estado de Recursos y Gastos de estas entidades sólo mide la variación patrimonial del ejercicio, esto es, hasta qué punto la actividad desarrollada o servicio brindado por la entidad contribuye a acumular o no recursos y, por ende, ahorro o desahorro, e informa sobre la distinta financiación corriente obtenida y la naturaleza de los gastos en los que se ha incurrido. El éxito en los entes sin fines de lucro debe medirse en función por la cantidad de servicios prestados o actividades realizadas en relación con los recursos disponibles, siendo, por tanto, necesaria la búsqueda de indicadores operativos, representativos de la gestión realizada.

Ahora bien, si nos centramos en el Estado de Flujos de Fondos, que por RT N° 11 debe presentarse obligatoriamente por método directo, podemos notar que el mismo se constituye como la herramienta más importante para el seguimiento y control de los fondos, adquiriendo, a nuestro criterio, mayor necesidad en las entidades sin ánimo de lucro, dado que, al no existir

vinculación entre los gastos efectuados y el nivel de ingresos, deben realizar un seguimiento minucioso de sus desembolsos para evitar problemas de liquidez transitoria, situación frecuente en muchas organizaciones de esta naturaleza. Lo anterior, unido a que existen entidades en las que sus estatutos no permiten la financiación ajena onerosa como alternativa a la entrada de recursos, hace que consideremos a este estado como un documento de gran importancia.

La normativa específica termina describiendo la información complementaria que se puede incluir para poder interpretar los datos de los Estados Contables Básicos, lo que posibilita a las entidades mostrar de manera transparente los recursos y gastos por diferentes actividades o servicios, brindando una imagen fiel de la realidad y posibilitando un conocimiento claro y objetivo de los recursos aplicados a cada una de ellas, los gastos incurridos en de cada servicio y/o actividad, los rendimientos obtenidos de forma pormenorizada y/o la capacidad de la institución para poder prestar un servicio concreto, lo que implica un valor informativo significativo para una adecuada toma de decisiones y para una evaluación acertada de la gestión de los responsables de las entidades en cuestión.

Los resultados del estudio empírico realizado indican que todas las entidades, el 100% de las encuestadas, llevan contabilidad y la confeccionan anualmente, es decir cumpliendo con lo exigido por cuestiones legales, impositivas y estatutarias, destacando solamente el 8% confecciona algún tipo de información adicional para las asambleas y para las comisiones directivas, como por ejemplo ratios financieros de liquidez y solvencia, detalle de los movimientos de los socios, datos de carácter social por disciplinas o actividad que desarrollan entre otros. Este porcentaje responde a los entes medianos y que cuentan con gran cantidad de socios y una estructura administrativa compleja. Del resto de los entes pareciera que confeccionan información contable porque es obligatorio.

Siguiendo con los resultados del estudio, surge que el 76 % consideran que los datos que brindan los estados contables son útiles y sirven para brindar información sobre aspectos patrimoniales, financieros y económicos y sobre todo para rendir cuentas de la gestión, y estos juntos con la memoria es información suficiente para los usuarios de la información. El resto opina que no es suficiente y que debe mostrarse mayor información, por ejemplo los entes medianos preparan información por segmentos considerando las actividades que realizan, lo que permite visualizar cuales son las actividades que se autofinancian y cuales requerirán financiamiento adicional, entre otros aspectos. Argumentan también, que las memorias no son completas o suficientes para terminar de comprender los Estados Contables que se están tratando.

Desde nuestro punto de vista la Memoria, del mismo modo que ocurre en los entes con fines de lucro, brinda a los usuarios una mayor y mejor interpretación de la información patrimonial - económico-financiera suministrada por los Estados Contables Básicos, ya que se detalla en ella de una serie de datos de carácter social, omitidos en la elaboración de los Estados Contables y

que son de gran interés en las entidades que nos ocupan. Por lo que creemos indispensable que las Memorias deben incluir la mayor cantidad de información sobre todos los aspectos sociales, legales y contables, constituyéndose junto a los Estados Contables, como verdaderos Reportes de Gestión para entidades sin fines de lucro, logrando de este modo, mostrar con transparencia, lo acaecido durante la gestión.

En relación a la elaboración de presupuestos, el control y análisis de los desvíos entre otras cuestiones relacionadas a ellos, los resultados han mostrado que son muy pocas las entidades que confeccionan presupuestos, las mismas no hacen control de los desvíos existentes entre lo que se presupuestó y lo realmente ocurrido, por lo que en cierto modo, realizarlos solo tiene por objeto estudiar el financiamiento necesario para cumplir con las obligaciones inmediatas, atendiendo a la estructura administrativa compleja.

Entendemos que el presupuesto y su liquidación constituyen una pieza clave a nivel de información contable y de gestión para estas entidades, especialmente el presupuesto por programa, máxime cuando normalmente se desarrollan más de una actividad. La importancia del presupuesto en las entidades sin fines de lucro radica en el hecho de que, además de permitir asignar los recursos y controlar su uso, es un elemento significativo en la obtención de los mismos, sirviendo de base para establecer los importes de cuotas que deben ser impuestas y el nivel de servicios a suministrar, así como la relación entre ambos.

De igual modo, admitimos que su confección y liquidación es útil a los usuarios de la información para conocer cómo se ha realizado la distribución de fondos, puesto que la entidad actúa como agente intermedio entre los aportantes de recursos y los beneficiarios. La formulación y publicidad del presupuesto por programas es fundamental para que los terceros interesados en la organización conozcan anticipadamente cuáles van a ser las actividades a desarrollar y de dónde se espera obtener los recursos necesarios para cada una de ellas. Sin embargo, la normativa específica analizada solo hace una recomendación de incorporar como información complementaria el presupuesto aprobado por el órgano de máximo nivel decisorio del ente. A nuestro criterio, y teniendo en cuenta la importancia de su presentación, debería ser obligatorio su inclusión y la normativa debería brindar un modelo simplificado para su exposición.

Por último, en relación al tratamiento contable de los fondos específicos, que si bien no era objeto del presente trabajo, surge que gran parte de los resultados arrojan que se desconocía la existencia y el tratamiento contable de los mismos, por lo que en algunos ejercicios obtenían superávits significativos y en otros ejercicios, importantes déficits. Demostramos que el tratamiento de los fondos se trata de una cuestión de exposición, pero fundamentalmente de un criterio de medición. Porque permite diferenciar cuando los fondos recibidos deben formar parte del pasivo y cuando del patrimonio neto, dado que establece los elementos a analizar para su correcta imputación.

Por otra parte el tratamiento en cuentas de pasivo invierte la lógica habitualmente utilizada para el devengamiento de ingresos y gastos, ya que los fondos incluidos en el pasivo se reconocen como resultados positivos en la medida que se generan los gastos que se relacionan con los mismos.

Si bien la RT 11 es una norma de exposición particular, al incluir este importante aspecto referido al tratamiento de los fondos específicos, deberíamos afirmar que es una norma técnica que también regula aspectos de medición contable.

Como conclusión final podemos indicar que la contabilidad de las Entidades sin fines de lucro satisfacen significativamente las necesidades de información de sus usuarios, teniendo en cuenta lo considerado para la Memoria y Presupuestos, y sobre todo la gran heterogeneidad de las actividades que realizan las entidades que integran el sector.

En consecuencia, quedan muchos aspectos que pueden ser motivo de interés para futuras líneas de investigación y esperamos que el presente trabajo sirva de ayuda tanto al profesional de las entidades sin fines de lucro como a los usuarios de la información contable de las mismas.

BIBLIOGRAFÍA

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1973). Trueblood Report
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1976): Scope and implications of the conceptual framework project. Stanford, Connecticut.
- GARCIA CASELLA, C.L. y Otros. (2001). Elementos para una teoría general de la contabilidad. Editorial La Ley. Buenos Aires. Argentina.
- Lester M.S. y Otros (2001). Sociedad Civil Global. Las dimensiones del sector no lucrativo. Editorial Fundación del BBVA.
- MATTESSICH, R. (1961). Budgeting Models and System Simulation. The Accounting Review.
- Normas Profesionales Argentinas Contables; Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.
- ROITTER, M.M. y Otros (2000). Estudios sobre el sector sin fines de lucro en Argentina. CEDES. Centro de Estudios de Estado y Sociedad. Proyecto Comparativo Internacional sobre el Sector sin fines de lucro. The Johns Hopkins University. ISBN N° 987-98619-0-6.
- TORRES, CARLOS FEDERICO. (2006) Los entes sin fines de lucro. Material posgrado Especialización contabilidad y Auditoría. Facultad de Ciencias Económicas. UNER.
- VIEGAS, J.C. (2014). Los Nuevos Paradigmas Contables. Revista Profesional y Empresaria (D&G). Tomo XV. Buenos Aires.
- ZEFF, S.A. (1982) Evolución de la Teoría Contable. La Investigación empírica. Administración de empresas, Tomo XIII. Rice University. Texas.

ANEXO I – ENCUESTA REMITIDA A LAS AUTORIDADES DE LAS INSTITUCIONES.

ENCUESTA A REMITIR AUTORIDADES ENTES SIN FINES DE LUCRO

Se solicita marque con una X la respuesta en el caso que corresponda.
(Se solicita que los datos consignados se refieran al ejercicio 2014)

1- Nombre de la Entidad: _____

2- Año de Constitución: _____

3- Cargo dentro de la Entidad de la persona que realiza la encuesta:

4- Número de socios: _____

5- ¿La entidad realiza más de una actividad? SI NO

6- Enumere las actividades que desarrolla:

a. _____

b. _____

c. _____

d. _____

e. _____

7- Número total de empleados: _____

8- Importe de Ingreso Anual de la entidad \$ _____ (100%)

9- Indique el origen del ingreso obtenido en porcentajes del Ingreso Anual

	% de Ingresos Anuales
Cuotas Sociales	_____
Recursos Específicos	_____
Actividades Comerciales	_____
Prestaciones de Servicios	_____
Donaciones	_____
Diversos (especificar cuáles)	_____

10- Documentos que confeccionan y su periodicidad

Documentación	Confeccionan		Periodicidad			
	SI	NO	Mensual	Trimestral	Semestral	Anual
Balance de Sumas y Saldos						
Estado de Situación Patrimonial						
Estado de Recursos y Gastos						
Estado de Recursos y Gastos por Actividad						
Estado de Flujo de Efectivo						
Presupuesto						
Control de ejecución del Presupuesto						
Cálculo de Costos						
Indicadores de Gestión						
Otros						

11- Al margen de la información anterior, ¿prepara alguna información adicional para la Asamblea General Ordinaria (A.G.O.)?

- Ratios Financieros
- Comportamiento de Socios (altas y bajas)
- Gráficos Analíticos
- Datos de carácter social (ejemplo número de personas asistidas, nº de)
- Indicadores de eficacia y eficiencia de la gestión
- Otros (especificar cuáles)

12- ¿Prepara alguna información adicional periódicamente para la Comisión Directiva?

- Ratios Financieros
- Comportamiento de Socios (altas y bajas)
- Gráficos Analíticos
- Datos de carácter social (ejemplo número de personas asistidas, nº de)
- Indicadores de eficacia y eficiencia de la gestión
- Otros (especificar cuáles)

13- Si elabora otra información ¿cuál es el fin de la información adicional que elabora?

Información	Fin
_____	_____
_____	_____
_____	_____

14- ¿Considera UD. que los Estados Contables (Estado de Situación Patrimonial, Estado de Recursos y Gastos, Estado de Evolución del Patrimonio Neto) y Memoria responden a las necesidades de información de sus usuarios? SI – No ¿por qué?

15- Utilidad atribuida a los Estados Contables

(referencias 1= Ninguna utilidad 2=Alguna utilidad 3=Mucha utilidad.)

UTILIDAD EECC	1	2	3
Toma de decisiones para nuevas inversiones – proyectos			
Toma de decisiones sobre endeudamiento			
Asignación de Recursos			
Analizar la situación financiera y perspectivas futuras			
Conocer la situación económica			
Conocer la situación patrimonial			
Comprobar la capacidad del ente para seguir prestando servicios			
Tramitar y solicitar subsidios – donaciones			
Elaborar presupuestos			
Rendir cuentas			
Analizar la gestión			
Decidir sobre las cuotas a los socios / asociados			
Informar sobre las actividades o servicios desarrollados			
Informar sobre los objetivos o resultados conseguidos			
Informar sobre el grado de cumplimiento de los presupuestos			
Cumplimiento Legal			
Cumplimiento Impositivo			

16- ¿Considera útil la elaboración del Presupuesto? SI No

17-¿Realiza análisis de los desvíos al presupuesto? SI No

18-¿Estima que la Memoria debería incluir mayor información para poder interpretar y analizar los Estados Contables? SI No

Si su respuesta anterior fue Si, que tipo de información adicional debería brindar.

19- La entidad ¿cuenta con fondos específicos? ¿Tienen conocimiento del tratamiento contable de los mismos?

ANEXO II – RESULTADOS DE LA ENCUESTA REMITIDA A LAS AUTORIDADES DE LAS INSTITUCIONES.

