

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE
CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

CONSEJO ELABORADOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA (CENCyA)

INFORME N° 23

**TEMAS RELEVANTES PARA CONTADORES
CONTENIDOS EN LA RT 53**

**“NORMAS DE AUDITORÍA, REVISIÓN, OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO,
CERTIFICACIONES, SERVICIOS RELACIONADOS
E INFORMES DE CUMPLIMIENTO”**

Nuevo Texto de la Resolución Técnica N° 37

INTRODUCCIÓN

En el mes de setiembre de 2021 la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó la “Resolución Técnica N° 53, Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados e informes de cumplimiento, Nuevo texto de la Resolución Técnica N° 37 (**en adelante Resolución Técnica N° 37**).

El presente informe tiene como objetivo abordar una serie de temas que se consideran relevantes para los contadores en la aplicación de la nueva norma técnica de auditoría, para su clarificación o profundización.

Asimismo, antes de comenzar con su abordaje, es conveniente dejar aclarado lo siguiente:

- Cuando un ente está obligado a utilizar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para la elaboración de sus estados contables, el contador debe realizar su auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) de manera obligatoria.
- Cuando un ente utiliza las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) de manera voluntaria o las Normas Contables Argentinas (NCA) para la elaboración de sus estados contables, el contador según lo que haya convenido con la entidad, puede realizar su auditoría de acuerdo con las NIA o con las Normas de Auditoría Nacionales, en este caso, la Resolución Técnica N° 37.

Los temas tratados así como su ubicación en el informe se detallan en el siguiente índice.

Nº	TEMA QUE TRATA	PÁGINA
1	Marco de información contable	4
2	Papeles de trabajo o documentación del encargo	8
3	Riesgo de auditoría. Valoración y procedimientos posteriores	13
4	Incorrecciones	19
5	Incertidumbre significativa que puede generar duda sustancial sobre la capacidad de la sociedad para continuar como una empresa en funcionamiento	23
6	Planificación	29
7	Confirmación escrita de la Dirección. Importancia	33
8	Auditoría de grupos	36
9	Lugar y fecha del Informe de auditoría	40
10	Información comparativa. Diferencias conceptuales y prácticas de las posibilidades de presentación	43

11	Conceptos generales de la sección de Otra información incluida en el informe del contador	52
12	Documentación de la aceptación del encargo	56
13	Normas de revisión. Aplicación de procedimientos analíticos	66
14	Caracterización de los otros encargos de aseguramiento. Importancia de contar con criterios adecuados de contraste	72
15	Información contable prospectiva y su examen	76
16	Aspectos relevantes de los informes sobre controles de una organización de servicios	81
17	Diferencias entre los servicios contemplados en el Capítulo VII C. con los de los capítulos V. y VIII.	84
18	Fraude, error e incumplimientos legales o reglamentarios	90

1. MARCO DE INFORMACIÓN CONTABLE

ÍNDICE

1. Marco de información contable.
2. Tipos de marcos de información contables.
3. Aceptabilidad del marco de información contable.

1. MARCO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Definición

El marco de información contable establece los criterios que se requieren para la preparación, presentación y revelación de la información contable. Es el marco en base al cual se preparan los estados contables.

Objetivo

La aplicación de criterios adecuados permite una evaluación o medición de la materia objeto de análisis razonablemente congruente con el contexto de la aplicación del juicio profesional.

Sin un marco de información contable:

- la dirección no dispone de una base adecuada para la preparación de los estados contables, y
- el auditor carece de criterios adecuados para auditar los estados contables.

2. TIPOS DE MARCOS DE INFORMACIÓN CONTABLES

Marco de información contable con fines generales

Muchos de los usuarios no pueden exigir estados contables adaptados a sus necesidades específicas de información.

Existen necesidades de información contable comunes a un amplio espectro de usuarios.

Los estados contables preparados de conformidad con un marco de información contable diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información contable de un amplio espectro de usuarios se denominan estados contables con fines generales.

Marco de información contable con fines específicos

Cuando los estados contables se preparan para satisfacer las necesidades de información contable de usuarios específicos, se denominan estados contables con fines específicos.

Las necesidades de información contable de los usuarios a quienes se destina el informe determinarán el marco de información contable aplicable en dichas circunstancias. Las normas determinan las características de los marcos de información contable diseñados para satisfacer las necesidades de información contable de usuarios específicos.

3. ACEPTABILIDAD DEL MARCO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Los factores relevantes para determinar si el marco de información aplicado es aceptable, incluyen, entre otros:

- la naturaleza de la entidad (por ejemplo, si se trata de una empresa mercantil, de una entidad del sector público o de una organización sin ánimo de lucro);
- el objetivo de los estados contables (por ejemplo, si se preparan para satisfacer las necesidades comunes de información contable de un amplio espectro de usuarios o las necesidades de información contable de usuarios específicos);
- la naturaleza de los estados contables (por ejemplo, si los estados contables son un conjunto completo de estados contables o si se trata de un solo estado contable); y
- si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben el marco de información contable aplicable.

Marco de información contable aceptable – Marco de presentación razonable

Actualmente no existen fundamentos objetivos y aceptados, a nivel mundial, para juzgar la aceptabilidad de los marcos de información con fines generales.

En ausencia de dichos fundamentos, se presume que las normas de organismos autorizados o reconocidos para emitir normas son aceptables para fines generales siempre que los citados organismos sigan un proceso establecido y transparente que implique la deliberación y la toma en consideración de opiniones de un amplio espectro de interesados. Ejemplos de dichas normas de información contable son los siguientes: normas contables profesionales argentinas, normas internacionales de información financiera, normas internacionales contables del sector público, principios contables promulgados por organismos emisores autorizados o reconocidos en una determinada jurisdicción, siempre que el organismo tenga en consideración lo explicitado precedentemente.

Las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la preparación de los estados contables con fines generales suelen identificar dichas normas de información contable como el marco de información contable aplicable.

Marco de información contable prescripto por disposiciones legales y reglamentarias – Marco de cumplimiento

El auditor debe determinar si el marco de información contable a aplicar por la entidad es aceptable.

En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prescribir el marco de información contable que se debe utilizar para la preparación de los estados contables con fines generales.

Podrían existir situaciones en que, por disposiciones legales o reglamentarias, se le requiera a un ente preparar estados contables con fines generales bajo un marco de información distinto al que establecen las normas contables profesionales. En estas situaciones, el contador debe concluir si el marco de información en cuestión es, de todos modos, un marco que permite

opinar sobre la presentación razonable de los estados contables, en todos sus aspectos significativos.

Ejemplos de marcos de cumplimiento:

Marcos de información contable prescripto por reguladores (CNV, BCRA, SSN, IGJ y otros) o por organismos profesionales jurisdiccionales que por los criterios adoptados no cumplan los requerimientos para ser un marco razonable (aceptable) con fines generales.

Carencia de un marco de información contable aceptable

Si una entidad se ha constituido u opera en una jurisdicción que carece de un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, o donde no existen disposiciones legales o reglamentarias que prescriban la utilización del marco de información contable, la dirección determinará un marco de información contable que deberá utilizarse para la preparación de los estados contables.

¿Qué marco de información contable se adoptará?

- a) Marco establecido por los organismos profesionales.
- b) Marcos establecidos por organismos profesionales de la jurisdicción. Los auditores determinan si es aceptable, evaluando:
 - si los marcos poseen las características de los marcos aceptables,
 - comparando con los requerimientos de un marco de información contable existente aceptable.

Cuestiones a considerar para determinar la aceptabilidad de los marcos de información contable:

1. Características que poseen los marcos contables aceptables:
 - Relevancia: que la información proporcionada en los estados contables sea relevante para la naturaleza de la entidad y para el propósito de los estados contables. Información necesaria para satisfacer las necesidades comunes de información contable de un amplio espectro de usuarios a la hora de tomar decisiones económicas. Dichas necesidades se satisfacen habitualmente mediante la presentación de la situación patrimonial, de los resultados y de los flujos de efectivo de la empresa.
 - Integridad: en el sentido de que no se omitan transacciones ni hechos, saldos contables ni revelaciones de información que puedan afectar a las conclusiones basadas en los estados contables.
 - Fiabilidad: en el sentido de que la información proporcionada en los estados contables:
 - refleje, en su caso, el fondo económico de los hechos y transacciones, y no su mera forma legal; y

- tenga como resultado una evaluación, medición, presentación y revelación de información razonablemente congruente si se utiliza en circunstancias similares.
 - Neutralidad: en el sentido de que contribuya a que la información de los estados contables esté libre de sesgo.
 - Comprensibilidad: en el sentido de que la información de los estados contables sea clara y exhaustiva, y no esté sujeta a interpretaciones significativamente diferentes.
2. Comparación con un marco aceptable, examinar:
- Las razones de las diferencias, y
 - Si la aplicación de las convenciones contables puede dar lugar a estados contables que induzcan a error.

Marco de información contable no aceptable – Procedimientos

Cuando el auditor determina que el marco de información contable aplicable es no aceptable, debe llevar a cabo los siguientes procedimientos:

Si está prescripto por disposiciones legales y reglamentarias, el auditor aceptará el encargo solo si se dan las siguientes condiciones:

- a) que la dirección del ente exponga en los estados contables la información adicional necesaria para identificar las diferencias con el marco de información prescripto por las normas contables profesionales, a fin de no conducir a equivocación al lector;
- b) que en el informe de auditoría el contador incluya un párrafo de énfasis para alertar a los usuarios sobre la información adicional antes citada; y
- c) que no se utilice la expresión “presentación razonable en todos sus aspectos significativos”, en la opinión del auditor.

Si disposiciones legales o reglamentarias exigen la utilización de “presentación razonable en todos sus aspectos significativos”, o establecieran un formato o redacción del informe de auditoría que difiera de manera significativa con las normas de auditoría, en estas circunstancias el auditor evaluará:

- a) si se pudiera interpretar erróneamente la seguridad obtenida de la auditoría, y si ese fuera el caso,
 - b) si una explicación adicional en el informe de auditoría podría mitigar la posible interpretación errónea.
- Si no puede mitigar el auditor no aceptará el encargo de auditoría.
 - Si está obligado a hacerlo no hará mención que la auditoría se realizó de conformidad con las normas de auditoría vigentes.

2. PAPELES DE TRABAJO O DOCUMENTACIÓN DEL ENCARGO

ÍNDICE

1. Introducción. Importancia de los papeles de trabajo o documentación del encargo.
2. Tratamiento del tema en la Resolución Técnica N° 37.
3. Contenido.
4. Evidencia digital.

1. INTRODUCCIÓN. IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO O DOCUMENTACIÓN DEL ENCARGO

Generalmente se utiliza la expresión “papeles de trabajo” para referirse a la documentación que contiene las evidencias obtenidas por el contador en el desarrollo de su encargo, o describen las pruebas elaboradas durante dicho proceso, los procedimientos aplicados, los muestreos llevados a cabo. Contienen la información que se obtuvo y, en su caso, las limitaciones a las que estuvo expuesto el trabajo y, finalmente, las conclusiones a las que se llegó con relación al examen practicado.

Si bien se utiliza la palabra “papeles”, la documentación puede ser registrada en medios electrónicos o en otros medios.

La Resolución Técnica N° 37 anterior utilizaba la expresión “papeles de trabajo”, pero la versión revisada de la norma utiliza el término “documentación del encargo”, por considerarse más apropiado.

La importancia de los papeles de trabajo o la documentación del encargo radica en que respaldan las aseveraciones formuladas por el contador en su informe objeto del encargo. Asimismo, sirven como prueba de que realizó su tarea de conformidad con las normas y requerimientos legales y reglamentarios aplicables y como evidencia del control de calidad seguido durante el proceso del encargo.

Las normas internacionales tratan este tema en la NIA 230. Si bien esta norma se refiere específicamente a los encargos de auditoría, contiene conceptos aplicables al resto de los encargos. La norma internacional los denomina “documentación de auditoría” y los define como “el registro de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia pertinente de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas por el auditor”.

2. TRATAMIENTO DEL TEMA EN LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 37

Este tema es abordado en el apartado B – “Normas para el desarrollo del encargo”, del Capítulo II – “Normas comunes a los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados y encargos para la emisión de informes de cumplimiento”.

La norma aborda los siguientes aspectos relacionados con la documentación del encargo:

- Apartado 4.1.- *Obligatoriedad*: Establece la obligación del contador de llevar un registro suficiente y adecuado de las bases que fundamentan su informe y evidencia de que su tarea se planificó y ejecutó de acuerdo con las normas y requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
- Apartado 4.2 - *Contenido mínimo de la documentación*. -Ver desarrollo del tema en el punto 3 de este documento.
- Apartado 4.3 - *Período de conservación*: Se deben conservar, en un soporte adecuado a las circunstancias por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor.

Según el artículo 328 del Código Civil y Comercial, en términos generales, toda documentación de índole administrativa/comercial, debe conservarse por un plazo de DIEZ (10) años. Se entiende que el momento desde el cual debe computarse el plazo de diez años es la fecha de emisión del informe del encargo.

3. CONTENIDO

La ejecución del trabajo del contador requiere de una adecuada planificación, supervisión y control, todo lo cual, debe quedar reflejado en la documentación del encargo.

Cuando planifica y ejecuta un encargo, dependiendo de su naturaleza, el contador debe considerar la significación y los riesgos. Los procedimientos llevados a cabo para determinar ambos conceptos deben quedar adecuadamente documentados.