	Tipo Entidades	Cantidad de Actividades	Cantidad de empleados	Recursos Anuales	Distribución Recursos %					
					Cuotas Sociales	Recursos Específicos	Actividades Comerciales	Prestaciones de Servicios	Donaciones Subsidios	Otros
1	mutual	2	5	\$ 2.330.000,00	18			82		
2	mutual	1	1	\$ 52.272,13	100					
3	mutual	1	1	\$ 3.268.893,00	55	28		17		
4	mutual	1	1	\$ 345.679,00	80			20		
5	club	2	1	\$ 435.000,00	43			27	5	25
6	club	2	170	\$ 33.541.585,00	71	13		7	5	4
7	club	3	37	\$ 11.794.540,00	79	11				10
8	club	1	3	\$ 1.292.822,00	32			11		57
9	club	1	1	\$ 520.000,00	20	80				
10	club	1	0	\$ 327.000,00	78			22		
11	asociaciones	1	0	\$ 163.193,00	6	24				70
12	asociaciones	1	1	\$ 350.000,00	35			48		17
13	asociaciones	3	3	\$ 520.956,00	5			95		
14	asociaciones	1	1	\$ 879.000,00	18	35		43		4
15	asociaciones	1	0	\$ 234.000,00	40				55	5
16	Sindicato	2	136	\$ 22.336.645,00	35			40	25	
17	Sindicato	2	10	\$ 6.200.000,00	100					
18	Sindicato	1	3	\$ 3.453.215,00	91			8		1
19	obra social	1	7	\$ 579.125,00	15			85		
20	obra social	2	4	\$ 867.544,00	33			77		
21	obra social	2	27	\$ 24.000.000,00	38			62		
22	consejos profesionales	2	35	\$ 13.345.874,23	43			47	8	2

23	consejos profesionales	2	76	\$ 15.800.206,00	29			71		
24	consejos profesionales	1	1	\$ 487.000,00	86			12		2
25	fundación	1	0	\$ 5.890,00	100					
26	fundación	3	38	\$ 71.257.789,00	6	45		49		
27	fundación	1	2	\$ 475.500,00	81			9	6	4
28	fundación	1	1	\$ 398.799,00	0				100	
29	fundación	2	4	\$ 2.765.422,00	14			34	52	
30	comedores sociales	1	0	\$ 313.000,00	0				100	
31	comedores sociales	1	0	\$ 673.400,00	10				90	
32	comedores sociales	1	0	\$ 355.785,00	14				86	
33	comedores sociales	1	1	\$ 950.000,00					100	
34	cooperadoras	1	1	\$ 1.349.000,00	38			56	6	
35	cooperadoras	1	0	\$ 163.193,00	6	24				70
36	biblioteca populares	1	1	\$ 300.000,00					100	
37	biblioteca populares	1	1	\$ 497.123,00	15				85	

**LOS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO EN LOS MARCOS DE BUENAS PRÁCTICAS
DE SISTEMAS DE GESTIÓN**

VI. CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

1. Normas contables y de auditoría cambios recientes y aspectos mejorables

XXII Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas “Desde el presente hacia una profesión 4.0” San Juan 27 y 28 de Septiembre de 2018

Silvia Gladys Iglesias Av. Belgrano 687 Piso 8 of.33 Ciudad de Buenos Aires (CP 1092) TE 011 2130-4286 e-mail siglesias@itsb.com.ar

María Cristina Osso Araujo 1442 Ciudad de Buenos Aires (CP 1440) 011 4635-657 e-mail cristina.osso@estudiomco.com.ar

**LOS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO EN LOS MARCOS DE BUENAS PRÁCTICAS
DE SISTEMAS DE GESTION**

VI. CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

1. Normas contables y de auditoría cambios recientes y aspectos mejorables

XXII Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas “Desde el presente hacia una profesión 4.0” San Juan 27 y 28 de Septiembre de 2018

**Silvia Gladys Iglesias Av. Belgrano 687 Piso 8 of.33 Ciudad de Buenos Aires (CP 1092) TE
011 2130-4286 e-mail siglesias@itsb.com.ar**

**María Cristina Osso Araujo 1442 Ciudad de Buenos Aires (CP 1440) 011 4635-657 e-mail
cristina.osso@estudiomco.com.ar**

ÍNDICE

1. **Introducción**
2. **Los Sistemas de Gestión**
3. **Incumbencias que nos asigna la normativa legal Argentina**
4. **Los antecedentes mundiales en Servicios de Aseguramiento (Assurance Services), Incumbencias del Contador (Accountants & Auditors)**
5. **Los profesionales en Ciencias Económicas**
6. **Los Encargos de Aseguramiento en la normativa de la FACPCE**
7. **Conclusión**

RESUMEN

Los Sistemas de Gestión hoy no solo son los ISO que se conforman por una familia de normas para gestionar, sino que han sido adoptados por otros marcos de buenas prácticas como es el COSO/ACFE - Fraud Risk Management guide emitida por la Association of Certified Fraud Examiners, para prevención del Fraude, siendo esta última norma aplicable a las entidades Bancarias por normativa del BCRA, al igual que las ISO de Seguridad de la Información ambas mediante comunicaciones especiales.

Los sistemas ISO son

- Calidad ISO 9000
- Medio Ambiente ISO 14000
- Calidad en los Servicios TI ISO/IEC 20000
- Seguridad de la Información ISO/IEC 27000
- Gestión de Riesgos ISO 31000

Estos Sistemas de Gestión utilizan como soporte para el efectivo control del cumplimiento de las buenas prácticas la documentación de:

- Políticas de la Organización;
- La definición de responsabilidades, puestos;
- Procesos, con sus respectivos detalles en procedimientos y documentos técnicos y registros de cumplimiento;
- Objetivos mensurables de control en cada proceso;
- Identificación del personal que intervienen en el alcance de la norma;

La revisión llamada Auditoría de Certificación se basa en controlar los requisitos de la norma a los efectos de verificar que:

- Se registre el cumplimiento de los diferentes controles;

- La evolución de los parámetros de medición;
- El análisis de las no conformidades, su seguimiento y resolución;
- Los resultados de las encuestas de satisfacción a los clientes internos y externos.
- El cumplimiento de los planes de capacitación del personal.

El IAASB (Internacional Association of Auditors Standard Board) y la IFAC , órganos que definen Normas Internacionales de Auditoría *Internacional Standard Auditing* (ISA, son organismos integrados por contadores , cuyas normas se dirigen a la problemática de los Contadores y Auditores (Accountants concerns), de aplicación obligatoria particularmente para los miembros de IFAC (internacional Federation of Accountants).

Estos conceptos y marco conceptual son aplicables tanto a una Auditoría de Estados financieros como a Auditoría Interna , o a una Auditoría con Fines Específicos, (Assurance Services en general) , y es nuestro criterio profesional que nos permitirá seleccionar y diseñar a partir de esta normativa general una adecuada planificación de tareas.

De ahí el nombre genérico a las tareas de revisiones y auditorías que se da de Servicios de Aseguramiento

Con tal motivo las Normas Internacionales de Auditoría definen áreas de aplicación dentro del concepto de Servicios de Aseguramiento, tales como:

- Auditoría de Estados Contables (Financial Statements). Full Audit;
- Auditorías de Revisión Limitada (Limited Review) para Estados Contables intermedios;
- Auditorías de Seguridad Informática;
- Auditoría Interna;
- Auditorías con fines especiales .Due Dilligences;
- Auditoría Forense : Fraude y Lavado (Forensic Services);
- Auditorías de rubros específicos o temas convenidos;
- Auditorías por temas ecológicos;
- Auditorías por responsabilidad social empresaria;
- Tareas de Monitor (similar a la Sindicatura local);

La sección V de la Resolución Técnica 37, divide los Encargos de Aseguramiento en tres grupos, a los cuales el Informe 13 les ha asignado modelos de Informes distintos:

- A. Encargos de Aseguramiento en General, distintos a una revisión de una auditoría o revisión de *información histórica*:
- *Modelo 5.1*: Cantidad de visitas a una página web (aseguramiento razonable)
 - *Modelo 5.2*: Efectividad de un sistema de control interno (aseguramiento limitado)

B. El examen de información Contable Prospectiva;

- *Modelo 6.1:* Estados contables prospectivos preparados como pronóstico;
- *Modelo 6.2:* Estados contables prospectivos preparados como proyección

C. Informes sobre los controles de una Organización de Servicios

- *Modelo 7.1: Descripción y diseño de controles (Informe tipo 1)*
- *Modelo 7.2 Descripción, diseño y eficacia operativa de controles (Informe tipo 2)*
- *Modelo 7.3 Descripción, diseño y eficacia operativa de controles (Informe tipo 2) - Los controles relevantes de las organizaciones subcontratadas están incluidos en el alcance del encargo*
- *Modelo 7.4: Informe sobre descripción, diseño y eficacia operativa de controles (Informe tipo 2) - Los controles relevantes de las organizaciones subcontratadas están excluidos en el alcance del encargo*

Analizado el contenido de cada uno de los informes de esta sección, entendemos que el Modelo 7.3 del Informe 13 puesto que incluye no sólo los controles de la organización, sino la de los terceros contratados, cadena de valor que las Normas ISO requieren.

Se concluye en que a partir de la entrada en vigencia de la Resolución Técnica N° 37 se otorga a los Contadores Públicos la oportunidad de emitir estos informes de aseguramiento elevando el compromiso y el profesionalismo de los matriculados. Es necesario para ello incluir modelos adecuados para mayor conocimiento de los profesionales con sus incumbencias y adecuados al modelo de las normas.

En particular, entendemos que como ya está ocurriendo en la Unión Europea y en parte de Latino América las normas ISO de Gestión de la Calidad y de Prevención de Fraudes relacionada claramente, pueden ser mejor auditadas haciendo uso de esta herramienta normativa

Por último, es importante tener presente que la incumbencia del Contador Público en estos informes no puede ser asumido por otros profesionales, y la especialización en esta materia redundará en la jerarquización profesional dando un valor añadido a las organizaciones.

PALABRAS CLAVES: auditoria- sistemas de gestión – encargos aseguramiento -

1. Introducción

Entre los considerandos de la aprobación de la Resolución Técnica N° 37 “*Normas de Auditoría, Revisión, Otros encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados*”, la Junta de Gobierno de la F.A.C.P.C.E, en tanto al tipo de informes que nos ocupa en el presente trabajo, ha expuesto la necesidad de incorporar a la Resolución Técnica 7ⁱ, los servicios profesionales referidos a los encargos de aseguramientos o servicios relacionados en un único cuerpo completo afín a las NIF, fuente de inspiración de la misma.ⁱⁱ

La Resolución 66/2014 postergó la entrada en vigencia de la Resolución Técnica N° 37 a fin de lograr una transición armónica entre ambas normas y permitir a su vez que, durante un período “a priori” razonable, los informes y certificaciones profesionales realizados dentro del marco de la RT 37 pudieran convivir con los confeccionados según la Resolución Técnica N° 7 mientras que los *usuarios, emisores y controladores* pudieran ir adaptándose a los nuevos requisitos, permitiendo además que la Secretaría de Legalizaciones pudiera realizar una tarea de asesoramiento, enseñanza y difusión para posibilitar a los profesionales seguir con los modelos de la RT 7 ya conocidos, mientras pudieran ir incorporando paulatinamente los nuevos modelos adaptados a la Resolución Técnica 37.

A raíz de la publicación el 28 de marzo de 2014 del *Informe 13 de la CENCyA*, hemos enfocado nuestro estudio en analizar cuál de los Modelos propuestos sería el adecuado para los *Encargos de Aseguramiento* relacionados con las normas ISO de Gestión.ⁱⁱⁱ

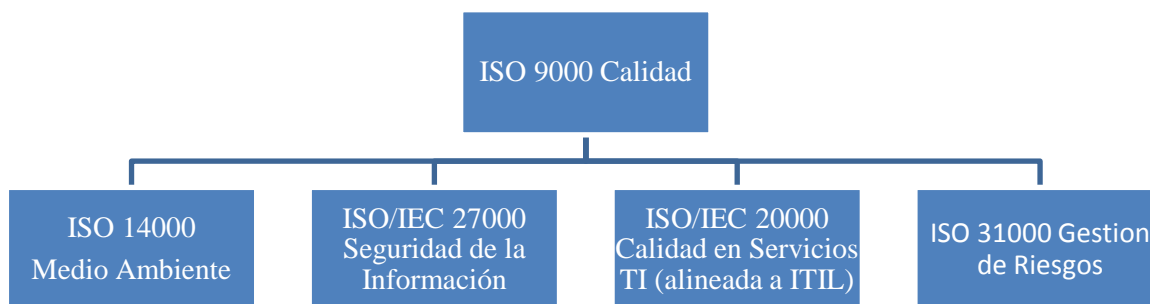
2. Los Sistemas de Gestión

Los Sistemas de Gestión hoy no solo son los ISO que se conforman por una familia de normas para gestionar, sino que han sido adoptados por otros marcos de buenas prácticas como es el COSO/ACFE - Fraud Risk Management guide emitida por la Association of Certified Fraud Examiners, para prevención del Fraude, siendo esta última norma aplicable a las entidades Bancarias por normativa del BCRA, al igual que las ISO de Seguridad de la Información ambas mediante comunicaciones especiales del organismo de control financiero.

Los sistemas ISO son

- Calidad ISO 9000
- Medio Ambiente ISO 14000
- Calidad en los Servicios TI ISO/IEC 20000
- Seguridad de la Información ISO/IEC 27000
- Gestión de Riesgos ISO 31000

La estructura de esta normativa ISO se encuentra representada en el siguiente cuadro jerárquico:



Algunas guías se encuentran destinadas a implementar los sistemas mediante buenas prácticas a implantar y metodología para hacerlo. Otras en cambio, se refieren al método para certificar el cumplimiento de estas guías, como por ejemplo:

- ISO 19011^{iv} para la Auditoria de la ISO 9001, 14000 e ISO/IEC 20000
- ISO/IEC 27007 para la Auditoria de la ISO/IEC 27001



Cuadro jerárquico de la normativa de Auditoría de Normativa ISO

Estos Sistemas de Gestión utilizan como soporte para el efectivo control del cumplimiento de las buenas prácticas la documentación de:

- Políticas de la Organización;
- La definición de responsabilidades, puestos;
- Procesos, con sus respectivos detalles en procedimientos y documentos técnicos y registros de cumplimiento;
- Objetivos mensurables de control en cada proceso;

- Identificación del personal que intervienen en el alcance de la norma;

La revisión llamada Auditoría de Certificación se basa en controlar los requisitos de la norma a los efectos de verificar que:

- Se registre el cumplimiento de los diferentes controles;
- La evolución de los parámetros de medición;
- El análisis de las no conformidades, su seguimiento y resolución;
- Los resultados de las encuestas de satisfacción a los clientes internos y externos.
- El cumplimiento de los planes de capacitación del personal.