Durante el desarrollo del encargo, la documentación debe ser controlada, protegida y también conservada en forma adecuada y suficiente. La firma o iniciales de quién realizó el procedimiento en el papel de trabajo y de quién lo controló, sirve de evidencia de dicho proceso de supervisión.

El contenido, estructura y extensión de la documentación del encargo dependerá de factores tales como:

- la dimensión y la complejidad de la entidad;
- la naturaleza de los procedimientos a aplicar;
- los riesgos identificados de incorrección material;
- la significatividad de la evidencia de auditoría obtenida;
- la naturaleza y extensión de las excepciones identificadas;
- la necesidad de documentar una conclusión o la base para una conclusión que no resulte fácilmente deducible de la documentación del trabajo realizado o de la evidencia obtenida; y
- la metodología de la auditoría y las herramientas utilizadas.

Independientemente del detalle anterior, la Resolución Técnica N° 37 establece conceptualmente en el apartado 4.2 los siguientes contenidos mínimos:

- descripción de la tarea realizada;
- datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea (en adelante, los elementos de juicio), ya se tratare de aquellos que el contador hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros; y
- conclusiones particulares y generales.

Cabe señalar que no es necesario que el contador conserve la totalidad de los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de su tarea, sino solo aquellos que prueben la ejecución del trabajo y respalden el contenido de su informe.

En los casos que el contador efectúe procedimientos apoyándose en el uso de métodos estadísticos o actúe sobre bases selectivas determinadas según su criterio, deben quedar adecuadamente documentados los criterios de determinación y de selección de las muestras utilizadas. Cabe destacar que en los encargos para realizar procedimientos acordados, la utilización de bases selectivas debe ser acordada con el comitente.

Cuando el profesional juzgue necesario dejar de cumplir con algún procedimiento usual enunciado en los capítulos específicos a cada encargo de la norma, es importante que documente el modo en que los procedimientos de auditoría alternativos aplicados alcanzan el objetivo de dicho procedimiento y los motivos de su falta de aplicación.

Asimismo, aclara que los procedimientos usuales deben ser aplicados en la revisión de hechos u operaciones posteriores a la fecha a que se refiera la información objeto del encargo y hasta la fecha de emisión del informe del contador, cuando fueran aplicables.

La norma señala que como parte de los procedimientos correspondientes a los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, servicio de compilación y encargos para la emisión de informes de cumplimiento, 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.

Dichas manifestaciones se agrupan en un documento al que se lo conoce habitualmente como “carta de gerencia”, que debe ser conservado dentro de la documentación del encargo. Es importante señalar que su obtención no suplanta la obligación de obtener otros elementos de juicio que respalden, con mayor fiabilidad, las afirmaciones a examinar motivo del encargo.

Por último, es importante mencionar que cuando el contador utiliza el trabajo de un experto, debe evaluar si el experto tiene la competencia, capacidad, objetividad e independencia necesarias para sus fines, dependiendo del riesgo valorado. Dicha evaluación debe constar en la documentación del encargo.

A tal efecto, es de utilidad recordar la Interpretación 12 de la FACPCE, que en su oportunidad aclaró el alcance de cada uno de los requisitos mencionados:

- competencia: se refiere a la naturaleza y el grado de especialización del experto;
- capacidad: se refiere a la aptitud del experto para ejercer dicha competencia en las circunstancias del encargo; y

- objetividad: se refiere a los posibles efectos que pueden tener el sesgo, los conflictos de intereses o la influencia que otros puedan tener sobre el juicio profesional del experto.

La referida Interpretación 12 también aclaraba qué elementos debería tener en consideración el contador al evaluar el trabajo del experto:

- la relevancia de los hallazgos o conclusiones del experto y su consistencia con los objetivos de su informe, así como su congruencia con otra evidencia de auditoría.
- si el trabajo implica la utilización de hipótesis y de métodos significativos, analizará que sean congruentes con los requerimientos establecidos en el marco de la información financiera aplicable y con los utilizados por la dirección y, de no serlo, el motivo y análisis de las diferencias; y
- si el trabajo implica la utilización de datos fuente significativos para ese trabajo, la relevancia, integridad y razonabilidad de dichos datos fuente.

4. EVIDENCIA DIGITAL

En la actualidad, las tecnologías de la información y de las comunicaciones (TIC) están llevando a los profesionales a documentar sus tareas utilizando nuevas herramientas, sin el empleo de los tradicionales “papeles físicos”, a elaborar documentación digital y, en algunos casos, a trabajar con información en la nube o en plataformas, tanto públicas como privadas, que permiten trabajar vía internet con información y documentación de un encargo.

Dadas las características especiales de las evidencias electrónicas, se hace imprescindible tomar medidas de seguridad para preservar la confidencialidad, integridad, accesibilidad y recuperación de la información, así como su custodia.

Entre los principales riesgos que pueden afectar la información del encargo documentado a través de medios digitales se encuentran el riesgo de la pérdida o alteración de la información, el riesgo de la obsolescencia técnica y el de deterioro físico de los medios de almacenamiento (o soportes).

El riesgo de pérdida o alteración de la información ya sea accidental o intencional, puede producirse en dos momentos:

- durante el tiempo que dura el encargo, para lo cual es recomendable realizar copias diarias para el resguardo de la información;
- finalizado el encargo, para lo cual, es recomendable copiar todos los archivos en un dispositivo que solo pueda ser grabado una vez. De no ser ello factible, realizar copias de seguridad.

El riesgo de obsolescencia técnica se refiere a la posibilidad de que los datos contenidos en un determinado soporte no puedan ser accedidos por resultar obsoleto el soporte. A tal efecto, debe tenerse en cuenta la vida útil de los medios de soporte utilizados y el ciclo de renovación tecnológica, que es cada vez más corto.

Por último, en cuanto al deterioro físico de los medios de almacenamiento, no hay que perder de vista los deterioros que pudieran sufrir en caso de exponerse a condiciones físicas adversas (tales como calor excesivo, agua y otros).

La evidencia digital no escapa de las generales de la norma y se aplican a ella los mismos requerimientos de conservación establecidos en el punto 4.3, es decir, deben ser conservados por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor.

3. RIESGO DE AUDITORÍA. VALORACIÓN Y PROCEDIMIENTOS POSTERIORES

ÍNDICE

1. Alcance.
2. Objetivo.
3. Aspectos a tener en cuenta.

1. ALCANCE

En este apartado se trata la responsabilidad que tiene el contador ante una auditoría u otro tipo de encargo, en el cual debe identificar y valorar los riesgos de incorrección significativa en los estados contables, u otra información, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno.

2. OBJETIVO

Tanto en los trabajos de auditoría de estados contables, como en encargos de revisión u otros encargos de aseguramiento, el contador cuando planifica y ejecuta un encargo, dependiendo de su naturaleza, considerará la significación y los riesgos valorados de incorrecciones, ya sea que estas provengan de errores o como consecuencia de fraudes. Es decir, deberá identificar y valorar los riesgos de incorrección significativa, debido a fraude o error, mediante el conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas, las normas legales y reglamentarias que le son aplicables, y las condiciones económicas propias y del ramo de sus actividades. La finalidad de ello es proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección significativa.

3. ASPECTOS A TENER EN CUENTA

A continuación se describen de manera simplificada los principales aspectos a considerar:

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Cuando un contador lleve a cabo trabajos de auditoría de estados contables, encargos de revisión u otros encargos de aseguramiento debe aplicar procedimientos para valorar riesgos de incorrección significativa en los estados contables u otro tipo de información contenida en estos. No obstante, dichos procedimientos de valoración del riesgo por sí solos no implican que los elementos de juicio recogidos sean suficientes y adecuados para basar su opinión, ya que pueden ser necesarios realizar otros procedimientos complementarios.

De modo indicativo, dentro de los procedimientos de valoración del riesgo se pueden incluir los siguientes:

- a) indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad que puedan disponer de información para facilitar la identificación de los riesgos de incorrección significativa, debida a fraude o error;
- b) procedimientos analíticos; y
- c) observación e inspección.

El conocimiento requerido de la estructura del ente, operaciones, sistemas, normas aplicables y entorno económico

Para realizar cualquiera de los encargos antes mencionados, es necesario en primera instancia que el contador obtenga conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas, las normas legales y reglamentarias que le son aplicables, y las condiciones económicas propias y del ramo de sus actividades, incluido el control interno relevante de la misma, dado que ello es un proceso continuo y dinámico de recopilación, actualización y análisis de información durante todo su trabajo. El conocimiento constituye un marco de referencia dentro del cual el contador planifica su trabajo y aplica su juicio profesional a lo largo del mismo.

Para poder obtener conocimiento de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas, las normas legales y reglamentarias que le son aplicables, y las condiciones económicas propias y del ramo de sus actividades, el contador podrá analizar:

- a) Factores relevantes sectoriales y normativos, así como otros factores externos, incluido el marco de información contable aplicable
- b) La naturaleza de la entidad, en particular relevará:
 - (i) sus operaciones;
 - (ii) sus estructuras de gobierno y propiedad;
 - (iii) los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar, incluidas las inversiones en entidades con cometido especial; y
 - (iv) el modo en que la entidad se estructura y la forma en que se financia para permitir al contador comprender los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que se espera encontrar en los estados contables.
- c) La selección y aplicación de políticas contables por la entidad, incluidos los motivos de cambios en ellas. El contador evaluará si las políticas contables de la entidad son adecuadas a sus actividades y congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como con las políticas contables utilizadas en el sector correspondiente.
- d) Los objetivos y las estrategias de la entidad, así como los riesgos de negocio relacionados, que puedan dar lugar a incorrecciones significativas.
- e) La medición y revisión de la evolución financiera de la entidad.

El conocimiento del control interno relevante para la auditoría, será aquel que, a juicio del contador, sea necesario obtener para valorar los riesgos de incorrección significativa en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a exponer y para diseñar los procedimientos posteriores de auditoría que respondan a tales riesgos. El

conocimiento del control interno incluye el modo en que el ente ha respondido a los riesgos derivados de la tecnología de la información. Si el ente utilizase una organización de servicios, es necesario considerar la obtención de un conocimiento del control interno en relación con dicha organización de servicios relevante para la auditoría. La evaluación del control interno es conveniente que se desarrolle en la primera etapa del trabajo porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos posteriores de auditoría a aplicar.

El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:

- Relevar el control interno pertinente a su examen.
- Evaluar el diseño de dichos controles.
- Determinar si se han implementado, mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada ante el personal de la entidad.
- Determinar el efecto de la evaluación mencionada para definir la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos posteriores de auditoría a aplicar.

Asimismo, deberá evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de las posibles incorrecciones y el riesgo involucrado. Para ello deberá:

Identificar y valorar los riesgos de incorrección significativa debida a fraude o error, tanto en los estados contables en su conjunto como en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a exponer, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a tales riesgos.

Los procedimientos incluirán los siguientes:

- Indagaciones ante la dirección y otras personas de la entidad que, a juicio del contador, puedan disponer de información que facilite la identificación de los riesgos de incorrección significativa, debida a fraude o error y en particular sobre:
- la valoración que ha realizado de los riesgos de que puedan existir incorrecciones significativas en los estados contables debidas a fraude o error, sobre el proceso que ha seguido para identificar y dar respuesta a dichos riesgos y en su caso, sobre las comunicaciones a los empleados relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético;
- si tienen conocimiento de algún “fraude” o “indicio de fraude” que afecte la entidad y, en su caso, las acciones emprendidas.

Asimismo, el contador tendrá en cuenta si otra información indica la existencia de dichos riesgos de fraude o error y si se encuentra ante la presencia de uno o más factores de riesgo de fraude.

Existe una relación directa entre los objetivos de una entidad y los controles que implementa para proporcionar una seguridad razonable sobre su cumplimiento. Los objetivos de la entidad, y por lo tanto los controles, están relacionados con la información financiera, las operaciones y el cumplimiento de la normativa; sin embargo, no todos estos objetivos y controles son relevantes para la valoración del riesgo por el contador.

Los factores que el contador analiza para determinar si un control, de manera individual o en combinación con otros, es relevante para realizar su trabajo, pueden incluir cuestiones como las siguientes:

- Importancia relativa.
- La significatividad del riesgo relacionado.
- La dimensión de la entidad.
- La naturaleza de los negocios de la entidad, así como su organización y las características de su propiedad.
- La diversidad y la complejidad de las operaciones de la entidad.
- Los requerimientos normativos aplicables.
- Las circunstancias y el correspondiente componente de control interno.
- La naturaleza y complejidad de los sistemas que forman parte del control interno de la entidad, incluida la utilización de una organización de servicios.
- Si un determinado control, de manera individual o en combinación con otros, previene o detecta y corrige una incorrección significativa, y el modo en que lo hace.

Los controles sobre la integridad y exactitud de la información generada por la entidad pueden ser relevantes para su encargo si el contador tiene previsto utilizar dicha información en el diseño y aplicación de procedimientos posteriores. Los controles relativos a los objetivos operativos y de cumplimiento también pueden ser relevantes si están relacionados con datos que el contador evalúa o utiliza en la aplicación de procedimientos.

El control interno sobre la salvaguarda de los activos contra la adquisición, utilización o venta no autorizadas puede incluir controles relacionados tanto con la información financiera como con los objetivos operativos. La consideración de dichos controles por el contador se limita, por lo general, a aquéllos que son relevantes para la fiabilidad de la información financiera

Componentes del control interno.