De este análisis se verifican las mejoras que se implantan en el Sistema de Gestión para lograr así la mejora continua.

El método de implantación y seguimiento para la mejora continua de estas normas, se basa en la estructura del Sistema de Gestión PHVA es decir *Planificar, Hacer, Verificar, Actuar*, definiendo los mismos como se transcribe a continuación::

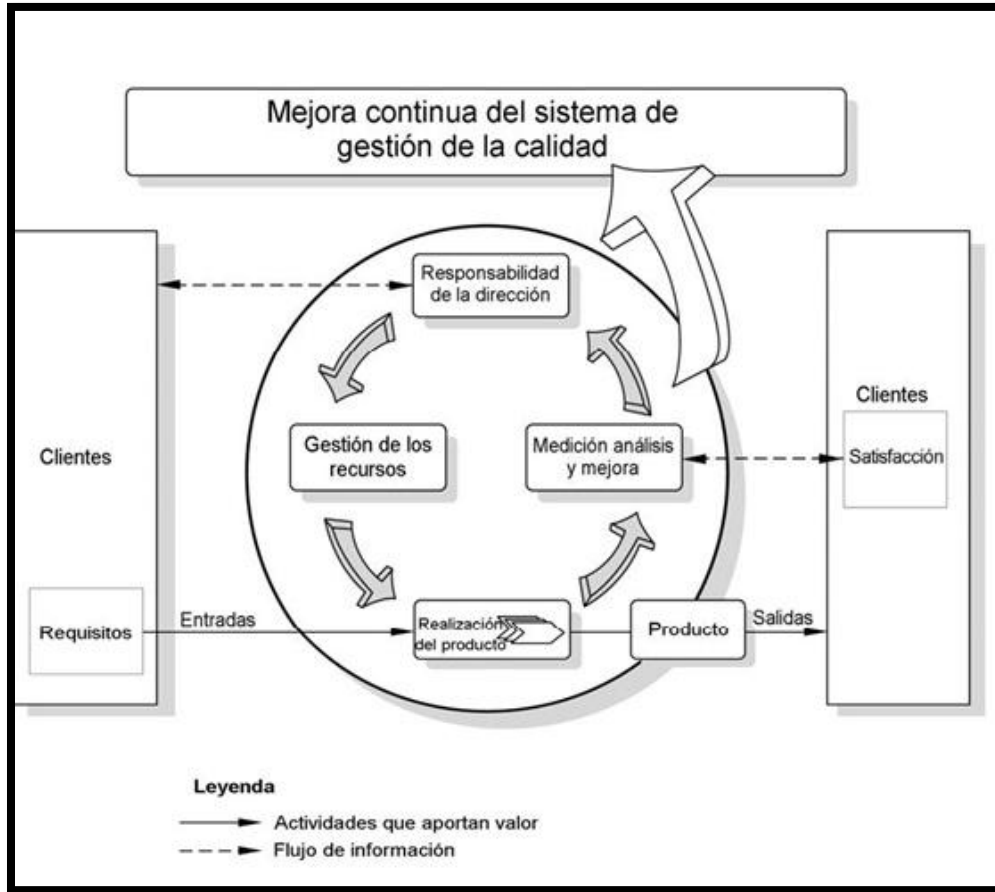
“... Planificar: establecer los objetivos y procesos necesarios para conseguir los resultados de acuerdo con los requisitos del cliente y las políticas de la organización

Hacer: implementar los procesos

Verificar: realizar el seguimiento y la medición de los procesos y los productos respecto a las políticas, los objetivos y los requisitos para el producto e informar sobre los resultados

Actuar: tomar acciones para mejorar continuamente el desempeño de los procesos

Modelo de un Sistema de Gestión de la calidad basado en procesos^v



Por otra parte, la Norma ISO 19011 regula los requisitos que deben tener las auditorías de los Sistemas de Gestión.

“Esta Norma Internacional proporciona orientación sobre los principios de auditoría, la gestión de programas de auditoría, la realización de auditorías de sistemas de gestión de la calidad y auditorías de sistemas de gestión ambiental, así como sobre la competencia de los auditores de sistemas de gestión de la calidad y ambiental. Esta norma es aplicable a todas las organizaciones que tienen que realizar auditorías internas o externas de sistemas de gestión de la calidad y/o ambiental o que gestionar un programa de auditoría.

La aplicación de esta Norma Internacional a otros tipos de auditorías es posible en principio, siempre que se preste especial atención a la identificación de la competencia necesaria de los miembros del equipo auditor...”^{vi}

2.2. La incumbencia en la implementación de los Sistemas de Gestión ISO

El objetivo de la presente sección es vincular el alcance de las Incumbencias de los Profesionales de Ciencias Económicas y la Norma ISO 9001, dedicada a la implementación de Sistemas de Gestión de Calidad.

La Ley Nacional N° 20.488 de 1973^{vii}, norma que para todo dictamen destinado a hacer fe pública en cuestiones determinadas por la ley se requiere el título universitario o equivalente plasmado en el cuerpo normativo, estableciendo como requisito entre otras incumbencias el:

- *Título de Contador Público* para la “*elaboración e implantación de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de trabajo administrativo-contable*” y para la “*aplicación e implantación de sistemas de procesamiento de datos y otros métodos en los aspectos contables y financieros del proceso de información gerencial*”, así como
- *Título de Licenciado en Administración* para “*las funciones directivas de análisis, planeamiento, organización, coordinación y control.*”, “*La elaboración, implantación de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de administración, finanzas, comercialización, presupuestos, costos y administración de personal*” y “*la definición y descripción de la estructura y funciones de la organización*”,.

Es así como se destaca la elaboración, implantación de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de administración que se encuentran incluidas y detalladas dentro de las incumbencias profesionales, destacando por otra parte los aspectos fundamentales para poder llevar adelante un Sistema de Gestión de Calidad, como es el establecido en la ISO 9001.

Las especificaciones de la Ley 20.488, permiten inferir además que las incumbencias de los profesionales se encuentran insertas también en el plexo normativo de las ISO, en especial de la ISO 9001 en la:

- **Introducción:** establece un enfoque basado en procesos, mencionando la aplicación de la metodología “*Planificar-Hacer-Verificar-Actuar*”, que encuentra su correlato en las funciones primordiales de un profesional en Ciencias Económicas.
- **Descripción del objeto y el campo de aplicación de los sistemas de calidad,** establece los requerimientos a cumplir (enumerados en la sección anterior), en donde se identifican incumbencias de los profesionales en dicha disciplina.

A fin de especificar y puntualizar la correspondencia existente, analizaremos las cuestiones más relevantes de los requisitos de un sistema de calidad y la incumbencia identificada a la misma:

2.2.1 Requisitos generales de gestión de la Calidad

En primer lugar, la Norma ISO 9001 establece como requisito general que “La organización debe establecer, documentar, implementar y mantener un sistema de gestión de la calidad y mejorar continuamente su eficacia de acuerdo con los requisitos de esta Norma Internacional.” Estas tareas se encuentran descriptas en el Art. 13, inciso a.6) y el Art. 14, inciso a.1) de la citada Ley, en donde se puede destacar que la “*aplicación e implantación de sistemas de procesamiento de datos y otros*

métodos en los aspectos contables y financieros del proceso de información gerencial”, y las “funciones directivas de análisis, planeamiento, organización, coordinación y control” se encuentran alcanzadas por las incumbencias profesionales.

En segundo lugar, la Norma ISO 9001 establece que la organización debe determinar la secuencia e interacción de estos procesos, para lo cual es necesaria la elaboración de métodos, procedimientos y políticas tendientes a ello, función que se encuentra normada en el Art. 13, inciso a.5) *“Elaboración e implantación de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de trabajo administrativo-contable.”* y en el Art. 14, inciso a.2) *“La elaboración, implantación de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de administración, finanzas, comercialización, presupuestos, costos y administración de personal.”*

En tercer lugar, se establece que la organización, a efectos de asegurar la eficacia de la operación y control de los procesos, debe determinar los criterios y métodos necesarios. Este requisito se aplica e implanta en los sistemas de procesamiento de datos, contemplado Art. 13, inciso a.6: *“Aplicación e implantación de sistemas de procesamiento de datos y otros métodos en los aspectos contables y financieros del proceso de información gerencial.”* Art. 14, inciso a.4: *“La aplicación e implantación de sistemas de procesamiento de datos y otros métodos en el proceso de información gerencial.”*

En cuarto lugar, cuando la organización debe asegurarse de la disponibilidad de recursos e información necesarios para apoyar la operación y el seguimiento de los procesos del sistema de calidad tiene que previamente haber implantado un sistema de procesamiento de datos que le permita obtener dicha información, siendo este trabajo materia exclusiva de los graduados en ciencias económicas.

En quinto lugar, la Norma ISO establece el seguimiento, la medición aplicable, el análisis de los procesos del sistema de calidad, e implementación de las acciones necesarias para alcanzar los resultados planificados y la mejora continua de estos procesos. Todas estas acciones, implican tareas que se encuentran inmersas en las funciones directivas, las cuales se hayan circunscriptas en el Art. 14, inciso a.1.

2.2.2 Requisitos en la documentación del sistema de gestión de la Calidad

En el inciso 4.2 de la Norma ISO 9001 se establece que la documentación del Sistema de Gestión de la Calidad debe incluir:

- “...a) declaraciones documentadas de una política de la calidad y de objetivos de la calidad,*
- b) un manual de la calidad,*
- c) los procedimientos documentados y los registros requeridos por esta Norma Internacional, y*

d) los documentos, incluidos los registros que la organización determina que son necesarios para asegurarse de la eficaz planificación, operación y control de sus procesos.”...

Asimismo, establece características especiales en establecimiento y mantenimiento de un Manual de la calidad; el control de los Documentos y el Control de los registros.

Las citadas funciones se encuentran establecidas en el:

- Art. 13 a.5) y a.6): mencionan la elaboración e implantación de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de trabajo administrativo-contable y aplicación e implantación de sistemas de procesamiento de datos,
- Art. 14 a.2), hace referencia a la elaboración, implantación de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de administración, finanzas, comercialización, presupuestos, costos y administración de personal, y
- Art. 14.a.4, refiere a la aplicación e implantación de sistemas de procesamiento de datos y otros métodos en el proceso de información gerencial.

A lo reseñado, podríamos adicionar que establecer, documentar, implementar y mantener un sistema de gestión de la calidad implica un costo y por ende según la teoría general de costos, debe ser medido y evaluado por un profesional de Ciencias Económicas según lo prescribe el Art. 14, inciso a.2) ya citado.

En esa inteligencia logramos advertir que las incumbencias de los profesionales en Ciencias Económicas se encuentran justificadas en el plexo normativo descripto up-supra y su exclusividad para llevar a cabo las tareas requeridas para un correcto funcionamiento de un sistema de calidad.

3. Incumbencias que nos asigna la normativa legal Argentina

La Ley N° 20.488 establece normas de carácter general referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas a las Ciencias Económicas en todo el territorio de la Nación Argentina, siendo para tales efectos obligatoria la inscripción en las respectivas matrículas de los Consejos Profesionales del país conforme a la jurisdicción en que se desarrolle su ejercicio. (Art. 1)^{1viii}

¹ Ley 466 (GCBA) Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: 2000
Decreto Ley Provincial N° 3.599 Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Catamarca: 1980
Ley Provincial N° 1.181, modificada por la Ley 4.411 El Ejercicio de Profesionales de los Graduados en Ciencias Económicas de la Provincia de Chubut: 1974 / 1998
Ley Provincial N° 5.051 El Ejercicio de Profesionales de los Graduados en Ciencias Económicas de la Provincia de Mendoza: 1985
Ley Provincial 5.691 Ley de Ejercicio de los Profesionales en Ciencias Económicas de la Provincia de San Luis: 2004
Ley Provincial N° 5.606 Del ejercicio de la profesión, Creación y Funcionamiento del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Santiago del Estero: 1987

En su Art. 13 detalla que será requerido título de Contador Público o equivalente en materia económica y contable cuando los dictámenes, estén destinados a hacer fe pública en relación a la elaboración e implantación de políticas, sistemas, métodos y procedimientos de trabajo administrativo-contable, entre otras competencias.

Adicionalmente, establece que en la emisión de dictámenes, se deberá aplicar las normas de auditoría aprobadas por los organismos profesionales cuando ello sea pertinente

La Resolución Técnica N°37 'Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos De Aseguramiento, Certificación Y Servicios Relacionados' fue aprobada por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas en marzo de 2013. sus considerandos tiene en cuenta la necesidad de adecuar la RT 7 vigente incorporando servicios profesionales que no se hallan actualmente previstos

Las normas incluidas en esta Resolución Técnica abarcan:

- 1) las normas de auditoría externa de estados contable y otra información contable;
- 2) las normas sobre encargos de revisión de estados contables de períodos intermedios;
- 3) las normas sobre otros encargos de aseguramiento (diferentes de los encargos de auditoría y revisión de estados contables);
- 4) las normas sobre certificaciones; y
- 5) las normas sobre servicios relacionados

Ley Provincial N° 191 El Ejercicio de Profesionales de los Graduados en Ciencias Económicas de la Provincia de Tierra del Fuego: 1994

Ley Provincial N° 10.620, modificada por Leyes N° 11.785, N° 12.008 y N° 13.750 Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires: 1987 / 1996 / 1999 / 2007

Ley Provincial N° 3.409 El Ejercicio de Profesionales de los Graduados en Ciencias Económicas de la Provincia de Corrientes: 1987

Ley Provincial N° 7896 de Ejercicio Profesional y Orgánica del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Entre Ríos: 1987

Ley Provincial N° 630 de las Ciencias Económicas de la Provincia de Formosa: 1986

Ley Provincial N° 3.813 El Ejercicio de Profesionales de los Graduados en Ciencias Económicas de la Provincia de Jujuy: 1981

Ley Provincial N° 1251 De las profesiones de Ciencias Económicas de la Provincia de Misiones: 1980

Ley Provincial N° 671 del Ejercicio Profesional de los Graduados en Ciencias Económicas de la Provincia de Neuquén: 1971

Decreto Ley Provincial N° 199 del Ejercicio Profesional de los Graduados en Ciencias Económicas de la Provincia de Río Negro: 1966

Ley Provincial N° 8.738, modificada por la Ley N° 12.135 del Ejercicio Profesional de los Graduados en Ciencias Económicas de la Provincia de Santa Fe: 1980 / 2003

Ley Provincial N° 4.209 del Ejercicio Profesional de los Graduados en Ciencias Económicas de la Provincia de Tucumán: 1974

Si además se toman en cuenta las normas Internacionales de Auditoría conocidas como Assurance Services (Servicios de Aseguramiento), que detallaremos al finalizar la visión de la Legalidad Nacional, encontraríamos la plena incumbencia del mismo para este tipo de servicios.