La división del control interno en los cinco componentes siguientes, proporciona un marco útil para que los contadores consideren el modo en que distintos aspectos del control interno de una entidad pueden afectar a su encargo.

- Entorno de control
- El proceso de valoración del riesgo por la entidad
- El sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, y la comunicación
- Actividades de control relevantes para su encargo
- Seguimiento de los controles

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección significativa

Es necesario mencionar que el contador identificará y valorará los riesgos de incorrección significativa en los estados contables; o en otro tipo de información contenida en estos, que traten sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que le proporcionen una base para el diseño y la realización de los procedimientos a aplicar.

Con esta finalidad, el contador:

- a) identificará los riesgos a través del proceso de conocimiento de la entidad y de su entorno, incluidos los controles relevantes relacionados con los riesgos, y mediante la consideración de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los estados contables;
- b) valorará los riesgos identificados y evaluará si se relacionan de modo generalizado con los estados contables en su conjunto y si pueden afectar a muchas afirmaciones;
- c) relacionará los riesgos identificados con posibles incorrecciones en otra información vinculada a los estados contables, teniendo en cuenta los controles relevantes que el contador tiene intención de probar; y
- d) considerará la probabilidad de que existan incorrecciones, incluida la posibilidad de múltiples incorrecciones, y si la incorrección potencial podría, por su magnitud, constituir una incorrección significativa.

Cabe mencionar también que hay riesgos que requieren una consideración especial. Ello implica que como parte de la valoración del riesgo, el contador determinará si alguno de los riesgos identificados es, a su juicio, un riesgo significativo. Para juzgar si estos riesgos son significativos, el contador considerará, al menos, lo siguiente:

- a) si se trata de un riesgo de fraude;
- b) si el riesgo está relacionado con significativos y recientes acontecimientos económicos, contables o de otra naturaleza y, en consecuencia, requiere una atención especial;
- c) la complejidad de las transacciones;
- d) si el riesgo afecta a transacciones significativas con partes vinculadas;
- e) el grado de subjetividad de la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, en especial aquellas mediciones que conllevan un elevado grado de incertidumbre; y
- f) si el riesgo afecta a transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o que, por otras razones, parecen inusuales

Si el contador ha determinado que existe un riesgo significativo, obtendrá conocimiento de los controles de la entidad, incluidas las actividades de control, correspondientes a dicho riesgo.

Por otra parte, hay riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan elementos de juicio válidos y suficientes.

En este sentido, el contador puede juzgar que no es posible o factible obtener elementos de juicio suficientes y adecuados aplicando únicamente procedimientos sustantivos. Dichos riesgos pueden estar relacionados con el registro inexacto o incompleto de tipos de transacciones o saldos contables rutinarios y significativos, cuyas características permiten a menudo un procesamiento muy automatizado con escasa o ninguna intervención manual. En tales casos, los controles de la entidad sobre dichos riesgos son relevantes para su trabajo y el contador obtendrá conocimiento de ellos.

Con posterioridad, el contador procederá a la revisión de la valoración del riesgo.

La valoración de los riesgos de incorrección significativa en la información contenida en los estados contables o en información relacionada, puede variar en el transcurso del encargo, a medida que se obtienen elementos de juicio. Cuando el contador haya obtenido elementos de juicio válidos y suficientes en la aplicación de procedimientos posteriores, o bien cuando haya obtenido nueva información, y en uno y otro caso sean incongruentes con los elementos de juicio sobre la que el contador basó inicialmente la valoración, el contador revisará la valoración y modificará, en consecuencia, los procedimientos posteriores que hubiera planificado.

Documentación

Tal como lo plantea nuestra normativa, es requisito que el contador archive la documentación de su trabajo. Por ello, el contador debe preparar documentación que proporcione un registro suficiente y adecuado de las bases que fundamentan su informe y evidencia de que su tarea se planificó y ejecutó de conformidad con las normas y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

La documentación contendrá como mínimo:

- la descripción de la tarea realizada;
- los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se tratara de aquellos que el contador hubiere preparado o de los que hubiere recibido de terceros. Se deberían incluir los elementos clave del conocimiento obtenido en relación con cada uno de los aspectos de la entidad y de su entorno, así como de cada uno de los componentes del control interno; las fuentes de información de las que proviene dicho conocimiento; y los procedimientos de valoración del riesgo aplicados. También incluir los riesgos de incorrección significativa en los estados contables y en las afirmaciones, identificados y valorados, como aquellos que requieran una consideración especial. Y,
- las conclusiones particulares y generales. En este sentido se sugiere incluir los resultados de la discusión entre el equipo del encargo, cuando se requiera, así como las decisiones significativas que se tomaron;

Asimismo, el contador conservará, en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor, la documentación de su 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.

4. INCORRECCIONES

ÍNDICE

1. Introducción.
2. Objetivo de la auditoría de estados contables.
3. La tarea del auditor. Efecto de los tipos de riesgos de auditoría.
4. Definición de incorrección.
5. Incorrecciones significativas. Materialidad.
6. Efecto de las incorrecciones no corregidas.
7. Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

1. INTRODUCCIÓN

En el marco de la Resolución Técnica N° 37, se analiza en este trabajo el tratamiento que la misma da a las incorrecciones en su texto, su efecto en el trabajo del auditor y su impacto en la opinión.

2. OBJETIVO DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS CONTABLES

El objetivo de la auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios sobre los estados contables y eso se logra cuando el auditor puede:

- Obtener una seguridad razonable de que los estados contables han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con un marco de información contable aceptable, y
- Emitir un informe sobre los estados contables de acuerdo con las normas de auditoría vigentes.

Seguridad razonable

El auditor con el desarrollo de su trabajo debe obtener una seguridad razonable de que en los estados contables no existan incorrecciones significativas causadas por fraude o error.

La seguridad razonable se relaciona con todo el proceso de auditoría. Es un nivel alto de aseguramiento, pero no es absoluto.

El auditor no puede dar seguridad absoluta debido a:

- La utilización de pruebas selectivas.
- Las limitaciones inherentes al control interno.
- El hecho de que gran parte de la evidencia disponible para el profesional es más persuasiva que conclusiva.
- El uso de juicio profesional en la obtención y en la evaluación de evidencia y en la formación de conclusiones basadas en dicha evidencia.

- En algunos casos, las características de la materia subyacente objeto de análisis cuando se mide o evalúa sobre la base de ciertos criterios

3. LA TAREA DEL AUDITOR. EFECTO DE LOS TIPOS DE RIESGOS DE AUDITORÍA

El auditor debe planear y ejecutar la auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo aceptable que sea consistente con su objetivo.

Tipos de riesgos de auditoría:

1. El riesgo de que los estados contables contengan una incorrección significativa (riesgo inherente y de control).
2. El riesgo de que el auditor no detecte tal incorrección significativa (riesgo de detección).

Para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo aceptable, el auditor debe:

1. Valorar el riesgo de incorrección significativa, y
2. Limitar el riesgo de detección, es decir aplicar los procedimientos que respondan a los riesgos valorados.

Se requiere que el auditor valore el riesgo de incorrección significativa en dos niveles:

1. A nivel de estados contables en general, como un todo, que afectan muchas afirmaciones.
2. A nivel de afirmaciones, riesgos identificables con afirmaciones específicas a nivel de clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones.

4. DEFINICIÓN DE INCORRECCIÓN

Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados contables y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida para la presentación razonable, de conformidad con el marco de información contable aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes.

Las incorrecciones pueden ser el resultado de:

- a) una inexactitud al recoger o procesar los datos a partir de los cuales se preparan los estados contables;
- b) una omisión de una cantidad o de una información a revelar;
- c) una estimación contable incorrecta por no considerar hechos o por una interpretación claramente errónea de ellos; y

- d) juicios de la dirección en relación con estimaciones contables que el auditor no considera razonables o la selección y aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas.

A modo de síntesis, y dado que las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes, es necesario diferenciar cada concepto:

Error: es una incorrección no intencionada contenida en los estados contables u otra información objeto del trabajo del contador, incluyendo la omisión de una cantidad o de una información a exponer.

Fraude: es un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.

Tipos de fraudes:

- distorsionar la información contenida en los estados contables;
- fraude de la administración: Cuando están implicados uno o más miembros que tienen a su cargo el gobierno de la empresa;
- manipulación de los activos del ente; y
- fraude de empleados: Cuando los implicados son solos empleados de la entidad.

5. INCORRECCIONES SIGNIFICATIVAS

Cuando una incorrección es suficientemente significativa para cambiar o influir en la decisión de una persona informada, ha ocurrido una incorrección material.

Consideraciones específicas sobre materialidad o significación:

- si razonablemente se podría esperar que influya en las decisiones económicas que los usuarios tomen con base en los estados contables;
- los juicios sobre la materialidad son afectados por el tamaño (cuantitativas) o la naturaleza (cualitativas) de las incorrecciones o por la combinación de ambas; y
- los juicios sobre los asuntos que son materiales se basan en la consideración de las necesidades comunes de información contable de los usuarios tomados como grupo.

6. EFECTO DE LAS INCORRECCIONES NO CORREGIDAS

El auditor evaluará el efecto de las incorrecciones no corregidas, con el fin de determinar si se aproxima a la cifra de importancia relativa establecida para la auditoría.

El auditor determinará si las incorrecciones no corregidas son significativas individualmente o de forma agregada. Para ello, el auditor tendrá en cuenta la magnitud y la naturaleza de las incorrecciones, tanto en relación con determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, como en relación con los estados contables en su conjunto, y las circunstancias específicas en las que se han producido.

Efecto en la opinión

- El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:
Habiendo obtenido elementos de juicio válidos y suficientes, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son significativas para los estados contables, pero no generalizadas como para justificar una opinión adversa.
- El auditor expresará una opinión adversa cuando:
Habiendo obtenido elementos de juicio válidos y suficientes, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son significativas y generalizadas en los estados contables.

7. COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD

El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad las incorrecciones no corregidas y el efecto que, individualmente o de forma agregada, pueden tener sobre la opinión a expresar en el informe de auditoría.

La comunicación del auditor identificará las incorrecciones significativas no corregidas de forma individualizada.

5. INCERTIDUMBRE SIGNIFICATIVA QUE PUEDE GENERAR DUDA SUSTANCIAL SOBRE LA CAPACIDAD DE LA SOCIEDAD PARA CONTINUAR COMO UNA EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

ÍNDICE

1. Introducción.
2. Tratamiento dentro del marco normativo.
3. Descripción detallada de esta norma.
4. Evaluaciones y acciones que debería realizar el auditor.

1. INTRODUCCIÓN

En el desarrollo de un encargo de auditoría revisten sustancial importancia los procedimientos destinados (principalmente acercándonos a la etapa de finalización/conclusión) a la obtención de evidencia sobre la existencia (o no) de posibles incertidumbres significativas que pudieran generar duda sustancial respecto a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento. Dichos procedimientos son requeridos tanto en el marco normativo local como en el internacional y es la intención del presente trabajo hacer un desarrollo en profundidad sobre los mismos.

2. TRATAMIENTO DENTRO DEL MARCO NORMATIVO

La Resolución Técnica N° 37 en su Sección III.A.i, punto 3.8.14, establece la necesidad para el auditor de *“Obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre la idoneidad de la utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación y presentación de los estados contables, y concluir si a su juicio existe una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables...”*.

La norma también prudentemente alerta que el auditor puede no prever todas las situaciones futuras, por esto aclara a continuación que *“...Sin embargo, el contador no puede predecir hechos o condiciones futuras y, por consiguiente, el hecho de que su informe no haga referencia a incertidumbre alguna con respecto a la continuidad del ente como una empresa en funcionamiento no puede considerarse garantía de la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento durante el plazo indicado.”*

También la Resolución Técnica se ocupa de las alternativas que podrían presentarse:

“3.8.14.1. Si los estados contables se han preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento pero, a juicio del contador, la utilización de dicho principio contable genera incorrecciones significativas y generalizadas en la información contable

examinada, el contador expresará una opinión adversa, de acuerdo con las secciones III.ii.11 y 12.

3.8.14.2. Si los estados contables presentan adecuadamente la información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre, el contador incluirá una sección separada en su informe con el subtítulo “Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento”, de acuerdo con la sección III.ii.23.

3.8.14.3. Si la información expuesta acerca de la incertidumbre significativa en los estados contables no es adecuada, el contador expresará una opinión con salvedades, de acuerdo con las secciones III.ii.7 a 9, o una opinión adversa de acuerdo con las secciones III.ii.11 y 12, según corresponda.

3.8.14.4. Si la dirección no está dispuesta a realizar o ampliar su valoración cuando el contador se lo solicite, este tendrá en cuenta las implicaciones de este hecho en su informe.”

3. DESCRIPCIÓN DETALLADA DE ESTA NORMA

Existen antecedentes en el campo internacional en relación con las posibles incertidumbres significativas que pueden generar duda sustancial respecto a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento y las acciones y procedimientos que, en consecuencia, debería realizar el auditor. Por ejemplo, la norma internacional de auditoría (NIA) 570, establece que “...se considera que una entidad continuará con su negocio en el futuro previsible. Los estados financieros con fines generales se preparan bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento, salvo que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista...”. Por lo tanto, el supuesto para aplicar normas contables por parte de la dirección en la preparación de sus estados contables, sean por ejemplo las normas contables internacionales (NIIF), de acuerdo con lo dispuesto en la norma internacional de contabilidad 1, o sean las normas contables argentinas, según las disposiciones de las Resoluciones Técnicas 17 y 41, es que la entidad continuará con sus operaciones en el futuro previsible y que, por ende, los activos y pasivos deberán registrarse contablemente partiendo de la base de que la entidad será capaz de realizar sus activos y de liquidar sus pasivos, incluidos los contingentes, en el curso normal de sus negocios.

Si por el contrario la dirección tuviese la intención de liquidar la entidad, o cesar en sus operaciones, los estados contables deberían ser preparados entonces de acuerdo con otra base contable (por ejemplo, políticas contables aplicables a una sociedad en liquidación, donde los activos se valuarán a los valores estimados en los cuales podrían ser liquidados y los pasivos, incluidos los contingentes, a sus valores estimados de cancelación).

Ahora bien, las cosas no resultan siempre tan sencillas y, si bien puede que no exista una intención concreta y documentada por parte de la dirección de la entidad de liquidarla o de cesar sus operaciones, pueden presentarse eventos o condiciones significativos que podrían dar lugar a una duda sustancial sobre la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento, situaciones que, tal vez, hagan pensar que la continuidad de las operaciones

de la entidad podría no ser una alternativa realista. Estos eventos o condiciones pueden resultar de diferente naturaleza; por ejemplo:

Financieros:

- patrimonio neto negativo;
- deudas con vencimientos próximos sin perspectivas realistas de cancelación o de renovación;
- flujos de fondos esperados negativos;
- ratios financieros desfavorables;
- pérdidas recurrentes durante los últimos ejercicios;
- desvalorización de los activos de explotación.

Operativos:

- la intención de la dirección de la sociedad para cesar las operaciones;
- salidas de miembros claves de la dirección sin reemplazos;
- pérdida de mercado importante;
- dependencia de un solo cliente;
- proveedor o algún otro tipo de relación clave

Otros:

- incumplimiento de requerimientos de capital y otros requisitos legales;
- procedimientos legales y/o administrativos que pudiesen dar lugar a reclamos pocos probables de cumplir;
- cambios en disposiciones legales o reglamentarias que afectarán el funcionamiento de la entidad.

La totalidad de las situaciones detalladas en forma precedente requieren por consiguiente una evaluación por parte de la dirección de la sociedad respecto de la correcta aplicación del supuesto de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados contables. Dicha evaluación podrá incluir planes, estimaciones, proyecciones sobre nuevos negocios (concretados o estimados) que demuestren una razonable aplicación del principio de empresa en funcionamiento por parte de la dirección de la entidad para la preparación de sus estados contables.

Esta evidencia deberá ser evaluada por el auditor, quien a su vez contemplará la evolución de situaciones existentes al cierre del ejercicio y con posterioridad al cierre del mismo; o bien la aparición de nuevos hechos durante este período y hasta la fecha de informe del auditor que puedan llegar a tener impacto en los supuestos de empresa en funcionamiento.

4. EVALUACIONES Y ACCIONES QUE DEBERÍA REALIZAR EL AUDITOR

El auditor debe evaluar los planes de la dirección para sostener la aplicación del principio contable de empresa en funcionamiento. Tal como lo requiere la Resolución Técnica N° 37, dicha evaluación deberá ser preparada para un período de, al menos, doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados contables.

Al evaluar los planes y evaluaciones de la dirección, el auditor debe considerar si dicha valoración incluye toda la información relevante de la que el auditor ha tomado conocimiento como resultado de la auditoría.

Si se han identificado eventos o condiciones significativos que pueden generar duda sustancial sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y apropiada para confirmar si existe dicha incertidumbre significativa mediante la realización de procedimientos de auditoría adicionales, incluida la consideración de factores atenuantes o mitigantes. Estos procedimientos incluirán:

- a) Evaluar los planes de la dirección sobre acciones futuras en relación con su evaluación de empresa en funcionamiento. Si es probable que el resultado de estos planes mejore la situación y si los planes de la dirección son factibles dadas las circunstancias.
- b) Cuando la entidad ha preparado un pronóstico de flujo de efectivo, y el análisis del pronóstico es un factor significativo para considerar el resultado futuro de eventos o condiciones en la evaluación de los planes de dirección:
 - i. evaluar la confiabilidad de los datos subyacentes generados para preparar el pronóstico,
 - ii. determinar si existe un apoyo adecuado para los supuestos subyacentes al pronóstico.

Por ejemplo: si los pronósticos incluyen la obtención de financiamiento externo o interno para el sostenimiento de las actividades de la entidad, deberá obtenerse evidencia razonable sobre su existencia.

- c) Considerar si se dispone de hechos o información adicional desde la fecha en que la dirección realizó su evaluación.
- d) Solicitar manifestaciones escritas a la dirección en la carta de representaciones de la dirección con respecto a sus planes para acciones futuras y la viabilidad de estos planes.

Finalmente, el auditor evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada con respecto a la idoneidad del uso por parte de la dirección de la base contable de empresa en funcionamiento en la preparación de sus estados contables y concluirá sobre esto.

Con base en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor deberá concluir si, a su juicio, existe una incertidumbre significativa relacionada con eventos o condiciones que, individual o colectivamente, pueden generar una duda sustancial sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento. Existe una incertidumbre significativa cuando

la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurra es tal que, a juicio del auditor, es necesaria la revelación apropiada de la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre en las notas a los estados contables.

Si el auditor concluye que el uso por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento es apropiado, pero que existe una incertidumbre significativa, el auditor determinará si los estados contables:

- a) Revelan adecuadamente los principales eventos o condiciones que puedan generar duda sustancial sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento y los planes de la dirección para hacer frente a estos eventos o condiciones.
- b) Revelan claramente que existe una incertidumbre significativa relacionada con eventos o condiciones que pueden arrojar una duda sustancial sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y, por lo tanto, que la entidad podría ser incapaz de realizar sus activos y de liquidar sus pasivos en el curso normal de sus negocios.

Una vez terminada con esta evaluación, el auditor estará en condiciones de aplicar los requerimientos de la Resolución Técnica N° 37 en cuanto a:

- *“Si los estados contables se han preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento pero, a juicio del contador, la utilización de dicho principio contable genera incorrecciones significativas y generalizadas en la información contable examinada, el contador expresará una opinión adversa, de acuerdo con las secciones III.A.ii.11 y 12.”* El fundamento de esta disposición es que los elementos de juicio reunidos por el auditor lo llevan a concluir que las incorrecciones identificadas, individualmente o de forma agregada, por haber aplicado incorrectamente la dirección el principio contable de empresa en funcionamiento, son significativas y generalizadas en los estados contables.
- *“Si los estados contables presentan adecuadamente la información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre, el contador incluirá una sección separada en su informe con el subtítulo “Incertidumbre significativa relacionada con la empresa en funcionamiento”, de acuerdo con la sección III.A.ii.23.”* Esta sección en el informe profesional llamará la atención a los usuarios y destinatarios de dicho informe sobre la nota en los estados contables que revela adecuadamente la situación, detallando que estos eventos o condiciones indican que existe una incertidumbre significativa que puede generar una duda sustancial sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento y que la opinión del auditor no se modifica con respecto a este punto.
- *“Si la información expuesta acerca de la incertidumbre significativa en los estados contables no es adecuada, el contador expresará una opinión con salvedades, de acuerdo con las secciones III.A.ii.7 a 9, o una opinión adversa de acuerdo con las secciones III.A.ii.11 y 12, según corresponda.”* El auditor expresará aquí una opinión modificada en razón que los estados contables no revelan adecuadamente la situación.

- *“Si la dirección no está dispuesta a realizar o ampliar su valoración cuando el contador se lo solicite, este tendrá en cuenta las implicaciones de este hecho en su informe.”*. En este punto el auditor deberá evaluar las consecuencias en su informe profesional cuando no ha obtenido la evidencia necesaria, según lo requerido por la Resolución Técnica N° 37 para evaluar la situación planteada.

6. PLANIFICACIÓN

ÍNDICE

1. Introducción.
2. La planificación en la Resolución Técnica N° 37.
3. Desarrollo de la planificación según la Resolución Técnica N° 37 en la auditoría externa de estados contables con fines generales.

1. INTRODUCCIÓN

Es reconocida la importancia de la planificación para ordenar y dirigir las distintas fases que deben considerarse para la realización de un encargo.

En la Resolución Técnica N° 37, la planificación se incluye como parte del desarrollo de los encargos, tanto en auditoría, revisión y otros. Lo establecido para el encargo de auditoría externa de estados contables para fines generales es la referencia directa que la norma hace para el desarrollo de otros tipos de encargos.

Cualquiera sea el tipo de encargo, el contador planificará su trabajo para lograr el objetivo de que sea desarrollado de manera efectiva, definiendo una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, extensión y momento de los procedimientos a aplicar, a fin de minimizar los riesgos de incorrección significativa en la información contable a un nivel aceptable.

La envergadura de la planificación puede variar según el tamaño de la entidad, el tipo de encargo, la experiencia del contador con el ente y su conocimiento del negocio.

Es en esta fase del encargo donde se define la estrategia y se asignan las tareas a los integrantes del equipo de trabajo. Se establecen responsables y tiempos para la consecución del encargo, teniendo en cuenta que existe flexibilidad en la diagramación establecida, pudiendo introducirse modificaciones de ser necesario.

En el presente trabajo se incluye la identificación de la planificación en la Resolución Técnica N° 37 para ser aplicada en distintos tipos de encargos y el desarrollo en el encargo de auditoría externa de estados contables con fines generales, que es tomado por la norma como marco de referencia para complementar los aspectos particulares de otros tipos de encargos, de ser necesario.

2. LA PLANIFICACION EN LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 37

La Resolución Técnica N° 37 introduce el tema de planificación al referirse a la documentación de los encargos, en el Capítulo II de Normas Comunes, en la Sección B “Normas para el desarrollo del encargo”.

En dicha sección se destaca que la tarea del contador debe ser planificada y ejecutada conforme la normativa vigente, tanto profesional como legal, al establecer que “4.1 El contador

documentará su trabajo de modo tal que proporcione un registro suficiente y adecuado de las bases que fundamentan su informe y evidencia de que su tarea se planificó y ejecutó de conformidad con las normas y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. La cantidad y calidad de los elementos de juicio obtenidos deberán ser suficientes como para permitir que otro contador, a partir de la documentación, pueda comprender el trabajo realizado.” En los capítulos siguientes, la norma hace referencia al tema en relación con el desarrollo de los encargos de auditoría (III. A.i, B.i y C.i), siendo también aplicable en los encargos de Revisión de estados contables de períodos intermedios (IV.i), Otros encargos de aseguramiento en general (V.1.A.i.) y Aseguramiento del Balance Social (V.F.), entre otros.

En el presente trabajo se desarrollarán los aspectos vinculados con la planificación del encargo de auditoría de estados contables con fines generales, dado que es la referencia directa que la norma hace para el desarrollo de otros tipos de encargos.

3. DESARROLLO DE LA PLANIFICACIÓN SEGÚN LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 37 EN LA AUDITORÍA EXTERNA DE ESTADOS CONTABLES CON FINES GENERALES

La Resolución Técnica N° 37 establece las normas para el desarrollo de la Auditoría externa de estados contables con fines generales en el Capítulo III.A.i., indicando las distintas fases que debe realizar el contador en el encargo de auditoría, a fin de reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respaldarán su opinión sobre si los estados contables han sido preparados conforme lo establecido en el marco de información contable aplicable.

En las fases preliminares a la planificación (III.A.i.3.1/3.6), encontramos las referidas a:

1. Obtener (o actualizar si corresponde) un conocimiento apropiado del ente, a fin de considerar las condiciones y características que ello imprime en la información a examinar.

Lo expuesto incluye el conocimiento del uso que el ente hace de organizaciones de servicios, en forma total o parcial para el desarrollo de procesos relacionados con la información que sirve de soporte a los estados contables.

2. Identificar el objeto del examen, en su caso, los estados contables y las afirmaciones en ellos contenidas.

Los estados contables objeto del encargo comprenden afirmaciones, explícitas o implícitas, realizadas por la Dirección del ente en relación con el reconocimiento, la medición y la presentación de transacciones y de hechos, de saldos contables y de información a exponer.

3. Evaluar la significación de lo que se debe examinar, en consideración de su naturaleza, la importancia de las posibles incorrecciones y el riesgo involucrado.

Debe determinar la importancia relativa de las afirmaciones referidas a saldos y transacciones como también de los estados contables en su conjunto. La significación o importancia relativa hace referencia a las incorrecciones en la información auditada,

que podrían determinar que los usuarios de los estados contables tomen decisiones erróneas.

4. Identificar y valorar los riesgos de incorrección significativa que pudieran contener los estados contables en su conjunto y las afirmaciones relacionadas.

El contador llevará a cabo la identificación y valorización mencionadas mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, de esa manera podrá diseñar e implementar las respuestas a dichos riesgos.

Los procedimientos de valoración de riesgos de incorrecciones materiales son indicados en la norma como indagaciones ante la dirección y otras personas de la entidad, procedimientos analíticos y observación e inspección.

5. Obtener un conocimiento del control interno pertinente para la auditoría, para valorar los riesgos de incorrección significativa relacionadas con las afirmaciones incluidos en los estados contables, o en la información que se expone, a fin de diseñar los procedimientos posteriores de auditoría que darán respuesta a los riesgos valorados.
6. Determinar si la información obtenida de las evaluaciones antes enunciadas, será utilizada para definir la naturaleza, extensión y momento de los procedimientos posteriores de auditoría que se aplicarán.