De lo dicho se desprende que es el Contador Público el que, aplicando en forma obligatoria las normas de auditoría en su trabajo, logra los objetivos perseguidos por éstas respecto a mejorar el servicio que brinda, tanto a aquellos que los requieren como a la comunidad en general.

Igual objetivo es el perseguido por la Norma ISO 9000 e ISO 14000, que ponen énfasis en la importancia de las auditorías como una herramienta de gestión para el seguimiento y la verificación de la implementación eficaz de una política de organización para la gestión de la calidad y/o ambiental.

Al Igual que la Resolución Técnica N°37, la Organización Internacional de Normalización (ISO) proporciona a través de su Norma 19011 orientación sobre la gestión de los programas de auditoría, la realización de auditorías internas o externas de sistemas de gestión de calidad y/o ambiental, así como sobre la competencia y la evaluación de los auditores. Menciona, adicionalmente, que el usuario de la Norma Internacional puede considerar adaptar o ampliar la orientación por ella proporcionada para su aplicación a otros tipos de auditorías.

Tanto la Resolución Técnica N°37 como la Norma ISO 19011 requieren el cumplimiento de principios básicos que hacen a la auditoría una herramienta eficaz y fiable en apoyo de las políticas y controles de gestión, proporcionando información sobre la cual una organización puede actuar para mejorar su desempeño.

La Norma ISO estipula tres principios referidos a los auditores (Conducta ética, Presentación ecuánime y Debido cuidado profesional) y dos principios referidos a la auditoría (Independencia y Sistemática).

“... a) Conducta ética: el fundamento de la profesionalidad

La confianza, integridad, confidencialidad y discreción son esenciales para auditar.”

La Ley N° 20.488, estipula en su Art. 21 que corresponde a los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas dentro de sus respectivas jurisdicciones tanto el cuidar que se cumplan los principios de ética que rigen dicho ejercicio profesional como el aplicar correcciones disciplinarias por violación a los Códigos de Ética.

Estos Códigos de Ética, y tal como lo expresado en el Código de ética profesional de los matriculados en el Consejo Profesional de Ciencias económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, constituyen la guía necesaria para el cumplimiento de las obligaciones contraídas con la profesión, con sus colegas, con quienes requieran sus servicios y con terceros.

Es así como el hecho de requerir título de Contador Público y la inscripción de la persona titular del mismo en un Consejo Profesional como requisito para auditar la Norma ISO, permite asegurar no sólo el cumplimiento del principio establecido en la Norma sino su control por parte de las mencionada Institución.

En un todo de acuerdo con lo expresado anteriormente, el proyecto N° 26 de Resolución Técnica de la Federación Argentina de Consejo Profesionales de Ciencias Económicas, que propone la ‘Adopción de las normas internacionales de control de calidad y las normas sobre independencia contenidas en el código de ética internacional de la Federación Internacional de Contadores (IFAC)’, incluye el cumplimiento de los requerimientos de ética mencionados en el mismo.

El Código de Ética de la IFAC establece como principios fundamentales de ética profesional los siguientes:

- Integridad
- Objetividad
- Competencia y diligencia profesionales
- Confidencialidad, y
- Comportamiento profesional

“... b) Presentación ecuaníme: la obligación de informar con veracidad y exactitud

Los hallazgos, conclusiones e informes de la auditoría reflejan con veracidad y exactitud las actividades de la auditoría. Se informa de los obstáculos significativos encontrados durante la auditoría y de las opiniones divergentes sin resolver entre el equipo auditor y el auditado.”

“... c) Debido cuidado profesional: la aplicación de diligencia y juicio al auditar

Los auditores proceden con el debido cuidado, de acuerdo con la importancia de la tarea que desempeñan y la confianza depositada en ellos por el cliente de la auditoría y por otras partes interesadas. Un factor importante es tener la competencia necesaria.”

Al respecto, la Resolución Técnica N°37 no solo fija normas para la realización de la tarea de auditoría y sobre los informes, sino que obliga a aplicar el criterio profesional en la evaluación de la validez y suficiencia de los elementos de juicio que respaldan la opinión del auditor.

“... d) Independencia: la base para la imparcialidad de la auditoría y la objetividad de las conclusiones de la auditoría

Los auditores son independientes de la actividad que es auditada y están libres de sesgo y conflicto de intereses. Los auditores mantienen una actitud objetiva a lo largo del proceso de auditoría para asegurarse de que los hallazgos y conclusiones de la auditoría estarán basados sólo en la evidencia de la auditoría.”

Al respecto, la Resolución Técnica N°37 establece como ‘Condición básica para el ejercicio de la auditoría’ la independencia del auditor con relación al sistema objeto de la misma.

“...Independencia

1. El contador público (en adelante, indistintamente el "contador") debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información objeto del encargo.

Falta de independencia

2. El contador no es independiente en los siguientes casos:

2.1. Cuando estuviera en relación de dependencia con respecto al ente cuya información es objeto del encargo o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

No se considera que existe relación de dependencia cuando el contador tiene a su cargo el registro de documentación contable, la preparación de los estados contables y la realización de otras tareas similares remuneradas mediante honorarios, en tanto no coincidan con funciones de dirección, gerencia o administración del ente cuyos estados contables o informaciones son objeto del encargo.

2.2. Cuando fuera cónyuge o equivalente, o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información es objeto del encargo o de los entes vinculados económicamente a aquél.

2.3. Cuando fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya información es objeto del encargo, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

No existe falta de independencia cuando el contador fuera socio o asociado de entidades civiles sin fines de lucro (clubes, fundaciones mutuales u otras organizaciones de bien público) o de sociedades cooperativas, cuya información es objeto del encargo o de los entes económicamente vinculados a aquéllas.

2.4. Cuando tuviera intereses significativos en el ente cuya información es objeto del encargo o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del encargo.

2.5. Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea.

2.6. Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del período u otra variable a que se refieren los estados contables u otra materia objeto del encargo.

No vulneran esta norma las disposiciones sobre aranceles profesionales que fijan su monto mínimo sobre la base del activo, pasivo, o ingresos por ventas o servicios del ente.

Vinculación económica

3. Se entiende por entes (personas, entidades o grupos de entidades) económicamente vinculados a aquellos que, a pesar de ser jurídicamente independientes, reúnen algunas de las siguientes condiciones:

3.1. Cuando tuvieran vinculación significativa de capitales.

3.2. Cuando tuvieran, en general, los mismos directores, socios o accionistas.

3.3. Cuando se trate de entes que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una organización económica única.

Alcance de las incompatibilidades

4. Los requisitos de independencia son de aplicación tanto para el contador que emite su informe, como para todos los integrantes del equipo de trabajo que intervienen en ese encargo, ya fueran éstos profesionales en ciencias económicas, profesionales en otras disciplinas o no profesionales.

5. En los casos de sociedades de profesionales, las incompatibilidades determinadas en II.A.2 se extienden a todos los socios o asociados del contador público.

Otras disposiciones aplicables

6. El análisis de la condición de independiente debe ser considerado conjuntamente con las disposiciones que en esta materia prescriben las normas legales y reglamentarias aplicables al tipo de encargo y el código de ética correspondiente, aplicándose en cada caso la disposición más restrictiva.

Por otra parte la tarea esta detallada y es superadora a lo que la Norma ISO determina:

“ ... Normas para el desarrollo del encargo

1. El contador, a través del desarrollo de su tarea, debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos del encargo.

2. Documentación del encargo

2.1. El contador debe documentar apropiadamente su trabajo profesional en papeles de trabajo.

2.2. Los programas de trabajo escritos con la indicación de su cumplimiento y los elementos de juicio válidos y suficientes reunidos por el contador en el desarrollo de su tarea constituyen el conjunto de sus papeles de trabajo.

2.3. Los papeles de trabajo deben contener:

2.3.1. La descripción de la tarea realizada.

2.3.2. Los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea (en adelante, los elementos de juicio), ya se tratara de aquellos que el contador hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros.

2.3.3. *Las conclusiones particulares y generales.*

2.4. *El contador debe conservar, en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor, los papeles de trabajo, una copia de los informes emitidos y, en su caso, una copia de los estados contables u otra información objeto del encargo, firmada por el representante legal del ente al que tales estados contables o información correspondan.*

3. *El contador debe realizar su tarea dentro del principio de economía aplicable a todo control. O sea, para que su labor sea económicamente útil, debe culminarla en un lapso y a un costo razonable. Esas limitaciones de tiempo y de costo deben ser evaluadas por el contador a fin de determinar si no representan un inconveniente para la realización adecuada del encargo.*

4. *Cuando planifica y ejecuta un encargo, dependiendo de su naturaleza, el contador debe considerar la significación y los riesgos.*

5. *En la aplicación de los procedimientos seleccionados para los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados, el contador debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas exclusivamente según su criterio (excepto en los encargos para realizar procedimientos acordados, donde la utilización de bases selectivas también debe ser de común acuerdo) o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.*

6. *Como parte de los procedimientos correspondientes a los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicio de compilación, el contador debe obtener manifestaciones escritas, suscriptas por la dirección con el propósito de confirmar determinadas materias o sustentar otros elementos de juicio de auditoría.*

7. *Los procedimientos usuales que se enuncian en los capítulos específicos a cada encargo pueden ser modificados, remplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. En estos casos, el contador debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que, a pesar de la modificación, remplazo o supresión, pudo reunir elementos de juicio válidos y suficientes.*

8. *Los procedimientos usuales, en cuanto fueran de aplicación, deben ser utilizados además en la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha del cierre de los estados contables u otra información objeto del encargo y hasta la fecha de emisión del informe del contador, cuando correspondiera, para verificar en qué medida pudieron haberlos afectado.*

9. *Cuando el contador utiliza el trabajo de un experto, evaluará si el experto tiene la competencia, la capacidad, la objetividad y la independencia necesarias para sus fines, dependiendo del riesgo involucrado.”*

El punto 9 es determinante en el auxilio que merece el auditor de ISO al momento de emitir opinión sobre aspectos en lo que no es especialista, situación que hoy los certificadores de estas normas no aplican y han certificado cumplimiento legal sin que esto sea verdad por no acudir a los expertos y sus trabajos ya que no está normado específicamente en la ISO

4. Los antecedentes mundiales en Servicios de Aseguramiento (Assurance Services), Incumbencias del Contador (Accountants & Auditors)

El IAASB (Internacional Association of Auditors Standard Board) y la IFAC , órganos que definen Normas Internacionales de Auditoría *Internacional Standard Auditing (ISA*, son organismos integrados por contadores , cuyas normas se dirigen a la problemática de los Contadores y Auditores (Accountants concerns), de aplicación obligatoria particularmente para los miembros de IFAC (internacional Federation of Accountants).

Estos conceptos y marco conceptual son aplicables tanto a una Auditoría de Estados financieros como a Auditoría Interna , o a una Auditoría con Fines Específicos, (Assurance Services en general) , y es nuestro criterio profesional que nos permitirá seleccionar y diseñar a partir de esta normativa general una adecuada planificación de tareas.

De ahí el nombre genérico a las tareas de revisiones y auditorías que se da de Servicios de Aseguramiento

Con tal motivo las Normas Internacionales de Auditoría definen áreas de aplicación dentro del concepto de Servicios de Aseguramiento, tales como:

- Auditoría de Estados Contables (Financial Statements). Full Audit;
- Auditorías de Revisión Limitada (Limited Review) para Estados Contables intermedios;
- Auditorías de Seguridad Informática;
- Auditoría Interna;
- Auditorías con fines especiales .Due Dilligences;
- Auditoría Forense : Fraude y Lavado (Forensic Services);
- Auditorías de rubros específicos o temas convenidos;
- Auditorías por temas ecológicos;
- Auditorías por responsabilidad social empresaria;
- Tareas de Monitor (similar a la Sindicatura local);

El IAASB también emite Normas sobre Servicios Relacionados tales como tareas de compilación, armado de balances, y demás procedimientos convenidos con el cliente.

Todas estas tareas requieren de la intervención de un Contador Público, lo cual no excluye el trabajo en equipo con otras disciplinas: especialistas en informática, ingenieros, ingenieros ambientales, abogados, psicólogos, etc., pero ello debe ser coordinado por un profesional en Ciencias Económicas, que desarrolle su planificación estratégica según las normas internacionales de auditoría, lo cual excluye como coordinadores o responsables finales de esta tarea a otras profesiones que no conocen de la práctica Contable y de Auditoría, pero que sí van a formar parte del equipo de trabajo y/o van a emitir informes los cuales el Auditor va a tener en cuenta al momento de emitir su opinión en un Informe o en una Carta de Recomendaciones.