Se enumeran previo a la planificación estas fases, ya que son las que le dan sustento, posibilitando la organización y dirección adecuada del encargo de auditoría.

Es en la fase de planificación, III.A.i.3.7, donde se integran las fases anteriores, a fin de lograr que la planificación se corresponda con las condiciones requeridas para el encargo.

En referencia a ello, la norma establece que:

1. Deben tenerse en cuenta:
 - a) la finalidad del examen,
 - b) el informe a emitir,
 - c) las características del ente cuyos estados contables serán objeto de la auditoría (naturaleza, complejidad, tamaño y otros elementos), y
 - d) las circunstancias particulares del caso y la valoración del riesgo efectuada, con el objetivo de reducir este último a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.
2. La planificación debe incluir los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de si han de ser realizados por el contador o por sus colaboradores.
3. La planificación se formalizará preferentemente por escrito y, dependiendo de la importancia del ente, debe comprender programas de trabajo detallados.

En la fase siguiente a la de planificación, en III.A.i.3.8, se establece que el contador desarrollará los procedimientos de auditoría previstos, a fin de reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan formarse una opinión.

En el desarrollo del proceso de auditoría, en III.A.i.3.9, se prevé que el auditor debe realizar el control de las tareas ejecutadas y del desempeño de sus colaboradores en relación con lo planificado, a fin de constatar el cumplimiento de los objetivos fijados y, de ser necesario, estimar si deben realizarse modificaciones a la planificación original. La necesidad de replantear el desarrollo de las tareas puede deberse a circunstancias imprevistas o cambios en las condiciones del encargo, derivadas de la obtención de información significativa distinta de la información utilizada al momento de planificar la auditoría. Por tanto, la planificación es dinámica y debe revisarse de manera continua, siendo modificada de ser necesario, una vez supervisado el trabajo que se va realizando.

Cumplidas las fases antes indicadas, se habilitan las instancias referidas a la fase final del proceso de Auditoría, en III.A.i.3.10 a 3.12, sobre evaluación de la validez y suficiencia de elementos examinados, que serán la base para que el contador pueda formarse una opinión que luego volcará en su informe de auditoría.

7. CONFIRMACIÓN ESCRITA DE LA DIRECCIÓN. IMPORTANCIA

ÍNDICE

1. Introducción.
2. Importancia.
3. Contenido.
4. Incidencia de su no obtención en el informe de auditoría y en otros informes que emita el auditor.

1. INTRODUCCIÓN

Dentro del Capítulo II. de la Resolución Técnica N° 37 que trata las normas comunes a diferentes encargos o servicios del contador, en el apartado B. Normas para el desarrollo del encargo, uno de los procedimientos requeridos, es la obtención de manifestaciones escritas suscriptas por la dirección de la entidad.

2. IMPORTANCIA

Lo antes dicho encuentra su razón de ser en que las manifestaciones vertidas por la dirección constituyen evidencias de auditoría, pudiendo llegar a ser consideradas como indispensables cuando se trate de auditorías en entes pequeños o medianos o de manifestaciones referidas a situaciones que no podrían conocerse por otros medios tales como planes futuros, posibles demandas en otras jurisdicciones, etc. En la auditoría de pequeñas y medianas empresas muchos de los procedimientos dependen de las manifestaciones o afirmaciones verbales que hayan efectuado los miembros de la dirección.

Si bien se ha dicho que estas manifestaciones escritas constituyen evidencia de auditoría importante, esta evidencia es legítima pero no es suficiente en sí misma y su obtención no afecta ni modifica la naturaleza ni el alcance que el propio auditor planificó obtener para la validación de las afirmaciones contenidas en los estados contables o información en otros encargos. Además, el contador deberá también constatar la consistencia de dichas manifestaciones con la evidencia obtenida de la aplicación de otros procedimientos.

Las fuentes que sirven como origen al contenido de esta carta, que una vez emitida, se convertirá en evidencia de auditoría válida pero no suficiente, son las manifestaciones verbales que el auditor fue recibiendo como respuesta a determinados interrogantes durante todo el proceso de auditoría o de otro encargo o servicio, en su caso. De dichas manifestaciones solo se seleccionarán aquellas significativas realizadas y se documentarán por escrito para evitar desvíos en las interpretaciones que al respecto se hagan.

La obtención de esta carta de parte de la dirección es importante no solo porque instrumenta las manifestaciones requeridas sino también porque la misma le permite al contador conocer y reunir evidencia sobre: 1. Temas donde las manifestaciones de la dirección son la única evidencia (planes futuros, potenciales demandas en otras jurisdicciones, proyecciones, conocimiento sobre la no existencia de operaciones sospechosas por parte de la dirección,

etc.) y 2. Confirmaciones acerca de que la dirección ha entregado/comentado todo lo que es de su conocimiento (Integridad).

Parte de la doctrina y cierta bibliografía denominan a este documento, indistintamente, como “Carta de declaración de la dirección”, “Carta de la dirección”, “Manifestaciones de la dirección” o simplemente “Carta de representación”.

Si bien esos mismos autores coinciden en que esta carta debe llevar como fecha de emisión una cercana, aunque no posterior, a la fecha de emisión del informe del contador, las buenas prácticas fueron avanzando sobre la conveniencia de que la carta se emita con la misma fecha que la de la emisión del informe para no dejar ningún periodo de tiempo “al descubierto”, es decir fuera de su alcance. A tal punto esto es así, que en caso de que la fecha de obtención de la carta difiera bastante, en tiempo, respecto de la emisión de los informes, será necesario que el contador obtenga una actualización de su contenido.

3. CONTENIDO

Al momento de abordar el potencial contenido que esta carta puede contener, a modo ejemplificativo, se mencionan las siguientes posibles manifestaciones:

- responsabilidad de la dirección en la preparación y/o presentación razonable de la información;
- consideración de las disposiciones legales y/o reglamentarias tenidas en cuenta en la preparación y presentación de la información;
- integridad de la información entregada al auditor;
- datos de las últimas actas transcriptas a los libros legales de la entidad con indicación de los números de fojas en las que se encuentran;
- reconocimiento acerca del conocimiento de la totalidad de los hechos posteriores ocurridos entre la fecha de cierre y la de emisión de la carta;
- manifestaciones acerca de los planes futuros y/o las proyecciones;
- integridad de la información sobre:
 - partes relacionadas con las que opera o haya operado (movimientos) o mantenga saldos en el período/ejercicio objeto del encargo,
 - entidades bancarias y financieras con las que opera o haya operado,
 - asesores legales con los que opera o haya operado,
 - reuniones celebradas en los órganos de gobierno y administración,
- confirmación de las estimaciones contables utilizadas en la preparación de la información;
- confirmación acerca que no existen, sobre los activos de la entidad, otras restricciones a su disponibilidad que las presentadas con la información objeto del encargo;

- otras manifestaciones que vengan a completar cualquier otra evidencia de auditoría que resulte relevante para la validación de las afirmaciones.

Respecto de los firmantes de la carta, ellos deben ser miembros de la dirección u otros funcionarios que posean responsabilidades sobre la preparación de la información objeto del encargo, así como también un adecuado conocimiento de todas las manifestaciones allí contenidas, es decir funcionarios todos con capacidad de comprometer a la entidad.

4. INCIDENCIA DE SU NO OBTENCIÓN EN EL INFORME DE AUDITORÍA Y EN OTROS INFORMES QUE EMITA EL AUDITOR

En caso de negativa de dichos funcionarios a proveer por escrito ciertas manifestaciones requeridas por el profesional o, directamente, frente a la negativa a la firma de la carta, el contador deberá discutir el problema y evaluar, en consecuencia, el efecto que dicha situación pudiese tener sobre la confiabilidad de las otras manifestaciones verbales recibidas y evaluar un posible efecto en los informes a emitir.

Esta situación puede ser de tal importancia, que lo podría obligar a tener que abstenerse de expresar una opinión en caso de que la entidad se niegue por completo a proveer las manifestaciones escritas requeridas.

A modo de conclusión, se puede decir que es necesario que el contador observe la aplicación de este procedimiento, claramente establecido en las normas, para la obtención de una evidencia de auditoría poderosa en cuanto a su validez y colaborativa en cuanto a su suficiencia que contribuye a la formación del juicio profesional al momento de tener que expresar una opinión, conclusión o manifestación, o abstenerse de hacerlo, sobre los estados contables, en el caso de una auditoría, o a formar parte del conjunto de evidencias reunidas en otros tipos de informes para otros encargos.

8. AUDITORÍA DE GRUPOS

ÍNDICE

1. Introducción.
2. Responsabilidad.
3. Conocimiento del grupo, de sus componentes o subsidiarias y de sus entornos.
4. Conocimiento del auditor de un componente o subsidiaria.
5. Requerimientos generales.
6. Nivel de materialidad.
7. Proceso de consolidación.
8. Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida.
9. Documentación.

1. INTRODUCCIÓN

El tema “Auditoría de Grupos” está tratado en la Resolución Técnica N° 37 Sección III. A.i, punto 3.12. y siguientes. Ocurre cuando el auditor de un grupo económico involucre a otros auditores de un componente/ subsidiaria ya sea en el país o en el exterior. El socio del estudio principal o el auditor externo independiente de un grupo económico es también responsable de la dirección, supervisión y realización del encargo de la auditoría del grupo. Es decir que esta sección se utilizará cuando dentro un grupo económico exista un auditor principal que emitirá opinión de los estados contables consolidados y auditores externos de uno o alguna de las subsidiarias del grupo.

2. RESPONSABILIDAD

El socio del estudio principal o el auditor externo independiente de un grupo económico es responsable:

- de la dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría del grupo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y
- de que el informe de auditoría que se emita sea adecuado a las circunstancias.

Es por esto que el informe de auditoría sobre los estados contables del grupo no hará referencia al auditor de un componente o subsidiaria, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias requieran incluir dicha mención.

3. CONOCIMIENTO DEL GRUPO, DE SUS COMPONENTES O SUBSIDIARIAS Y DE SUS ENTORNOS

El auditor debe identificar y valorar los riesgos de incorrección material mediante la obtención del conocimiento de la entidad y su entorno.

Por su parte, el equipo del encargo:

- deberá mejorar su conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos, así como de los controles del grupo, durante la fase de aceptación o continuidad del encargo, y
- deberá obtener conocimiento del proceso de consolidación.

4. CONOCIMIENTO DEL AUDITOR DE UN COMPONENTE O SUBSIDIARIA

El auditor del grupo deberá obtener información sobre:

- si el auditor del componente conoce y cumplió los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo y, en especial si es independiente;
- la competencia profesional del auditor del componente;
- si el equipo de auditoría del grupo podrá participar en el trabajo del auditor del componente en la medida necesaria para obtener evidencia suficiente y adecuada a los efectos de la auditoría del grupo; y
- si el auditor del componente desarrolla su actividad en un entorno regulador en el que se supervisa activamente a los auditores.

Si el auditor del componente no cumple los requerimientos de independencia aplicables a la auditoría del grupo, o el equipo del encargo del grupo tiene reservas al respecto, el equipo del encargo del grupo obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera del componente sin solicitar a dicho auditor la realización de trabajo alguno sobre tal información.

5. REQUERIMIENTOS GENERALES

El auditor del grupo económico se contactará con los auditores de un componente/ subsidiaria ya sea en el país o en el exterior. Deberá comunicar los requerimientos, materialidad, significación del componente, detalle de partes vinculadas y procedimientos específicos que solicitará al auditor del componente. El auditor del componente deberá:

- haber cumplido con los requerimientos de ética e independencia;
- responder a los requerimientos y comunicar las cuestiones relevantes para que el auditor del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo;
- informar sobre posibles incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias del componente; una lista de las incorrecciones no corregidas; cualquier deficiencia

significativa en el control interno del componente; cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría del grupo y los hallazgos globales del auditor del componente, sus conclusiones u opinión;

- informar al auditor del grupo cualquier evento, transacción o cambio en la legislación que pudiera impactar significativamente en los estados financieros del grupo; y
- dar acceso a los papeles de trabajo de la auditoría del componente.

6. NIVEL DE MATERIALIDAD

El equipo de auditoría del grupo debería determinar:

- la materialidad para el componente o subsidiaria para la planificación y ejecución del trabajo a realizar, y
- la materialidad para informar los ajustes detectados y no registrados por el componente o subsidiaria.

En el supuesto que el componente o subsidiaria no sea material o no significativa, solo se realizarán procedimientos analíticos a nivel de grupo.

7. PROCESO DE CONSOLIDACIÓN

El equipo del encargo de trabajo obtendrá conocimiento de los controles del grupo, del proceso de consolidación y de las instrucciones de la dirección del grupo a los componentes.

Se efectuarán pruebas sobre la eficacia operativa de los controles del grupo, si el equipo se basa en la expectativa de que los controles del grupo operan de forma eficaz, o bien si se entiende que los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con las afirmaciones.

Se diseñarán y aplicarán procedimientos de auditoría posteriores en relación con el proceso de consolidación para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados contables consolidados.

Además, se evaluarán los ajustes y de las reclasificaciones de consolidación, y si en relación con ellas existen indicadores de fraude de la dirección.

8. EVALUACIÓN DE LA SUFICIENCIA Y ADECUACIÓN DE LA EVIDENCIA OBTENIDA

El equipo del encargo del grupo deberá evaluar la comunicación del auditor del componente; además discutirá las cuestiones significativas con el auditor del componente y/o con la dirección del componente/subsidiaria o del grupo; y finalmente determinará si es necesario revisar otras partes relevantes de la documentación del auditor del componente.

Si se concluye que el trabajo del auditor del componente es insuficiente, se determinarán procedimientos adicionales que han de aplicarse y quien debe hacerlo.

9. DOCUMENTACIÓN

El equipo del encargo del grupo deberá incluir:

- un análisis de los componentes, indicando los significativos, así como el tipo de trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes;
- la naturaleza, momento y extensión de la participación del equipo del encargo del grupo en el trabajo realizado por los auditores de los componentes, y sus conclusiones; y
- las comunicaciones escritas o mails entre el equipo de trabajo del grupo y los auditores de los componentes sobre los requerimientos.

9. LUGAR Y FECHA DEL INFORME DE AUDITORÍA

ÍNDICE

1. Introducción. Tratamiento del tema en Resolución Técnica N° 37
2. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN. TRATAMIENTO DEL TEMA EN LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 37

La Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE trata los aspectos vinculados al lugar y fecha del informe de auditoría. En la segunda parte sección III.A.ii. párrafos 34 y 35 sobre el lugar y la fecha de emisión del informe de auditoría, establece sobre el *“Domicilio del contador. El informe de auditoría indicará el lugar de la jurisdicción en que el contador ejerce.”* y *“Fecha del informe de auditoría. La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que haya obtenido los elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión sobre los estados contables y las personas con autoridad reconocida hayan manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados contables”*.

En consecuencia, la fecha del informe de auditoría se convierte en un aspecto relevante porque establece un límite para el desarrollo de procedimientos de auditoría y por lo tanto de la responsabilidad profesional del auditor externo para identificar eventos que podrían afectar la información objeto de su encargo y las conclusiones sobre su trabajo.

Adicionalmente y en relación a cuestiones vinculadas con el lugar del ejercicio profesional e identificación en el informe de auditoría, según la Resolución 185/99 de la FACPCE, la jurisdicción competente para el control del ejercicio profesional será la que corresponde al domicilio legal del ente al que se presta el servicio. Para la aplicación efectiva de dicho ejercicio, en aquellos casos en que se requiera intervención del Consejo Profesional (por ejemplo para el proceso de legalización de informes de auditoría externa), dicha legalización deberá ser realizada por el Consejo Profesional que corresponde al domicilio legal del ente sobre el cual se presta el servicio. Esta cuestión ha sido recopilada y analizada nuevamente en el contexto de una pregunta frecuente sobre la identificación del lugar del informe de auditoría que ha generado la emisión del Memorándum A-34 de la secretaría técnica de la FACPCE. El memorándum concluye de la siguiente manera *“Respecto del lugar que debe ser consignado en el informe del auditor como “lugar de emisión del informe”, el mismo debe coincidir con aquel donde fue realizado el ejercicio profesional por parte del/de los profesionales, es decir, coincidente con el domicilio legal del ente sujeto a la auditoría, dentro del ámbito del consejo profesional donde efectivamente esté o estén matriculados. Ese lugar, puede o no coincidir con el lugar donde se encuentren físicamente los profesionales firmantes el día de la firma de su informe”*.

La evolución de las actividades económicas ha generado que los entes operen en distintas jurisdicciones y también se hayan descentralizado las tareas administrativas. Para responder a estas nuevas condiciones, ha sido necesario que los profesionales lleven adelante tareas operativas y administrativas de manera remota o a distancia. Estas actividades son

efectuadas, en ciertas situaciones, desde los lugares de residencia del personal del ente objeto del encargo. Similar situación podría suceder con los profesionales que ejercen las tareas de auditoría externa.

Con respecto al proceso de conclusión y emisión del informe, podría ocurrir que en ciertas ocasiones el profesional firmante se encuentre imposibilitado de encontrarse en la misma jurisdicción de la entidad sobre la cual debe emitir su informe. Los Consejos Profesionales requieren que el profesional interviniente posea matrícula de la jurisdicción de la entidad objeto del encargo para ejercer y emitir su informe. Si bien el profesional firmante deberá contar con matrícula profesional de la misma jurisdicción de la entidad del encargo, podría no encontrarse en la misma jurisdicción en el momento de emisión de su informe. El mencionado Memorándum A-34 admitió que el profesional podrá identificar a la jurisdicción de la entidad objeto del encargo, inclusive cuando no se encuentre en dicha jurisdicción al momento preciso de la emisión de su informe, dado que otorga preponderancia al ejercicio profesional en la jurisdicción de la entidad.

Con respecto a la fecha del informe de auditoría y la identificación de los eventos relevantes que podrían afectar la información y conclusión objeto del encargo deberán efectuarse hasta la fecha en que se hubieran completado la totalidad de los procedimientos de auditoría. Entre ellos deberán incluirse el proceso de revisión del borrador de los estados contables objeto del encargo.

Los procedimientos relacionados con la revisión de los eventos posteriores tendrán como objetivos principales identificar situaciones que podrían modificar la información objeto del encargo o definir si ciertos eventos debieran ser reconocidos en el próximo período a la información del encargo.

Por lo tanto, los eventos posteriores presentan una relevancia significativa para la emisión de la información objeto del encargo de auditoría como para el profesional que la ha auditado, porque ciertos eventos podrían requerir modificar la información y también emitir nuevamente el informe de auditoría.

2. CONCLUSIONES

Las actuales condiciones económicas y del desarrollo de las actividades de los entes que requieren un encargo de auditoría externa han evolucionado generando, en varias situaciones, descentralización y mayor dispersión geográfica tanto para el desarrollo de las actividades operativas como de las funciones administrativas. Los auditores externos han necesitado adaptar su trabajo profesional a las nuevas condiciones incluyendo el ejercicio profesional desde lugares alejados del ente que ha requerido el encargo pero sin afectar la calidad del ejercicio. En estas condiciones siguen siendo relevantes el lugar y jurisdicción del ente objeto del encargo, porque serán las que se identifiquen en el informe de auditoría.

Con respecto a la fecha de emisión del informe de auditoría y el proceso de conclusiones es necesario establecer dicha fecha para identificar un límite al desarrollo de los procedimientos de auditoría y por lo tanto estar en condiciones de emitir su informe. Los auditores externos

deben fechar sus informes de auditoría cuando han completado la totalidad de los procedimientos de auditoría y las autoridades del ente han manifestado que asumen la responsabilidad por los estados contables auditados.

10. INFORMACIÓN COMPARATIVA. DIFERENCIAS CONCEPTUALES Y PRÁCTICAS DE LAS POSIBILIDADES DE PRESENTACIÓN

ÍNDICE

1. Introducción.
2. La información comparativa en las normas profesionales argentinas.
3. Implicancias en el informe del contador por la consideración de la información comparativa.

1. INTRODUCCIÓN

Las normas generales de exposición contable aplicables a todo tipo de ente establecen que los importes de los estados contables básicos deben presentarse a dos columnas, de manera que sea posible la comparabilidad de la información del período actual con la correspondiente al período precedente.

En directa relación con lo expuesto, las normas profesionales argentinas de auditoría y otros encargos contemplan la existencia de distintos enfoques generales respecto de las responsabilidades del contador al considerar la información comparativa, pudiendo adoptarse el enfoque de estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores o el enfoque de estados contables comparativos, ya sea que lo requieran disposiciones legales o reglamentarias aplicables o por estar así contemplado en los términos del encargo de auditoría.

En el marco de aplicación de la Resolución Técnica N° 37, el presente desarrollo tiene por objetivo remarcar las diferencias conceptuales y prácticas de las posibilidades de presentación, ponderando el efecto de los distintos enfoques que puede adoptar el contador en referencia a su informe sobre encargos de auditoría, aplicable también a otros encargos referidos a información comparativa, en el marco de las normas profesionales argentinas de auditoría y otros encargos vigentes.

2. LA INFORMACIÓN COMPARATIVA EN LAS NORMAS PROFESIONALES ARGENTINAS

Reseña del tratamiento en normas generales de exposición contable

Las normas generales de exposición contable contenidas en la RT N° 8 Capítulo II. E., aplicables a todo tipo de entes, establecen que los importes de los estados contables básicos deben presentarse a dos columnas. En la primera columna se exponen los datos referidos al período actual y en la segunda la información comparativa, con distinto alcance según se trate de un período completo o períodos intermedios.

El mismo criterio se empleará para preparar la información complementaria que desagregue datos de los estados contables básicos. La restante información complementaria contendrá

los datos comparativos que se consideren útiles para los usuarios de los estados contables del período actual.

No debe presentarse la información comparativa cuando el ente no hubiera tenido la obligación de emitir el estado donde se hubiera encontrado la información con la que se requiere la comparación.

Una vez descripto el marco de presentación establecido por las normas argentinas, debe tenerse en cuenta que existe la posibilidad de que el ente emisor de los estados contables presente la información requerida con distintas finalidades, referidas éstas a la lectura que puede hacerse de la información comparativa.

Reseña del tratamiento en las normas de auditoría

Resolución Técnica N° 37

Con referencia a la presentación de la información comparativa, la norma reconoce que existen dos enfoques generales diferentes de las responsabilidades del contador para dar cuenta en su informe de esa información comparativa: cifras correspondientes de períodos anteriores y estados contables comparativos.

Ambos enfoques plantean diferencias en lo referido a la responsabilidad del contador y a los aspectos a tener en cuenta en su informe para encargos de auditoría externa de estados contables con fines generales (Capítulo III.A.ii.), siendo también aplicables al encargo de revisión de estados contables de períodos intermedios (Capítulo IV.ii.).

Las implicancias de la aplicación de esta normativa, que se ven reflejadas en algunas secciones a presentar en el informe del contador, serán comentadas en el apartado 3 del presente trabajo.

3. IMPLICANCIAS EN EL INFORME DEL CONTADOR POR LA CONSIDERACIÓN DE LA INFORMACIÓN COMPARATIVA

Según sea el enfoque adoptado por el contador en el tratamiento y consideración de la información comparativa, deberá evaluar las implicancias que se derivan en la redacción de su informe sobre el encargo.

La Resolución Técnica N° 37 establece que en la primera sección del informe de auditoría, además de la opinión, el contador:

- identificará a la entidad cuyos estados contables han sido auditados;
- manifestará que los estados contables han sido auditados, excepto en el caso que emita una abstención de opinión;
- identificará el título de cada estado que comprenden los estados contables;
- identificará las notas y demás información que forma parte de los estados contables, incluyendo el resumen de las políticas contables significativas; y
- especificará la fecha o el período que cubre cada uno de los estados contables.

Es en esta sección donde pone de manifiesto el enfoque adoptado, al dejar identificado el o los períodos que comprenden los estados auditados y la opinión del contador respecto de ellos.

En el enfoque de cifras correspondientes, la opinión del contador solo se refiere al período actual y no a las cifras correspondientes que se incluyen como parte de él, excepto el caso que en el período anterior el contador emitiera una opinión modificada en su informe de auditoría y se presentara alguna de estas circunstancias:

- a) el problema que dio lugar a la opinión no se ha resuelto en el período actual, o
- b) la incorrección significativa que dio lugar a la opinión modificada no ha sido debidamente ajustada o expuesta pero los efectos en las cifras del período actual no son significativos, y solo se verá afectada la comparabilidad entre las cifras del período actual y las cifras correspondientes del período anterior.

Ambas circunstancias deben ser descriptas en el párrafo “Fundamento de la opinión modificada”.

Otra circunstancia a considerar puede presentarse cuando la información de los estados contables del período anterior contenga una incorrección, no han sido modificados los citados estados y el informe de auditoría por lo tanto no se ha emitido nuevamente, pero las cifras correspondientes del período anterior han sido corregidas en la presentación comparativa o tal circunstancia se ha revelado en forma adecuada en la información del período actual. Ante este hecho el informe de auditoría incluirá, en un párrafo de énfasis, la descripción de la circunstancia de referencia.

En el enfoque de estados contables comparativos la opinión del contador se referirá a cada uno de los estados contables de cada período presentado.

El contador puede encontrarse con diferentes circunstancias que determinen que deba emitir opiniones diferentes para cada uno de los estados contables o que exprese una opinión para el período anterior que difiera de la que originalmente expresó y que, de darse este último supuesto, deberá exponer los motivos que han dado lugar al cambio de opinión en el párrafo de “Otras cuestiones”.

En el caso de que los estados contables del período anterior hayan sido auditados por otro contador, cualquiera sea el enfoque adoptado para el tratamiento de la información comparativa, se deberá indicar en el párrafo de “Otras cuestiones” la circunstancia descripta, referencia al tipo de opinión expresada por el contador precedente, con mención de las razones que la motivaron en caso de haber sido una opinión modificada y la fecha del informe emitido.

En el caso que los estados contables del período anterior no hayan sido auditados, cualquiera sea el enfoque adoptado para el tratamiento de la información comparativa, se deberá indicar en el párrafo de “Otras cuestiones” la circunstancia citada.

Se presentan a continuación diferentes supuestos y los textos que podrían resultar de la redacción de los párrafos involucrados del informe de auditoría, considerando que se trata de una auditoría recurrente. El lector que esté interesado en un modelo para su utilización

profesional debería obtenerlo del Vademécum de modelos que se ha generado con motivo de la puesta en vigencia de la Resolución Técnica N° 37.