También la Sarbannes Oxley apunta al concepto de Auditorías especializadas en control interno y demás aspectos operativos. Con anterioridad los Informes COSO, COCO, CADBURY han exigido a los Auditores el cumplimiento de procedimientos especiales para evaluar los controles clave y los puntos críticos de los Procesos de la firma,

Los llamados Aseguramiento de Servicios tienen relación directa con la Calidad en los Sistemas de Información, ya que estos Servicios de Aseguramiento como su nombre lo indica proveen seguridad a la calidad de la información emitida. Situación similar se presenta con las Normas ISO, ya que tienen por fin asegurar procedimientos que hacen a la seguridad y calidad de la información sujeta a evaluación.

5. Los profesionales en Ciencias Económicas

No todos los sistemas de gestión de la calidad son iguales, o, por lo menos, no todos deberían serlo. Una empresa exportadora, una productora, una importadora, una Pyme local no son iguales aunque algunos procesos básicos lo sean. Es por ello que los profesionales intervinientes deben tener en cuenta la idiosincrasia de la actividad local, la normativa legal aplicable y su posición eventual a nivel internacional y que los Sistemas de Gestión le resulten útiles a la hora de gestionar su día a día. El objetivo no es sólo la de implantar en la empresa un sistema de calidad que le permita la obtención del correspondiente certificado, sino también que dicho sistema le resulte sumamente útil para gestionar su actividad, porque la experiencia de los profesionales en Ciencias Económicas conocen las dificultades con las que se puede encontrar.

Por conocimiento previo de controles clave podemos proponer soluciones concretas a las necesidades reales de los clientes. Para ello, podemos adaptar las distintas herramientas contables y de gestión a la realidad de la empresa, capacitando al personal para que realice una correcta utilización y aprovechamiento de las mismas y manteniendo, en todo momento, una estricta confidencialidad de la información que manejamos, como es requerido por nuestro Código de Ética y por la Ley de Protección de Datos Personales.

Las Normas ISO tienen el mismo concepto y objetivos que las normas profesionales y nos resulta como profesionales en Ciencias Económicas un tema que nos hace en forma directa y que está íntimamente relacionado con nuestra planificación estratégica de tareas y de la calidad de nuestros propios servicios.

Atento que cada vez que un profesional en Ciencias Económicas realiza evaluaciones de cumplimiento de objetivos específicos de control:

- Integridad
- Veracidad
- Validez
- Existencia
- Pertenencia

Estamos aplicando Normas ISO, porque en verdad son parte de nuestras tareas para evaluar el riesgo cliente, el riesgo operativo (inherente) y determinar las áreas críticas (Red Flags), es razonable considerar que los profesionales en Ciencias Económicas son idóneos para ello.

6. Los Encargos de Aseguramiento en la normativa de la FACPCE

Dentro de la Sección V de la Resolución Técnica 37 se encuentran las Normas sobre *Otros encargos de Aseguramiento*.^{ix}

“El objetivo de un encargo de aseguramiento es expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación o medición de la materia objeto de la tarea, sobre la base de ciertos criterios.”:

- I. En función de cómo se suministre la información sobre la materia objeto de análisis
 - I. Un encargo basado en una afirmación
 - II. Un encargo de informe directo.
 - III. En función del nivel de aseguramiento que provea a los usuarios,
 - a) *encargo de aseguramiento razonable;*
 - b) *encargo de aseguramiento limitado,* tienen un nivel de riesgo más alto que los encargos de aseguramiento razonable debido a la diferente naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos aplicados por el contador para valerse de los elementos de juicio que le permitan emitir su conclusión

La sección V de la Resolución Técnica 37, divide los Encargos de Aseguramiento en tres grupos, a los cuales el Informe 13 les ha asignado modelos de Informes distintos:

- D. Encargos de Aseguramiento en General, distintos a una revisión de una auditoría o revisión de *información histórica*:
- *Modelo 5.1*: Cantidad de visitas a una página web (aseguramiento razonable)
 - *Modelo 5.2*: Efectividad de un sistema de control interno (aseguramiento limitado)
- E. El examen de información Contable Prospectiva;
- *Modelo 6.1*: Estados contables prospectivos preparados como pronóstico;
 - *Modelo 6.2*: Estados contables prospectivos preparados como proyección
- F. Informes sobre los controles de una Organización de Servicios
- *Modelo 7.1: Descripción y diseño de controles (Informe tipo 1)*
 - *Modelo 7.2 Descripción, diseño y eficacia operativa de controles (Informe tipo 2)*
 - *Modelo 7.3 Descripción, diseño y eficacia operativa de controles (Informe tipo 2) - Los controles relevantes de las organizaciones subcontratadas están incluidos en el alcance del encargo*
 - *Modelo 7.4: Informe sobre descripción, diseño y eficacia operativa de controles (Informe tipo 2) - Los controles relevantes de las organizaciones subcontratadas están excluidos en el alcance del encargo*

Analizado el contenido de cada uno de los informes de esta sección, entendemos que el Modelo 7.3 del Informe 13 puesto que incluye no sólo los controles de la organización, sino la de los terceros contratados, cadena de valor que las Normas ISO requieren.

4. Informes sobre los Controles de una Organización de Servicios

4.1 Normas generales a seguir por el contador para el desarrollo del encargo:

4.1.1. Debe ser independiente, planificar su tarea en función del objetivo del encargo y reunir elementos de juicios válidos y suficientes que permitan respaldar su informe.

4.1.2. Debe documentar apropiadamente la tarea profesional en papeles de trabajo que contengan:

- *La descripción de la tarea realizada.*
- *Los elementos de juicio recogidos durante el desarrollo de la tarea por el mismo o los que hubiere recibido de terceros.*
- *Las conclusiones particulares y generales.*
- *Debe conservarlos, en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor,*

4.1.3. Debe realizar su tarea dentro del principio de economía aplicable a todo control, debiendo terminarla en un lapso y a un costo razonable

4.1.4. Debe considerar la significación y los riesgos.

4.1.5. *Puede actuar sobre bases selectivas determinadas según su criterio, pero en el caso de encargos para realizar procedimientos acordados, debe ser de común acuerdo o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.*

4.1.6. *Debe obtener manifestaciones escritas, suscriptas por la dirección.*

4.1.7. *Debe utilizar el procedimiento usual y explicar si no fuera practicable o de razonable aplicación o que, a pesar de la modificación, remplazo o supresión, pudo reunir elementos de juicio válidos y suficientes*

4.1.8. *Si necesita el trabajo de un experto, debe evaluar si tiene la competencia, la capacidad y la independencia necesaria, dependiendo del riesgo involucrado.*

4.2. *Normas particulares sobre controles de una Organización de Servicios*

4.2.1. *El objetivo de este tipo de encargo es que el contador emita un informe sobre controles vigentes en una organización de servicios que se presumen relevantes para el control interno de las organizaciones usuarias de esos servicios, en cuanto se relacionan con la preparación de su información contable. El informe que emita el contador será utilizado por las organizaciones usuarias de tales servicios y por sus auditores.*

4.2.2. *Para emitir un informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (informe tipo 1), el contador debe reunir elementos de juicios válidos y suficientes que le permitan aseverar que:*

4.2.3. *La descripción presenta razonablemente el sistema de la organización de servicios implementado a una fecha determinada, y si incluye o no los servicios prestados por entidades subcontratadas y/o controles complementarios de la organización usuaria; y*

4.2.4. *Los controles relacionados con los objetivos establecidos en la descripción realizada por la organización de servicios sobre su sistema fueron idóneamente diseñados para asegurar razonablemente el logro de los objetivos de control, y se encontraban implementados a una fecha determinada, y si tal descripción, incluye o no aquellos relacionados con los servicios prestados por entidades subcontratadas, de corresponder.*

4.2.5. *Adicionalmente, para emitir un informe sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios (informe tipo 2), el contador debe probar y valorar que dichos controles operaron efectivamente durante el período especificado.*

4.2.6. *El informe tipo 2 es considerado el más útil para los auditores de las organizaciones usuarias, y esa utilidad aumenta cuando cubre un período de seis meses como mínimo. Si el período es menor de seis meses, el contador puede considerar apropiado describir en su informe las razones por las que el período evaluado fue más corto.*

4.2.7. El contador debe obtener manifestaciones escritas de los responsables de la organización de servicios que reafirmen la aseveración que acompaña la descripción del sistema y manifiesten haberlo puesto en conocimiento de cualquier situación relevante que pudiera haber afectado su conclusión.

4.3. Elementos particulares de una Organización de Servicios

El informe debe incluir los siguientes elementos particulares, que se adicionan a los generales:

4.3.1. En el párrafo de la identificación y descripción de la materia objeto de análisis, debe incluir entre otros:

4.3.1.1. Descripción y aseveraciones de la organización de servicios, de acuerdo con el tipo de informe a emitir, con indicación de la fecha o período al que se refiere el informe;

4.3.1.2. Si es necesario debe agregar aquellas partes de dicha descripción no cubiertas por la opinión;

4.3.1.3. Debe manifestar expresamente si incluye controles complementarios de la organización usuaria que su opinión no incluye a estos controles y que la efectividad de está sujeta a la efectividad de dichos controles complementarios; al igual si existen controles relevantes efectuados por organizaciones subcontratadas

4.3.1.4. Identificación de los criterios aplicados.

4.3.1.5. Una manifestación de la responsabilidad de la organización de servicios y del contador

4.3.1.6. Un resumen de los procedimientos aplicados.

4.3.2. La opinión del contador debe ser expresada en forma positiva en todos los aspectos significativos, con base en criterios idóneos:

4.3.2.1. Para informes sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (informe tipo 1):

Si la descripción presenta razonablemente el sistema de la organización de servicios implementado a una determinada fecha,

- I. Si los controles relacionados con los objetivos de control establecidos por la organización de servicios fueron los necesarios y han sido idóneamente diseñados a una fecha determinada.

4.3.2.2. Para informes sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios (informes tipo 2):

- Lo indicado en 4.3.2.1. (informe tipo 1);
- Los controles examinados, necesarios para brindar un aseguramiento razonable, fueron logrados,

- *Un anexo, con una descripción detallada de las pruebas de controles efectuadas y los resultados, informando, la cantidad y naturaleza de los desvíos identificados, aunque haya concluido que los objetivos de control han sido alcanzados.*
- *En los casos de la emisión de informes sobre los controles de una organización de servicios, se debe respetar la sección III.A.ii de la Resolución Técnica 37, en lo que fuera de aplicación.*

4.4. Descripción de las pruebas de controles

Es aquí donde las Normas ISO de Gestión adquieren mayor relevancia si son los Contadores y no los entes de Certificación los que emiten el informe. Mientras los últimos se limitan a informar el grado de madurez sin identificar qué control realizaron, los Contadores debemos indicar el tipo de control efectuado, por lo cual la organización tiene un mayor conocimiento de la problemática, y la implantación de los controles es más efectiva.

7. Conclusiones

A partir de la entrada en vigencia de la Resolución Técnica N° 37 se otorga a los Contadores Públicos la oportunidad de emitir estos informes de aseguramiento elevando el compromiso y el profesionalismo de los matriculados. Es necesario para ello incluir modelos adecuados para mayor conocimiento de los profesionales con sus incumbencias y adecuados al modelo de las normas.

En particular, entendemos que como ya está ocurriendo en la Unión Europea y en parte de Latino América las normas ISO de Gestión de la Calidad y de Prevención de Fraudes relacionada claramente, pueden ser mejor auditadas haciendo uso de esta herramienta normativa

Por último, es importante tener presente que la incumbencia del Contador Público en estos informes no puede ser asumido por otros profesionales, y la especialización en esta materia redundará en la jerarquización profesional dando un valor añadido a las organizaciones.

ⁱ Derogada por el Art. 3 en la ciudad de Santa Fé el 22 de marzo de 2013 a partir de los encargos que se presten a partir del 1 de enero del 2014

ⁱⁱ Incumbencias profesionales en los sistemas de gestión ISO, autores Comisión de Estudio de Sistema de Registros, su autenticidad e integridad documental - C.P.C.E.C.A.B.A 19° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas. Ciudad de Mendoza, del 17 al 19 de octubre de 2012.

ⁱⁱⁱ Baldatti, I. -“Cuadro de incumbencias profesionales Normativa Nacional y Jurisdiccional” trabajo presentado a la Comisión de Estudio de Sistema de Registros, su autenticidad e integridad documental C.P.C.E.C.A.B.A., en Abril de 2012

^{iv} ISO 19011:2010 Directrices para la auditoría de los sistemas de gestión de la calidad y/o ambiental

^v M/ISO 9001:2008 Introducción 0.2 Enfoque Basado en procesos.