Enfoque de cifras correspondientes de períodos anteriores

1. El contador solo hace mención a la fecha o período correspondiente al período actual y por lo tanto su opinión únicamente estará referida a los estados contables del período actual.

Supuesto 1: No se presentaron limitaciones significativas al alcance del encargo de auditoría o incorrecciones significativas ni existen cuestiones que el contador deba informar. Opinión favorable sobre el período actual 20X2.

Opinión

He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial 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 finalizado en dicha fecha, así como la información explicativa de los estados contables, expuesta en las notas ... a ..., que incluye un resumen de las políticas contables significativas ... 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 finalizado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas.

Deben considerarse excepciones a lo expuesto en el enfoque de cifras correspondientes de períodos anteriores cuando:

- 1.1. el contador ha emitido una opinión modificada en el período anterior y la causa que la motivó sigue presente por no haber sido resuelta en el período actual.

Supuesto 1.1: Al concluir la auditoría del período anterior, el contador había emitido un informe con salvedades sobre los estados contables de 20X1, dado que la entidad no había registrado una previsión por un juicio ni lo expuso en los estados contables. La situación no se ha resuelto al cierre del período 20X2, no habiéndose expuesto tampoco en los estados contables. No se han presentado limitaciones significativas al alcance del trabajo ni tampoco incorrecciones significativas u otras circunstancias especiales para el período 20X2.

Opinión con salvedades

He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial 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 finalizado en dicha fecha, así como la información explicativa de los estados contables, expuesta en las notas ... a ..., que incluye un resumen de las políticas contables significativas ... y los anexos... a ...

En mi opinión, excepto por los efectos sobre las cifras correspondientes de períodos anteriores y sobre las del período actual descritas en la sección “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 finalizado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas.

Fundamento de la opinión con salvedades

Elde... de 20X1, un cliente afectado por la empresa en ocasión de sufrir un accidente en dependencias de la misma, le ha iniciado una demanda por daños y perjuicios. El demandante reclama la suma de \$ en compensación por los daños y perjuicios que entiende haber sufrido. Los abogados de la empresa informan que no se encuentran en condiciones de determinar la resolución final del litigio, en consideración de no haberse acreditado fehacientemente las circunstancias en las que se produjo, y al cierre del ejercicio actual la situación no ha sido resuelta. La entidad debería haber contabilizado una previsión por este concepto en el ejercicio finalizado el ... de de 20X1 y haber complementado este registro con información en notas, conforme señalan las normas contables profesionales argentinas para estos casos. Como consecuencia de esta omisión, el saldo del rubro Previsiones se presenta subvaluado en \$...... al de de 20X2 y 20X1 y la ganancia del ejercicio anterior está sobrevaluada en el mismo importe.

He llevado a cabo mi auditoría de conformidad con las normas de auditoría establecidas en 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 y he cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con los requerimientos del Código de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de.....y de la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE. Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión con salvedades.

1.2. el contador considera que existió una incorrección significativa en el período anterior que no ha sido ajustada o expuesta. Los efectos de la situación descrita no son significativos en la información del período actual pero sí se ve afectada la comparabilidad entre las cifras de ambos períodos.

Supuesto 1.2: Al concluir la auditoría del período anterior, el contador ha emitido un informe con salvedades sobre los estados contables de 20X1, dado que la entidad expuso como bienes de uso no corrientes los bienes de uso desafectados destinados a la venta, habiéndose constatado que existían expectativas de venta en el corto plazo. Los bienes se vendieron en el período actual por un valor similar al de libros. No se corrigió la situación en la información comparativa del período anterior, no siendo significativo su efecto en la información del período actual. No se han presentado limitaciones significativas al alcance del trabajo ni tampoco incorrecciones significativas u otras circunstancias especiales para el período actual.

Opinión con salvedades

He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial 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 finalizado en dicha fecha, así como la información explicativa de los estados contables, expuesta en las notas ... a ..., que incluye un resumen de las políticas contables significativas ... y los anexos... a ...

En mi opinión, excepto por los efectos sobre las cifras correspondientes de períodos anteriores del hecho descrito 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 finalizado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas.

Fundamento de la opinión con salvedades

La entidad expuso en los estados contables del período anterior los bienes de uso que se habían desafectado, y que contaban con expectativas de venta en el corto plazo, en el rubro Bienes de uso del Activo no corriente, y correspondía que fueran expuestos en el Activo corriente en el rubro “Otros activos”. La situación descrita representa un incumplimiento de las normas contables profesionales argentinas, en consecuencia, mi opinión de auditoría sobre los estados contables correspondientes al ejercicio finalizado el ... de... de 20X1 fue una opinión modificada, por la incorrección significativa en la exposición de los citados bienes. Mi opinión sobre los estados contables del período actual también es una opinión modificada debido al efecto de este hecho sobre la comparabilidad entre los datos del período actual y las cifras correspondientes del período anterior.

He llevado a cabo mi auditoría de conformidad con las normas de auditoría establecidas en 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 y he cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con los requerimientos del Código de Ética del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de.....y de la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE. Considero que los elementos de juicio que he obtenido proporcionan una base suficiente y adecuada para mi opinión con salvedades.

1.3. el contador considera que existió una incorrección significativa en el período anterior, los estados contables de ese período no se han modificado y el informe de auditoría no ha sido emitido nuevamente pero sí ha sido ajustada y expuesta debidamente en la información comparativa.

Supuesto 1.3: El contador ha obtenido elementos de juicio que evidencian la existencia de una incorrección significativa en los estados contables del período anterior, sobre los que se había emitido una opinión favorable sin salvedades. Las cifras correspondientes del período anterior han sido apropiadamente expuestas. No se han presentado limitaciones significativas al alcance del trabajo ni tampoco incorrecciones significativas u otras circunstancias especiales para el período actual.

Opinión

He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial 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 finalizado en dicha fecha, así como la información explicativa de los estados contables, expuesta en las notas ... a ..., que incluye un resumen de las políticas contables significativas ... 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 finalizado en esa fecha, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas

Énfasis sobre exposición de activos

Sin modificar mi opinión, llamo la atención respecto de la Nota ... de los estados contables adjuntos, que describe el ajuste en la exposición de las cifras correspondientes del rubro bienes de cambio del período 20X1 y las circunstancias que dieron origen a la incorrecta exposición en el estado de Situación Patrimonial al ... de ... 20X1 de los Bienes de cambio que por error habían sido considerados No corrientes, debiendo exponerse la totalidad de ellos como Corrientes. En la exposición de las cifras correspondientes del período 20X1 esta situación ha sido debidamente corregida y expuesta.

Enfoque de estados contables comparativos

1. El contador hace mención a las fechas o períodos correspondientes al ejercicio actual y al anterior y su opinión estará referida a ambos estados contables.

Supuesto 1: No se presentaron limitaciones significativas al alcance del encargo de auditoría o incorrecciones significativas ni existen cuestiones que el contador deba informar. Se emite una opinión favorable sin salvedades sobre el período actual y el período anterior.

Opinión

He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial al... de... de 20X2 y al... de... de 20X1, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes a los ejercicios finalizados en dichas fechas, así como la información explicativa de los estados contables, expuesta en las notas ... a ..., que incluye un resumen de las políticas contables significativas ... 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 y al... de... de 20X1, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes a los ejercicios finalizados en esas fechas, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas.

2. El contador emite una opinión sobre el período anterior que difiere de la que expresó en oportunidad de auditarlo en el período anterior.

Supuesto 2: No se presentaron limitaciones significativas al alcance del encargo de auditoría o incorrecciones significativas ni existen cuestiones que el contador deba informar. En el período anterior se emitió una opinión modificada por una incorrección significativa, que ha sido ajustada en 20X2 y la información del período anterior ha sido apropiadamente expuesta en la información comparativa.

Se emite opinión favorable sobre el período actual y sobre el período anterior.

Opinión

He auditado los estados contables adjuntos de ABCD, que comprenden el estado de situación patrimonial al... de... de 20X2 y al... de... de 20X1, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo correspondientes a los ejercicios finalizados en dichas fechas, así como la información explicativa de los estados contables, expuesta en las notas ... a ..., que incluye un resumen de las políticas contables significativas ... 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 y al... de... de 20X1, así como sus resultados, la evolución de su patrimonio neto y el flujo de su efectivo correspondientes a los ejercicios finalizados en esas fechas, de conformidad con las normas contables profesionales argentinas.

Otras cuestiones

Con fecha de... de 20X1, he emitido un informe de auditoría con opinión modificada sobre los estados contables de ABCD al de ... de 20X1, debido a que a esa fecha se había contabilizado en forma errónea la amortización de las franquicias que posee la entidad. Con posterioridad a la fecha de emisión de dicho informe, la entidad corrigió la situación señalada, tal como se describe en la Nota ... sobre ajustes de resultados de ejercicios anteriores. Como resultado de esta resolución, mi opinión actual sobre los estados contables del ejercicio terminado el.... de... de 20X1, ha dejado de ser modificada.

11. CONCEPTOS GENERALES DE LA SECCIÓN DE OTRA INFORMACIÓN INCLUIDA EN EL INFORME DEL CONTADOR

ÍNDICE

1. Introducción.
2. Implicancias en el desarrollo del encargo de auditoría que incluye otra información.
3. Implicancias en el informe de auditoría.

1. INTRODUCCIÓN

El informe anual que emite un ente, además de los estados contables y del informe de auditoría correspondiente, puede incluir otra información, contable o no contable, que no forma parte de los citados estados porque no es requerida por el marco de información contable aplicable, pero que es utilizada por la dirección para proporcionar mayor información a los usuarios de los estados contables.

Lo expuesto es aplicable, por ejemplo, cuando el ente está obligado por la Ley General de Sociedades (Ley N° 19.550) a presentar la memoria de los administradores para informar los aspectos referidos a su situación actual y futura, explicitando las actividades desarrolladas y a desarrollar. La dirección da cuenta de la gestión que ha impulsado durante el ejercicio económico a través de una síntesis en la que se expone la performance patrimonial y financiera y la acompañan aspectos relacionados con las operaciones acaecidas, decisiones tomadas y sus resultados, además de consideraciones relevantes que refieren la situación actual y futura del ente.

También es posible que se presenten en el informe anual datos directos o relaciones elaboradas a partir de los registros contables o de otros elementos como soporte, situaciones contingentes, descripciones de hechos acaecidos, proyecciones y otras estimaciones, entre otros tantos ejemplos, relacionados o no con la información expuesta en los estados contables.

En el contexto de un encargo de auditoría de estados contables, el contador debe relevar, analizar y considerar esta información, incluyendo en la sección "Otra información" la identificación de la otra información y una manifestación acerca de si ha encontrado o no incorrecciones o incongruencias significativas entre la otra información y los estados contables, o entre la otra información y el conocimiento que posee del ente.

El presente desarrollo tiene por objetivo presentar aspectos destacados de la consideración por parte del auditor cuando suceden algunas de las situaciones comentadas precedentemente, y de su efecto en el informe de auditoría.

2. IMPLICANCIAS EN EL DESARROLLO DEL ENCARGO DE AUDITORÍA QUE INCLUYE OTRA INFORMACIÓN

Al iniciar el encargo, el auditor debe acordar con la dirección del ente que los documentos integrantes del informe anual le serán proporcionados antes de la fecha del informe de auditoría, a fin de posibilitar su lectura y consideración en forma oportuna.

La lectura que realiza el contador se establece como parte del desarrollo del encargo de auditoría, sin estar obligado a obtener un grado de seguridad respecto de la otra información, toda vez que la opinión del contador sobre los estados contables auditados no incluye a la otra información.

Si detecta la existencia de incongruencias o incorrecciones significativas en la otra información, debe tratar esta circunstancia con la dirección y, de ser necesario, aplicar otros procedimientos que le permitan concluir si las incorrecciones significativas se presentan en la otra información, en los estados contables o si es necesario que actualice su conocimiento del ente y de su entorno, para identificar la información que debe ser corregida.

Si la dirección no acepta modificar la información, el contador debe considerar tal circunstancia en su informe de auditoría.

3. IMPLICANCIAS EN EL INFORME DE AUDITORÍA

En el Capítulo III.A.ii de la Resolución Técnica N° 37 está previsto que el informe de auditoría incluya "Otra información".

Su inclusión es de utilidad para los usuarios del documento que emite la entidad y que comprende los estados contables, la memoria en su caso y otra información adicional no requerida por el marco, por cuanto les posibilita distinguir la tarea desarrollada por el contador respecto de los distintos documentos que lo integran y la responsabilidad que ello involucra. Asimismo, resulta relevante porque identifica cuál ha sido su relación con la otra información, a efectos de ser correctamente interpretada.

En la sección "Otra información" el contador debe:

- a) declarar que es responsabilidad de la dirección lo referido a otra información;
- b) identificar la otra información obtenida antes de la fecha de emisión de su informe de auditoría;
- c) declarar que su opinión no abarca a la otra información, y en consecuencia no expresa conclusión sobre ella;
- d) describir el alcance de su tarea referida a la lectura, consideración e información de la otra información; y
- e) declarar que no tiene nada que informar sobre la otra información o, en caso de corresponder, describir la incorrección significativa detectada y no corregida en la otra información.