^{vi} ISO 19011:2010 1 Objeto y campo de aplicación

^{vii} Ley Nacional N° 20.488 Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas con las Ciencias Económicas: 1973

viii Ley 466 (GCBA) Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: 2000

Decreto Ley Provincial N° 3.599 Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Catamarca: 1980

Ley Provincial N° 1.181, modificada por la Ley 4.411 El Ejercicio de Profesionales de los Graduados en Ciencias Económicas de la Provincia de Chubut: 1974 / 1998

Ley Provincial N° 5.051 El Ejercicio de Profesionales de los Graduados en Ciencias Económicas de la Provincia de Mendoza: 1985

Ley Provincial 5.691 Ley de Ejercicio de los Profesionales en Ciencias Económicas de la Provincia de San Luis: 2004

Ley Provincial N° 5.606 Del ejercicio de la profesión, Creación y Funcionamiento del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Santiago del Estero: 1987

Ley Provincial N° 191 El Ejercicio de Profesionales de los Graduados en Ciencias Económicas de la Provincia de Tierra del Fuego: 1994

Ley Provincial N° 10.620, modificada por Leyes N° 11.785, N° 12.008 y N° 13.750 Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires: 1987 / 1996 / 1999 / 2007

Ley Provincial N° 3.409 El Ejercicio de Profesionales de los Graduados en Ciencias Económicas de la Provincia de Corrientes: 1987

Ley Provincial N° 7896 de Ejercicio Profesional y Orgánica del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Entre Ríos: 1987

Ley Provincial N° 630 de las Ciencias Económicas de la Provincia de Formosa: 1986

Ley Provincial N° 3.813 El Ejercicio de Profesionales de los Graduados en Ciencias Económicas de la Provincia de Jujuy: 1981

Ley Provincial N° 1251 De las profesiones de Ciencias Económicas de la Provincia de Misiones: 1980

Ley Provincial N° 671 del Ejercicio Profesional de los Graduados en Ciencias Económicas de la Provincia de Neuquén: 1971

Decreto Ley Provincial N° 199 del Ejercicio Profesional de los Graduados en Ciencias Económicas de la Provincia de Río Negro: 1966

Ley Provincial N° 8.738, modificada por la Ley N° 12.135 del Ejercicio Profesional de los Graduados en Ciencias Económicas de la Provincia de Santa Fe: 1980 / 2003

Ley Provincial N° 4.209 del Ejercicio Profesional de los Graduados en Ciencias Económicas de la Provincia de Tucumán: 1974

ix El encargo de aseguramiento del sistema de Registro Contable, Braga G., Iglesias S., Mazzitelli E., Osso M., 20° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas. Ciudad de Salta, del 29 al 31 de octubre de 2014

**NORMAS CONTABLES Y DE AUDITORÍA CAMBIOS RECIENTES Y
ASPECTOS MEJORABLES.**

Área : CONTABILIDAD Y AUDITORIA

**TRABAJO: CONSORCIOS DE PROPIEDAD HORIZONTAL: LA RENDICION
DE CUENTAS EN EL NUEVO CODIGO CIVIL Y COMERCIAL**

*CONGRESO NACIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS,
PROVINCIA DE SAN JUAN
26,27 Y 28 DE SEPTIEMBRE DE 2018*

Autores:

Raúl Oscar Magnorsky, Sarmiento N° 4330, 15, "8", CABA (1197), 011 59917420 -
raulmagnorsky@gmail.com

José Luis Sirena, Alberti N° 340, 2do "A", (1082) CABA, 011 56561450 -
jlsirena@yahoo.com.ar

NORMAS CONTABLES Y DE AUDITORÍA CAMBIOS RECIENTES Y ASPECTOS MEJORABLES.

Área: CONTABILIDAD Y AUDITORIA

TRABAJO: CONSORCIOS DE PROPIEDAD HORIZONTAL: LA RENDICION DE CUENTAS EN EL NUEVO CODIGO CIVIL Y COMERCIAL

*CONGRESO NACIONAL DE CIENCIAS ECONOMICAS,
PROVINCIA DE SAN JUAN
26,27 Y 28 DE SEPTIEMBRE DE 2018*

SUMARIO:

Nuestro trabajo, consta de

- Un resumen,
- El análisis de la problemática planteada que se extiende hasta la hoja 9
- Conclusión que se expone a partir de la” en la hoja 10
- Ejemplo de Rendición de Cuentas que se extiende desde la hoja 11 hasta la 13 hemos volcado la MEMORIA y desde la hoja 14 hasta la 17 en la que se consignan los ANEXOS con sus cuadros y algunos breves comentarios para el lector

El presente trabajo, está confeccionado en Word 97-2003

RESUMEN:

El nuevo Código Civil y Comercial vigente desde agosto de 2015 - derogó la ley 13512 de Propiedad Horizontal sancionada en el año 1948 que instauró el Régimen de Propiedad Horizontal- y además ratifica el criterio del previo Código Civil de la Nación en lo relativo a la Rendición de Cuentas que deben someter para su aprobación los apoderados. Asimismo la norma de sanción reciente establece que estos entes constituyen personas jurídicas y por tanto deben llevar contabilidad, y regulo los registros contables obligatorios pertinentes. En nuestro análisis destacamos que para el caso particular de los consorcios, no resulta aplicable la Resolución Técnica 41, que regula las pautas que deben cumplir los estados contables de los

entes pequeños, porque no se basa en el criterio contable de “devengado” y para estas comunidades rige el de “percibido”.

**TITULO: RELEVANCIA DEL PRINCIPIO DE EMPRESA EN MARCHA.
EVOLUCION DEL TRATAMIENTO EN EL INFORME DEL AUDITOR**

AREA: CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

**TEMA: NORMAS CONTABLES Y DE AUDITORIA. CAMBIOS RECIENTES Y
ASPECTOS MEJORABLES**

XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN

CIENCIAS ECONÓMICAS

SAN JUAN, 27 Y 28 DE SEPTIEMBRE DE 2018

Autores:

DIANA ALBANESE, Israel 62, Bahía Blanca, TE 0291 4542459, Cel 291 4191516,
albanesediana@gmail.com

MARIANA BONIFAZI, Lucas Abad 4090, Bahía Blanca, Cel 291 4394200,
bonifazi.mariana@gmail.com

**TITULO: RELEVANCIA DEL PRINCIPIO DE EMPRESA EN MARCHA.
EVOLUCION DEL TRATAMIENTO EN EL INFORME DEL AUDITOR**

AREA: CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

**TEMA: NORMAS CONTABLES Y DE AUDITORIA. CAMBIOS RECIENTES Y
ASPECTOS MEJORABLES**

XXII CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN

CIENCIAS ECONÓMICAS

SAN JUAN, 27 Y 28 DE SEPTIEMBRE DE 2018

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. MARCO TEÓRICO Y DE ANTECEDENTES
 - 2.1. El principio de empresa en marcha
 - 2.2. Necesidad de recuperar la confianza en la opinión del auditor
 - 2.3. Cambios en el tratamiento del principio de empresa en marcha en la estructura del informe de auditoría.
3. METODOLOGÍA
4. RESULTADOS
5. CONCLUSIÓN

RESUMEN

Los sucesivos fraudes corporativos y financieros que se sucedieron en diversos países y las quiebras acaecidas durante la crisis financiera del 2007, tuvieron un fuerte impacto en la auditoría de estados financieros afectando la confiabilidad de la información y los informes de los auditores. Los sucesos mencionados han sido motivadores de revisiones metodológicas tanto del ejercicio profesional del auditor como de la normativa relacionada, renovando el interés por revalorizar el rol del informe de auditoría independiente.

Al respecto cabe mencionar que en Argentina coexisten dos cuerpos de normas para encargos de aseguramiento: las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), puestas en vigencia mediante la emisión de las Resoluciones Técnicas 32 a 35, de la FACPCE, aplicables de manera obligatoria para auditar estados financieros de entidades que deban ser emitidos bajo el marco normativo de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y la RT37 que reemplazó en el año 2014 a la RT7.

Un aspecto sobre el cual se torna cada vez más relevante que los estados contables brinden información a los usuarios es la capacidad del ente para continuar en los negocios, por ello es fundamental que se considere el supuesto de empresa en marcha en la preparación de los estados financieros y en la comunicación del auditor a los usuarios a través de su informe.

El objetivo de este trabajo es analizar los informes de auditoría de las empresas cotizantes que se encuentran bajo el control de la CNV antes y después de la obligación de emitir sus estados financieros con el marco de NIIF sus estados financieros con el marco de NIIF a fin de evaluar los cambios en el tratamiento del principio de empresa en marcha en el informe del auditor.

Para ello se realizó un estudio exploratorio y descriptivo donde se analizaron los informes de auditoría de las empresas emisoras de acciones que se encuentran bajo el control de la CNV. Se estudiaron los informes correspondientes a los ejercicios cerrados en los años 2010 y 2011

durante los cuales el modelo de informe vigente era el de la RT 7 de la FACPCE y los correspondientes a los años 2014, 2015 y 2016 cuyos estados contables debían ser preparados bajos las normas internacionales y por ende los auditores estuvieron obligados a realizar el encargo de aseguramiento bajo el marco de las NIA.

El mayor cambio al aplicar la estructura del informe previsto en las normas internacionales está dado por la consideración de las incertidumbres en el informe del auditor: un 12% y 16% en el primer período y un 24%, 29% y 26% para los años 2014, 2015 y 2016, comunican la existencia de incertidumbres. Por ese motivo, se estudiaron aquellos informes en los cuales el auditor utilizó un párrafo de énfasis para comunicar determinadas situaciones observando que el mismo se utiliza mayormente para comunicar al usuario que existe una incertidumbre significativa de empresa en marcha. Fundamentalmente se trata de empresas cuya actividad principal es la provisión de servicios de gas y electricidad. En el resto de los informes los auditores utilizan el párrafo de énfasis para informar incertidumbres por diferentes situaciones que en la mayoría de los casos también podrían afectar la continuidad de la empresa.

Se pudo verificar una mayor información a partir del cambio de estructura del informe del auditor, específicamente en la utilización del párrafo de énfasis ya que solo en el 40% de las empresas con riesgo de continuidad, los auditores emitieron en los informes de los ejercicios 2010 y 2011 una opinión con salvedad indeterminada por incertidumbre. En el resto se emitió una opinión sin salvedades a pesar de que ya se revelaron en los estados financieros situaciones similares a las que llevaron a incluir un párrafo de énfasis en los ejercicios 2014, 2015 y 2016.

A nivel internacional rigen a partir del 15 de diciembre de 2016 nuevas y revisadas normas diseñadas para lograr mayor transparencia en la información y una mejor comunicación a los usuarios de los estados financieros con preponderancia de los inversores. Dichas normas entrarán en vigencia en Argentina en el año 2018. Se espera que las modificaciones previstas no solo sean una mejora significativa en el informe de auditoría sino en la calidad de los estados financieros profundizando aspectos críticos y específicamente el riesgo de continuidad de la empresa.

PALABRAS CLAVE

Informe del auditor – transparencia de la información – Empresa en marcha – cambios en la normativa.

1. INTRODUCCIÓN

La auditoría de estados contables fue especialmente afectada por los sucesivos fraudes corporativos y financieros que se sucedieron en diversos países como el caso Enron, WorldCom, Xerox, Parmalat, entre otros; y de las quiebras acaecidas durante la crisis financiera del 2007. Los mencionados sucesos tuvieron un fuerte impacto en la auditoría de estados financieros afectando la confiabilidad de la información y los informes de los auditores. Han sido motivadores de revisiones metodológicas tanto del ejercicio profesional del auditor como de la normativa relacionada, renovando el interés por revalorizar el rol del informe de auditoría independiente.

En particular, resulta relevante para los usuarios la evaluación que realiza el auditor de la capacidad de la empresa de continuar en funcionamiento durante un tiempo previsible (Carson y otros, 2012)¹.

En Argentina coexisten dos cuerpos de normas para encargos de aseguramiento: las Normas Internacionales de Auditoría (NIA)², puestas en vigencia mediante la emisión de las Resoluciones Técnicas 32 a 35, de la FACPCE³, aplicables de manera obligatoria para auditar estados financieros de entidades que deban ser emitidos bajo el marco normativo de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y la RT37⁴ que reemplazó en el año 2014 a la RT7.

La consideración del principio de empresa en funcionamiento es relevante no solo para el usuario de los estados financieros sino para el Directorio –responsable de su emisión– y para el auditor que debe opinar sobre la razonabilidad de la información. El tratamiento de la continuidad de la empresa en el informe del auditor ha evolucionado desde la vigencia de la RT7 hasta las NIA y la RT37, y por último la NIA 700 revisada, 701 y complementarias vigentes a nivel internacional que se aplicarían en Argentina a partir de diciembre de 2018.

El objetivo de este trabajo es analizar los informes de auditoría de las empresas cotizantes que se encuentran bajo el control de la Comisión Nacional de Valores, antes y después de la obligación de emitir sus estados financieros con el marco de NIIF a fin de evaluar los cambios en el tratamiento del principio de empresa en marcha en el informe del auditor. Para ello se consideraron los ejercicios finalizados en los años 2010 y 2011 – 2014, 2015 y 2016. No se estudiaron los ejercicios 2012 y 2013 afectados por la transición a las normas internacionales. De las empresas seleccionadas se identificaron aquellas que presentan problemas de empresa en marcha y se analizaron los informes de auditoría a efectos de evaluar si el cambio de estructura del informe del auditor brinda mejor información a los usuarios. Se pudo determinar que hay mayor información de los riesgos de continuidad del ente revelados en el “párrafo de énfasis”. Se abordan también los cambios introducidos sobre el tratamiento del principio de empresa en

marcha a partir de la vigencia de las normas sobre informes revisadas. Se pretende continuar el estudio a partir de su entrada en vigencia en la Argentina.

2. MARCO TEÓRICO Y DE ANTECEDENTES

2.1. El principio de empresa en marcha

Se torna cada vez más relevante que los estados contables brinden información a los usuarios sobre la capacidad del ente para continuar en los negocios, por ello es fundamental que se considere el supuesto de empresa en marcha en la preparación de los estados financieros.

Algunos marcos conceptuales de información financiera contienen un requisito explícito para que la administración evalúe específicamente la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. En el presente trabajo se analizarán las disposiciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), adoptadas en Argentina el 20 de marzo de 2009 por la junta de gobierno de la FACPCE de manera plena y sin reservas mediante la Resolución Técnica N° 26 y texto ordenado por la RT 29. Este marco normativo es de aplicación obligatoria para las empresas de oferta pública para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2012. (Res. 62/09 de la Comisión Nacional de Valores). En cuanto a las normas argentinas no contienen un requisito explícito pero la RT 17 indica que sus normas han sido diseñadas para entes que preparan estados contables sobre la base de una empresa en marcha.

La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1,⁵ establece requerimientos generales para la presentación de estados financieros así como guías para determinar su estructura y requerimientos mínimos sobre su contenido. Respecto al principio de empresa en marcha, la NIC 1 establece que:

Al elaborar los estados financieros, la gerencia evaluará la capacidad que tiene una entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad elaborará los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando la gerencia, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en los estados financieros. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará este hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha.

Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir del final del periodo sobre el que se informa, sin limitarse a dicho período. El grado de detalle de las consideraciones dependerá de los hechos que se presenten en cada caso. Cuando una entidad tenga un historial de operaciones rentable, así como un pronto acceso a recursos financieros, la entidad podrá concluir que la utilización de la hipótesis de negocio en marcha es apropiada, sin realizar un análisis detallado. En otros casos, puede ser necesario que la gerencia, antes de convencerse a sí misma de que la hipótesis de negocio en marcha es apropiada, deba ponderar una amplia gama de factores relacionados con la rentabilidad actual y esperada, el calendario de pagos de la deuda y las fuentes potenciales de sustitución de la financiación existente.

Tal como se desprende del análisis de la norma, la dirección tiene la responsabilidad de evaluar la capacidad del ente para continuar funcionando en un período futuro previsible, considerando alertas que puedan ser indicadores de riesgo de empresa en marcha.

La intervención de un contador público independiente que realiza el encargo de auditoría con escepticismo profesional y emite una opinión respecto a si los estados contables presentan razonablemente en todos sus aspectos significativos la información de acuerdo con el marco aplicable, aumenta el grado de confianza de los usuarios. El valor del trabajo de auditoría se basa en la confianza y credibilidad que el auditor independiente genere.

En cuanto al principio de empresa en marcha, la NIA 570 establece que el auditor debe obtener evidencia de auditoría válida y suficiente sobre la idoneidad de la utilización por parte de la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación y presentación de los estados financieros, y concluir si existe incertidumbre significativa respecto a la capacidad de la entidad para continuar funcionando.

Si el auditor concluye que la aplicación del principio de empresa en marcha es adecuada deberá analizar si pese a la existencia de una incertidumbre significativa los estados financieros:

- ✓ Describen los principales hechos que puedan generar dudas sobre la continuidad de funcionamiento del ente y los planes de la dirección para afrontar dichos hechos o condiciones y
- ✓ Revelan claramente la existencia de una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento

La NIA 570 menciona algunos hechos o condiciones que de manera individual o conjunta pueden generar dudas significativas sobre la hipótesis de empresa en funcionamiento. Cabe mencionar que la existencia de uno o más de los elementos mencionados por la norma no

siempre significa la existencia de incertidumbre material. Se pueden mencionar algunos indicadores de carácter financiero que podrían ser considerados para evaluar la continuidad de la empresa:

- ✓ Patrimonio negativo o capital circulante negativo
- ✓ Préstamos financieros próximos a vencer sin posibilidades de renovación;
- ✓ Financiación de activos fijos con préstamos de corto plazo
- ✓ Atrasos en el pago de dividendos
- ✓ Ratios financieros clave desfavorables;
- ✓ Incapacidad para pagar a acreedores, para cumplir con los acuerdos de préstamo
- ✓ Incapacidad de obtener financiamiento para nuevos proyectos u otras inversiones esenciales.

La norma menciona ciertos hechos de carácter negativo que pueden poner en riesgo la continuidad de un ente:

- ✓ Intención de la dirección de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades.
- ✓ Salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución.
- ✓ Pérdida de un mercado importante,
- ✓ Dificultades laborales.
- ✓ Problemas de abastecimiento de insumos relevantes;
- ✓ Competencia.

Existen otras circunstancias que también pueden revelar la existencia de riesgo de empresa en marcha, tales como: incumplimiento de contratos, requerimientos legales, cambios legales o en políticas públicas que afectarán negativamente a la empresa, catástrofes, entre otros.

2.2. Necesidad de recuperar la confianza en la opinión del auditor.

Los usuarios de los estados financieros (acreedores, inversores, accionistas, organismos de supervisión, etc.) pretenden que el auditor actúe como una especie de “garante” de la transparencia de la información preparada por los administradores. Para ello es necesario contar con auditorías de calidad. Tal como se mencionó anteriormente, el fuerte impacto que tuvieron los fraudes y las crisis en la confiabilidad de los estados contables y la poca credibilidad de los informes de auditoría llevó a los distintos organismos reguladores y emisores de normas a plantearse la necesidad de recuperar la confianza de los usuarios contando con información transparente así como también mejorar la comunicación de las empresas.

Analizando algunos antecedentes empíricos se puede mencionar a Jensen & Meckling (1976)⁶ quienes afirman que la existencia de estados financieros auditados reduciría el problema de selección adversa y el riesgo moral entre usuarios internos y externos. Por su parte Van Tendeloo & Vanstraelen (2008)⁷ manifiestan que contar con estados contables auditados actuaría como una señal de la calidad de los mismos. El rol de la auditoría es fundamental para el éxito del sistema económico basado en el mercado, en cuanto garantiza la existencia de información financiera confiable (Barbadillo y otros, 2006)⁸. Los autores concluyeron también que la duración del contrato de auditoría no disminuye la calidad del trabajo pronunciándose en contra de la rotación del auditor como factor de calidad del servicio.

En contraposición, otros autores sostienen que la opinión que brindan los contadores en sus informes ha sido cuestionada al igual que la propia función de auditoría (Guiral, Ruiz, Choi, 2014)⁹. En la misma línea Ojala, Niskanen, Collins y Pajunen (2014)¹⁰ en un estudio realizado sobre pequeñas empresas privadas de Finlandia no encontraron una relación positiva entre la contratación de un auditor Big4 y calidad de auditoría. Navarro García y Martínez Conesa (2004)¹¹ estudiaron la manipulación contable en España a través de ajustes por devengos discrecionales, encontrando evidencia en cuanto a que la calidad del auditor en ese país no disminuyó las prácticas mencionadas.

En la mayoría de los países desarrollados y de América Latina –a diferencia de Argentina– existe un régimen de auditorías voluntarias, estando obligadas a presentar estados contables auditados solamente las empresas de capital abierto, las que se encuentran bajo algún régimen de contralor o cumplen con los parámetros para calificar como grandes empresas. Al respecto Lennox y Pittman (2011)¹² señalan en su estudio que aún no existe evidencia suficiente respecto al hecho de que la auditoría voluntaria provee a las empresas de un mecanismo de mayor credibilidad.

A propósito de los países de América Latina, cabe mencionar que en un trabajo realizado por Albanese, Briozzo y Rivera (2015)¹³ a fin de estudiar los determinantes de la decisión de contratar una auditoría independiente en las empresas de la Argentina, Brasil, Colombia y México -cuatro países con normas diferenciales respecto a la obligatoriedad de presentar estados financieros auditados- se pudo observar que en la decisión de contratar este servicio son relevantes tanto los potenciales beneficios de atenuación de los costos de agencia, como los costos derivados de la contratación.

2.3. Cambios en el tratamiento del principio de empresa en marcha en la estructura del informe de auditoría.

En la Argentina conviven actualmente dos grupos de normas para servicios de auditoría: las Normas Internacionales de Auditoría, Aseguramiento y Servicios Relacionados aprobados por

las Resoluciones Técnicas N° 32 a 35 de la FACPCE, marco de referencia obligatorio para auditar estados financieros que deban ser emitidos con NIIF, que es el caso de los estados financieros emitidos por empresas que se encuentran bajo el contralor de la CNV y que conforman la unidad de análisis de este trabajo y la RT 37 (que reemplazó a la RT 7 a partir del año 2014), marco normativo que adoptó un tratamiento similar a las normas internacionales pero su redacción es sintética.

Las NIA introdujeron modificaciones significativas a la estructura del informe del auditor a partir de los ejercicios iniciados el 1/7/2013 cuando las empresas emisoras estuvieron obligadas a presentar sus estados financieros bajo el marco de las normas internacionales de información financiera.

Durante la vigencia de la RT 7 en casos de incertidumbre de empresa en marcha el auditor expresaba una opinión favorable con salvedad indeterminada exponiendo las razones dentro del párrafo de *Aclaraciones previas al dictamen* y expresando su opinión sobre la razonabilidad de los estados contables *sujeto a* los efectos que pudieran tener la incertidumbre mencionada previamente. Se utilizaba la expresión “*sujeto a*”. Si la incertidumbre sobre la capacidad del ente de seguir funcionando era muy significativa, el auditor expresamente se abstenía de opinar sobre la razonabilidad de las afirmaciones contenidas en los estados contables.

Para analizar los cambios en la consideración del principio de empresa en marcha en el informe del auditor a partir de la emisión de las RT 32 a 35 cabe mencionar en primera instancia la NIA 700 –formación de una opinión y presentación de reportes sobre los estados financieros– que establece que los objetivos del auditor son formar una opinión sobre los estados financieros con base en la evaluación de las conclusiones extraídas a partir de la evidencia de auditoría obtenida y expresar de manera clara la opinión mediante un reporte escrito que describa las bases para esa opinión. De manera complementaria y en cuanto al tema que se aborda en este trabajo se debe analizar la NIA 706 –Párrafos de énfasis de materia y párrafos de énfasis de otra materia contenida en el reporte de auditor independiente. El párrafo de énfasis incluido en el informe del auditor, se refiere a una materia revelada o presentada de manera apropiada en los estados financieros, que sea de importancia tal que resulte fundamental para el entendimiento que los usuarios tengan de la información. (NIA 706). Entre las cuestiones que la norma mencionada considera que deben incluirse en un párrafo de énfasis se encuentran las situaciones que afecten el principio de empresa en marcha (NIA 570); situaciones cuya resolución dependa de sucesos futuros que no pueden ser previstos de manera razonable; descripción en nota de hechos posteriores al cierre de ejercicio que siendo significativos no requieren ajuste de las cifras de los estados financieros (NIA 560), y la aplicación de una nueva norma contable que tiene efectos generalizados en los estados financieros. (Lattuca, 2014) ¹⁴

Es necesario resaltar que el párrafo de énfasis, ubicado en el informe a continuación de la opinión del auditor, se debe utilizar cuando la materia se encuentre presentada y revelada en los estados financieros y no implica modificar la opinión del auditor. En caso contrario el auditor, ante esta circunstancia, emitirá una opinión modificada debido a una salvedad por deficiencia en la exposición de los estados financieros.

No se debería incluir en este párrafo, más información que la presentada o revelada en los estados financieros dado que podría indicar que la cuestión no ha sido adecuadamente tratada por el emisor y por ende, la opinión del auditor debería reflejar tal irregularidad. Por consiguiente, el párrafo de énfasis no es un sustituto de una opinión modificada.

Tal como se mencionó anteriormente la RT37 se trata de una norma nacional con un tratamiento similar a las normas internacionales pero con una redacción más sintética aplicable a los estados contables de la gran mayoría de empresas de la Argentina que no están obligadas a utilizar las NIIF como marco de información.(Español y Subelet, 2013)¹⁵ Sobre el tema que se aborda en este trabajo, la RT37 dispone expresamente que el auditor debe obtener evidencias válidas y suficientes sobre la idoneidad de la utilización por parte de la dirección del principio de empresa en marcha. Contempla también la utilización del párrafo de énfasis para el caso de que el auditor concluya que existe incertidumbre significativa y se encuentra revelada de manera adecuada en los estados contables pudiendo emitir una opinión sin modificar. Cuando la hipótesis de empresa en marcha no se encuentra revelada de manera adecuada se emitirá una opinión modificada.

A nivel internacional se encuentran vigentes la NIA 700 revisada, la nueva NIA 701 y otras relacionadas, que resultaron de aplicación para los ejercicios finalizados el 15 de diciembre de 2016. (Ciarleglio, 2017)¹⁶ Estas normas introdujeron cambios relevantes en el informe del auditor que se prevé tendrán impacto en los usuarios en general y en los inversores especialmente. Si bien el propósito del presente trabajo no es estudiar las normas de informe modificadas, cuya vigencia se ha pospuesto en Argentina hasta diciembre del 2018, cabe mencionar los aspectos más significativos vinculados a la comunicación del auditor con los usuarios, en especial sobre la consideración del principio de empresa en funcionamiento.

En la sección titulada “Responsabilidades de la dirección” según la NIA 700 revisada se describe la responsabilidad con relación a la preparación de los estados financieros de conformidad con un marco de información financiera aplicable, y del control interno que dicha dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrecciones materiales (por fraude o error); y la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. La dirección deberá describir las circunstancias en las que es adecuado el uso del principio contable de empresa en funcionamiento.

Por su parte, en la sección de “Responsabilidad del auditor” el contador expone los distintos aspectos que conlleva la realización de un trabajo de auditoría y particularmente, concluye acerca de lo adecuado o no de la utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento; y determina si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como tal.

Si el auditor considera que existe una incertidumbre material, deberá mencionarlo en el informe, en un apartado específico, haciendo referencia a la información revelada en los estados financieros. Si tales revelaciones no son adecuadas, o no existen, deberá emitir una opinión modificada.

Si bien como se dijo anteriormente el objetivo del trabajo no es analizar la reforma completa de las normas sobre informe cabe destacar que una modificación significativa es la comunicación de los *Key audit matters* (en adelante KAM) de aplicación para auditorías de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe:

- No releva a la dirección de la obligación de proporcionar información que deba ser expuesta en los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable; y
- No exime al auditor de expresar una opinión modificada cuando corresponda; ni de informar en un apartado específico cuando exista una incertidumbre material en relación con hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; ni representa una opinión separada sobre cuestiones particulares.

A fin de revelar los KAM en el informe, el auditor deberá identificar aquellas cuestiones que hayan llamado su atención durante la ejecución de la auditoría y que han sido comunicadas a la dirección, centrándose en las áreas de mayor riesgo de incorrección material, las áreas de los estados financieros que hayan requerido juicios significativos de la dirección, y el efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que hayan tenido lugar durante el periodo.

Las cuestiones identificadas previamente que, a criterio del auditor, resulten de mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros serán comunicadas como cuestiones claves de la auditoría en su informe. Para ello el auditor deberá describir para cada una de ellas el motivo por el cual dicha cuestión se consideró significativa en la auditoría y se determinó que representaría una cuestión clave; indicando además, la forma en que ha sido tratada en la auditoría. De ser posible, sería conveniente incluir una referencia a la correspondiente

información en los estados financieros y limitar la utilización de términos muy técnicos para facilitar la comprensión por parte de los usuarios de los motivos señalados.

Según el apartado 14 de la NIA 701, existe la posibilidad de que el auditor no comunique una cuestión clave de auditoría en su informe, ya sea por la existencia de disposiciones legales o reglamentarias que prohíban revelar públicamente la cuestión, o bien porque el auditor considere que no representaría un beneficio para los usuarios del informe; sin embargo, este supuesto se corresponde a circunstancias extremadamente poco frecuentes.

Si bien, la NIA 700 brinda una estructura para la presentación del informe de auditoría que debe ser respetada, es válido considerar las relaciones que pueden presentarse entre las descripciones de las cuestiones clave de la auditoría y otros elementos que deban ser incluidos en el informe, como son los párrafos de “Fundamentos de la opinión” o “Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento”.

Si bien una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento representa una cuestión clave de la auditoría, dicha circunstancia no se describirá en la sección “Cuestiones claves de la auditoría” sino que el auditor la informará en el párrafo “Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento” y adicionalmente, hará una referencia a dicha sección dentro del apartado “Cuestiones clave de la auditoría” del informe.

En la tabla 1 se sintetiza la consideración del principio de empresa en marcha en el informe del auditor según las normas analizadas.

Tabla 1. Opinión del auditor de acuerdo a las normas analizadas.

Supuesto de empresa en marcha	RT 7	NIA 700-706	RT 37	NIA 700 / NIA 570 Revisadas
Incertidumbre significativa con tratamiento apropiado en los estados financieros	Opinión favorable con salvedad indeterminada por incertidumbre	Opinión sin modificar y párrafo de énfasis	Opinión sin modificar y párrafo de énfasis	Opinión sin modificar y Párrafo “Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento”
Incertidumbre significativa con tratamiento inadecuado	Opinión favorable con salvedad determinada	Opinión modificada con salvedad por	Opinión modificada con salvedad por	Opinión modificada con salvedad u opinión desfavorable

en los estados contables.		incorrecciones (norma exposición)	incorrecciones (norma exposición)	(adversa) – exposición del caso en Párrafo de “Fundamentos de la opinión”
---------------------------	--	---	---	---

Fuente: elaboración propia

3. METODOLOGÍA

El objetivo del presente trabajo es analizar la evolución del tratamiento de las incertidumbres significativas por empresa en funcionamiento. Para ello se realizó un estudio exploratorio y descriptivo donde se analizaron los informes de auditoría de las empresas emisoras de acciones que se encuentran bajo el control de la CNV. Se estudiaron los informes correspondientes a los ejercicios cerrados en los años 2010 y 2011 en los cuales las empresas no tenían obligación de emitir sus estados financieros con NIIF y los años 2014, 2015 y 2016 cuyos estados contables debían ser preparados bajos las normas internacionales y por ende los auditores estuvieron obligados a realizar el encargo de aseguramiento bajo el marco de las NIA. Se trata de una investigación cualitativa que usualmente se utiliza en las ciencias contables que pretende analizar la calidad de los datos obtenidos.

Para la recolección de los datos se relevaron 53 empresas, excluyendo entidades financieras y empresas emisoras de títulos en mercados de capitales extranjeros. No se tuvieron en cuenta dos de ellas por no presentar estados contables en el período 2010-2011 quedando un universo de análisis compuesto por 51 empresas. La información cuantitativa y cualitativa fue transcrita a una base de datos ad hoc para su análisis. Se utilizó la técnica de análisis de contenido de los informes de auditoría para obtener los datos. Posteriormente, se agruparon y codificaron los informes de acuerdo a categorías conformadas por el tipo de opinión del auditor.

4. RESULTADOS

En primera instancia se procedió a identificar y clasificar la opinión emitida por los auditores sobre los estados financieros seleccionados obteniendo el resultado que se sintetiza en las tablas 2 y 3.

Tabla 2. Categorías de opinión de los auditores

Tipo de opinión	2010	2011	2014	2015	2016
Sin modificar	38	38	35	34	35
Salvedad determinada por discrepancias	4	3	0	0	1

aplicación Normas contables profesionales					
Salvedad por limitación en el alcance	2	1	4	2	1
Salvedad indeterminada por incertidumbre	6	8	0	0	0
Abstención	1	1	0	0	1
Sin modificar con párrafo de énfasis	0	0	11	14	12
Modificada y párrafo de énfasis	0	0	1	1	1
Totales	51	51	51	51	51

Fuente: elaboración propia

Tabla 3. Categorías de opinión de los auditores (valores en porcentajes)

Tipo de opinión	2010	2011	2014	2015	2016
Sin modificar	75%	75%	69%	67%	69%
Salvedad determinada por discrepancias aplicación NCP	8%	6%	0%	0%	2%
Salvedad por limitación en el alcance	4%	2%	8%	4%	2%
Salvedad indeterminada por incertidumbre	12%	16%	0%	0%	0%
Abstención	2%	2%	0%	0%	2%
Sin modificar con párrafo de énfasis	0%	0%	22%	27%	24%
Modificada y párrafo de énfasis	0%	0%	2%	2%	2%
Totales	100%	100%	100%	100%	100%

Fuente: elaboración propia

De la información obtenida se puede observar que el 75% de los informes del primer período analizado presenta una opinión sin modificar, al igual que el 69% y 67% de los informes correspondientes al período 2014 al 2016. De ello se puede deducir que los estados contables en sus aspectos significativos no contienen errores o irregularidades.

El mayor cambio al aplicar la estructura del informe previsto en las normas internacionales está dado por la consideración de las incertidumbres en el informe del auditor: un 12% y 16% en el primer período y un 24%, 29% y 26% para los años 2014, 2015 y 2016, comunican la existencia de incertidumbres. Por ese motivo, se estudiaron aquellos informes en los cuales el auditor

utilizó un párrafo de énfasis para comunicar determinadas situaciones durante los ejercicios 2014 – 2015 y 2016 obteniendo la información que se sintetiza en la tabla 4.

Tabla 4. Causas de inclusión de un párrafo de énfasis

Motivo utilización párrafo de énfasis	2014		2015		2016	
Incertidumbre significativa riesgo de empresa en marcha	8	67%	11	72%	9	68%
Incertidumbre por estimación valor recuperable de PPyE	2	17%	1	7%	1	8%
Incertidumbre riesgos no cubiertos por pasivos ambientales. Reducción de capital	0	0%	1	7%	1	8%
Reclasificación de tierras destinadas a comercialización a reserva de valor. Posible asignación del resultado por revaluación de dichas tierras a reserva facultativa.	1	8%	1	7%	1	8%
Incertidumbre sobre saldos a cobrar por rescisión contrato de concesión	1	8%	1	7%	1	8%
Total	12		15		13	

Fuente: Elaboración propia.

Del análisis de los datos se observa que el párrafo de énfasis se utiliza mayormente (67% - 72% y 68% respectivamente) para comunicar al usuario que existe una incertidumbre significativa de empresa en marcha. Fundamentalmente se trata de empresas cuya actividad principal es la provisión de servicios de gas y electricidad. En el resto de los informes los auditores utilizan el párrafo de énfasis para informar incertidumbres por diferentes situaciones que en la mayoría de los casos también podrían afectar la continuidad de la empresa

Si bien la razón por la cual la mayoría de las empresas que presentan incertidumbre respecto a la continuidad de la empresa se debe a situaciones del contexto económico tales como: renegociación de licencias y tarifas, falta de ajuste de las mismas y aumento de costos, solo en el 40% de ellas, los auditores emitieron en los informes de los ejercicios 2010 y 2011 una opinión con salvedad indeterminada por incertidumbre. En el resto de los informes los auditores emitieron una opinión sin modificar aunque se revelaron en los estados financieros las siguientes situaciones:

- 1) Pesificación y congelamiento de tarifas que resultaron en pérdidas o disminución de la ganancia operativa sistemáticamente en el 2011 y 2010 respecto de años anteriores pero compensados parcialmente por otras cuestiones como: venta de inmuebles no esenciales para la actividad, disminución de gastos financieros; recupero de impuestos; resultados

por tenencia por diferencia de cambio; situaciones del contexto internacional que impactan sobre los precios de insumos de empresas locales.

- 2) En algunos casos se registraron además aumentos considerables en pasivos bancarios y financieros por toma de deuda a corto plazo, aumento de los ratios de endeudamiento, disminución de la liquidez, solvencia y razón de rentabilidad sobre el capital propio.

5. CONCLUSIÓN

A partir de los fraudes acaecidos en el mundo, se han realizado esfuerzos –mediante legislación obligatoria y voluntaria– tendientes a fortalecer la auditoría de estados financieros y recuperar la confiabilidad de los usuarios.

La adopción de las NIIF y por ende la obligación de auditar bajo el marco de las NIA, introdujo cambios importantes en la estructura del informe del auditor. Del análisis de los informes correspondientes a las empresas emisoras de Argentina para los períodos 2010 y 2011 (antes de NIIF) y los ejercicios cerrados en el 2014, 2015 y 2016 (estados contables emitidos con NIIF) surge que el cambio más relevante en la comunicación auditor-usuario fue la introducción de un párrafo de énfasis, utilizado para llamar la atención en cuestiones que consideren relevantes, pero sin modificar su opinión.

Cabe destacar que dicho párrafo mayormente se utilizó en los estados financieros analizados, para comunicar hechos o condiciones que pueden tener impacto en la continuidad de la empresa, situación relevante principalmente para los analistas y proveedores de fondos. Tal como se expone en el apartado de resultados, se pudo verificar una mayor información a partir del cambio de estructura del informe del auditor, específicamente la utilización del párrafo de énfasis. Solo en el 40% de las empresas con riesgo de continuidad, los auditores emitieron en los informes de los ejercicios 2010 y 2011 una opinión con salvedad indeterminada por incertidumbre. En el resto emitió una opinión sin salvedades a pesar de que ya se revelaron en los estados financieros situaciones similares a las que llevaron a incluir un párrafo de énfasis en los ejercicios 2014-2015 y 2016.

A nivel internacional rigen a partir del 15 de diciembre de 2016 nuevas y revisadas normas diseñadas para mejorar los informes de auditoría para una mejor comunicación a los usuarios de los estados financieros con preponderancia de los inversores, las cuales entrarán en vigencia en Argentina en el año 2018. Se espera que las modificaciones previstas no solo sean una mejora significativa en el informe de auditoría sino en la calidad de los estados financieros profundizando aspectos críticos y específicamente el riesgo de continuidad de la empresa. Se pretende lograr mayor transparencia e mayor información relevante.

Según manifestaciones del profesor Arnold Schilder, presidente del IAASB, “Las normas nuevas y revisadas fortalecerán la auditoría conforme los auditores cambien considerablemente su conducta y la manera en que comunican su trabajo”. Se espera continuar con el presente estudio una vez que las mencionadas normas entren en vigencia.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

-
- ¹ Carson, E., Fargher, N. L., Geiger, M. A., Lennox, C. S., Raghunandan, K., y Willekens, M. “Auditor reporting on going-concern uncertainty: A research synthesis” 2012
- ² Mantilla Blanco S,B, “Estándares/Normas Internacionales de Aseguramiento de la Información Financiera /ISA /NIA,” Ecoe Ediciones, 2015
- ³ Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE, 2012), Resolución Técnica (RT) N° 32. Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB de la IFAC. Disponible en: https://www.facpce.org.ar/web2011/Noticias/noticias_pdf/rt32.pdf
- ⁴ Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE, 2013), Resolución Técnica (RT) N° 37. Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados. Disponible en: http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1
- ⁵ IASB (2010), The Conceptual Framework for Financial Reporting, IFRS Foundation, Londres
- ⁶ Jensen & Meckling “Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure”, *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. 1976
- ⁷ Van Tendeloo, B., & Vanstraelen, A.. “Earnings management and audit quality in Europe: Evidence from the private client segment market”. *European accounting review*, 17(3), 447-469, 2008
- ⁸ Barbadillo, E. R., Aguilar, N. G., & Pena, N. C. “Evidencia empírica sobre el efecto de la duración del contrato en la calidad de la auditoría: análisis de las medidas de retención y rotación obligatoria de auditores”. *Investigaciones económicas*, 30(2), 283-316, 2006
- ⁹ Guiral, A., Ruiz, E., & Choi, H. J. “Audit report information content and the provision of non-audit services: Evidence from Spanish lending decisions”. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(1), 44-57, 2014
- ¹⁰ Ojala, H., Niskanen, M., Collins, J. y Pajunen, K. “Audit quality and decision-making in small companies”, *Managerial Auditing Journal*, 29 Iss 9, 800 – 817, 2014
- ¹¹ Navarro García J.C., Martínez Conesa I. “Manipulación contable y calidad del auditor. Un estudio empírico de la realidad española,” *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol.33 Nro 123(octubre-diciembre) pp. 1025-817 , 2004
- ¹² Lenox C. & Pittman J. “Voluntary Audits versus Mandatory Audits”, *The Accounting Review* , Vol.86 Nro 8, pp.1655-1678, American Accounting Association, 2011
- ¹³ Albanese, D. Briozzo A. & Rivera, C. “Determinantes de la auditoría voluntaria de estados financieros en Latinoamérica”, *XX Reunión Anual de la RedPYMES-MERCOSUR* 2015
- ¹⁴ Latucca, Antonio Juan “Auditoría. Conceptos y Métodos”, Editorial Foja Cero, Rosario, Argentina 2014
- ¹⁵ Español G., & Subelet C. “R.T 37. Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados”. Buyatti, Buenos Aires. 2013
- ¹⁶ Ciarleglio A.J “Modificación de las normas internacionales de auditoría y el informe del auditor con vigencia para los cierres 31 de diciembre de 2016” *Checkpoint, Thompson Reuters*, 2017 _disponible en checkpoint.laleyonline.com.ar