Cuando el contador emita una opinión con salvedades o una opinión adversa sobre los estados contables, debe considerar si es por causas o circunstancias que no afectan a la otra información y de ser así, manifestará en la sección “Otra información” que no tiene nada que informar. Pero si se han emitido por circunstancias que también afectan a la otra información, debe manifestarlo en la sección citada. Ambas posibilidades están contempladas en el punto e. del párrafo anterior.

Una situación excepcional se presentaría si la dirección no aceptara corregir las incorrecciones o incongruencias significativas detectadas en la otra información. En ese caso, el auditor deberá considerar si los fundamentos por los cuales no se realiza la corrección dan lugar a dudas sobre la confiabilidad de las evidencias de auditoría obtenidas. Lo expuesto, en circunstancias poco frecuentes, podrían derivar en una abstención de opinión sobre los estados contables por considerar que, ante tal negativa, es insuficiente la información de la que ha tenido conocimiento en el desarrollo del encargo.

Se presentan a continuación los textos que podrían resultar de la redacción del párrafo “Otra información”, para una auditoría recurrente. El lector que esté interesado en un modelo para su utilización profesional debería obtenerlo del vademécum de modelos que se ha generado como con motivo de la puesta en vigencia de la Resolución Técnica N° 37.

Se han considerado los siguientes supuestos:

- no se presentaron limitaciones significativas al alcance del encargo de auditoría o incorrecciones significativas ni existen cuestiones que el contador deba informar. La memoria de los administradores se presenta en el documento que incluye a los estados contables;
- el contador no ha detectado ninguna incorrección en dicha información;
- opinión favorable sin salvedades sobre ejercicio actual 20X2.

Información distinta de los estados contables y del informe de auditoría correspondiente. (“Otra información”)

La dirección de la Sociedad es responsable de la otra información que comprende la información incluida en la memoria de los administradores. Esta otra información no es parte de los estados contables ni de mi informe de auditoría correspondiente.

Mi opinión sobre los estados contables no cubre la otra información y, por lo tanto, no expreso ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre ésta

En relación con mi auditoría de los estados contables, mi responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia significativa entre la otra información y los estados contables o el conocimiento obtenido en la auditoría o si parece que existe una incorrección significativa en la otra información. Si, basándome en el trabajo que he realizado, concluyo, que existe una incorrección significativa en la otra información, estoy obligado a informar de ello. No tengo nada que informar a este respecto.

No se presentaron limitaciones significativas al alcance del encargo de auditoría o incorrecciones significativas ni existen cuestiones que el contador deba informar. La dirección

ha emitido un documento que incluye a los estados contables, así como otra información referida a indicadores sobre la gestión, compromisos asumidos en la preservación del medio ambiente y relaciones con la comunidad donde se asientan las plantas industriales.

El contador ha detectado que algunos indicadores sobre la gestión no han sido adecuadamente determinados. El ente no ha realizado las correcciones que se le proponen en la otra información, circunstancia que no afecta su opinión respecto de los estados contables.

Opinión favorable sin salvedades sobre el ejercicio actual 20X2.

Información distinta de los estados contables y del informe de auditoría correspondiente. (“Otra información”)

La dirección de la Sociedad es responsable de la otra información que comprende la información incluida en la memoria de los administradores. Esta otra información no es parte de los estados contables ni de mi informe de auditoría correspondiente.

Mi opinión sobre los estados contables no cubre la otra información y, por lo tanto, no expreso ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre ésta

En relación con mi auditoría de los estados contables, mi responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia significativa entre la otra información y los estados contables o el conocimiento obtenido en la auditoría o si parece que existe una incorrección significativa en la otra información. Si, basándome en el trabajo que he realizado, concluyo, que existe una incorrección significativa en la otra información, estoy obligado a informar de ello.

Como describo a continuación, concluyo que existe una incorrección significativa en la determinación de los indicadores de gestión que hacen referencia al resultado del ejercicio, para mostrar la evolución económica del ejercicio actual respecto del anterior. En los indicadores citados se consigna en forma errónea el resultado del ejercicio, porque el expuesto corresponde al total de los resultados operativos, omitiendo los resultados correspondientes a “Otros gastos”, provenientes de capacidad ociosa de planta que se ha producido en el ejercicio actual y también el impuesto a las Ganancias devengado. Tal circunstancia ha derivado en una incorrección significativa en la determinación de los indicadores de gestión, incluidos en la otra información en el apartado..., porque no se corresponden con la información contenida en los estados contables.

No se presentaron limitaciones significativas al alcance del encargo de auditoría, pero existen cuestiones referidas a incorrecciones significativas en los estados contables que el contador debe informar. La memoria de los administradores se presenta en el documento final donde se exponen los estados contables y se ha visto afectada por las incorrecciones significativas que involucran a los estados contables. El ente no ha realizado las correcciones que se le proponen.

Opinión con salvedades sobre ejercicio actual 20X2.

Información distinta de los estados contables y del informe de auditoría correspondiente. (“Otra información”)

La dirección de la Sociedad es responsable de la otra información que comprende la información incluida en la memoria de los administradores. Esta otra información no es parte de los estados contables ni de mi informe de auditoría correspondiente.

Mi opinión sobre los estados contables no cubre la otra información y, por lo tanto, no expreso ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre ésta.

En relación con mi auditoría de los estados contables, mi responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia significativa entre la otra información y los estados contables o el conocimiento obtenido en la auditoría o si parece que existe una incorrección significativa en la otra información. Si, basándome en el trabajo que he realizado, concluyo, que existe una incorrección significativa en la otra información, estoy obligado a informar de ello.

Basándome en el trabajo que he realizado concluyo que existe una incorrección significativa en la otra información en el apartado... que hace referencia a las actividades en discontinuación del ejercicio actual. Como se describe el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades” la entidad ha expuesto en el Estado de Resultados los resultados por operaciones en discontinuación que no se han devengado en el ejercicio 20X2, por tanto, el Estado el Resultados no debe exponer los citados resultados, tal como lo requieren las normas contables profesionales argentinas, ni la memoria debe hacer referencia a ellos.

No se presentaron limitaciones significativas al alcance del encargo de auditoría o incorrecciones significativas ni existen cuestiones que el contador deba informar. La memoria de los administradores se presenta en el documento final donde se exponen los estados contables y no estuvo a disposición del contador antes de la emisión del informe de auditoría.

Opinión favorable sin salvedades sobre ejercicio actual 20X2.

Información distinta de los estados contables y del informe de auditoría correspondiente. (“Otra información”)

La dirección de la Sociedad es responsable de la otra información que comprende la información incluida en la memoria de los administradores. Esta otra información no es parte de los estados contables ni de mi informe de auditoría correspondiente.

Mi opinión sobre los estados contables no cubre la otra información y, por lo tanto, no expreso ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre ésta.

En relación con mi auditoría de los estados contables, no he podido cumplir con mi responsabilidad de leer la otra información y considerar si existe una incorrección significativa en la otra información, por no haber recibido la memoria de los administradores antes de la emisión del presente informe de auditoría.

12. DOCUMENTACIÓN DE LA ACEPTACIÓN DEL ENCARGO

ÍNDICE

1. Introducción.
2. Tratamiento del tema en la Resolución Técnica N° 37.
3. Importancia de la carta convenio.
4. Aspectos para incluir en la carta convenio.

1. INTRODUCCIÓN

El presente documento tiene por objeto brindar lineamientos relativos a los acuerdos para la prestación de los encargos profesionales previstos en la Resolución Técnica N° 37.

2. TRATAMIENTO DEL TEMA EN LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 37

La citada norma establece que “El contador únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos en los que ... exista una comprensión común por parte del contador y de la dirección del ente acerca de los términos del encargo y de las responsabilidades de ambas partes ...” (II.B.1.4.)

En la Resolución Técnica N° 37 no existe la obligación de celebrar acuerdos por escrito para todos los encargos. El único encargo para el cual existe tal disposición es el de procedimientos acordados (Capítulo VII Sección A).

No obstante, la norma citada exige al contador asegurarse que exista una comprensión de los términos del encargo y para ello se considera que la mejor forma por la cual el profesional puede probar esa comprensión es mediante la obtención de una confirmación escrita. En tal sentido, esta colaboración tiene el propósito de ayudar a instrumentar una carta acuerdo para el profesional que decida proceder a su obtención.

Es importante aclarar que cuando nos referimos a que el acuerdo se formalice por escrito, estamos también abarcando algunos formatos tales como intercambios de mails u otros medios de comunicación.

Adviértase que esta disposición se encuentra en el Capítulo II de la norma, que se refiere en común a todos los encargos, es decir a los encargos de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificaciones, servicios relacionados y encargos para la emisión de informes de cumplimiento, por lo que aplica a todos y cada uno de los encargos allí previstos.

3. IMPORTANCIA DE LA CARTA CONVENIO

La obtención de una confirmación escrita acerca de la comprensión común por parte del contador y de la dirección del ente acerca de los términos del encargo y de las responsabilidades de ambas partes favorece al profesional, resguardando su responsabilidad

en caso de conflictos – sean estos con el comitente o con terceros – por cuanto esta queda delimitada al cumplimiento del acuerdo instrumentado por escrito en el marco de las normas. El envío por el contador de una carta antes del comienzo del encargo resulta conveniente tanto para los intereses de la entidad como para los del contador, con el fin de evitar malentendidos con respecto al encargo.

De acuerdo con la legislación vigente en nuestro país, el acuerdo debería ser firmado por el representante legal de la entidad aun cuando por lo general, esta conformidad se manifiesta en lo que se denominan cartas o notas reversales donde existirán una de propuesta y otra de respuesta y aceptación.

4. ASPECTOS PARA INCLUIR EN LA CARTA CONVENIO

Los términos del encargo deberían incluir por lo menos:

- a) el objetivo y el alcance del encargo;
- b) las responsabilidades del contador;
- c) las responsabilidades de la dirección;
- d) la identificación de los criterios aplicables para la preparación de la información objeto del encargo;
- e) una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el contador, lo que podría estar constituido por un modelo de informe;
- f) una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado;
- g) la definición del alcance del encargo, incluida una referencia a las disposiciones legales o reglamentarias, las normas aplicables y el Código de Ética de la jurisdicción;
- h) la forma de cualquier otra comunicación de resultados del encargo;
- i) el hecho de que, por las limitaciones inherentes al tipo de encargo haya un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones significativas, incluso aunque el encargo se planifique y se ejecute adecuadamente de conformidad con las normas. Si el encargo es de seguridad limitada, debe advertirse que ese riesgo es mayor que en un encargo de seguridad razonable;
- j) los planes relativos a la planificación y ejecución del encargo, incluida la composición del equipo del encargo;
- k) la expectativa de que la dirección proporcione manifestaciones escritas (en caso de que la naturaleza del encargo lo requiera);
- l) la expectativa de que la dirección proporcione acceso a toda la información de la que tenga conocimiento y que sea relevante para la ejecución del encargo;
- m) en un encargo de constatación - ver Glosario de la Resolución Técnica N° 37 - el acuerdo de la dirección de poner a disposición del contador un borrador del informe objeto del encargo, así como toda la información relevante para su preparación, y, en su caso, la otra información - ver Glosario de la Resolución Técnica N° 37 - con tiempo suficiente para que el contador pueda terminar el encargo en la fecha propuesta;
- n) el acuerdo de la dirección de informar al contador sobre los hechos que puedan afectar a la información objeto del encargo y que lleguen a conocimiento de la dirección

durante el periodo que media entre la fecha del informe del contador y la fecha de publicación de la información objeto del encargo;

- o) la base sobre la que se calculan los honorarios y cualquier posible acuerdo de facturación;
- p) la solicitud de que la dirección acuse recibo de la carta de encargo y apruebe los términos del encargo que se recogen en ella;
- q) acuerdos relativos a la participación de otros contadores y expertos en algunos aspectos del encargo;
- r) acuerdos referidos a la participación de auditores internos y de otros empleados de la entidad;
- s) acuerdos que deban alcanzarse con el contador predecesor, si lo hubiera, en el caso de un encargo inicial;
- t) una referencia a cualquier otro acuerdo entre el contador y la entidad, como por ejemplo servicios colaterales ajenos a la Resolución Técnica N° 37;
- u) en su caso, referencias específicas al deber del contador de cumplir con las disposiciones sobre Prevención del Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo, y
- v) cualquier obligación de proporcionar papeles de trabajo a otras partes.

Si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben de forma suficientemente detallada los términos del encargo, el contador tendrá que hacer constar en un acuerdo escrito el hecho de que dichas disposiciones son aplicables y de que la dirección reconoce y comprende sus responsabilidades.

En encargos recurrentes (por ejemplo un contador que hace sucesivas auditorías anuales), el contador valorará si las circunstancias requieren la revisión de los términos del encargo y si es necesario recordar a la entidad los términos existentes del encargo. En estos casos, el contador puede decidir no remitir una nueva carta de encargo u otro acuerdo escrito para cada ejercicio. Sin embargo, los siguientes factores pueden hacer que resulte adecuado revisar los términos del encargo o recordar a la entidad los términos vigentes:

- a) cualquier indicio de que la entidad interpreta erróneamente el objetivo y el alcance del encargo;
- b) cualquier término modificado o especial del encargo;
- c) un cambio reciente en la alta dirección;
- d) un cambio significativo en la propiedad del ente;
- e) un cambio significativo en la naturaleza o dimensión de la actividad de la entidad;
- f) un cambio en los requerimientos legales o reglamentarios;
- g) un cambio en el marco de referencia adoptado para la preparación de la información objeto del encargo;
- h) un cambio en otros requerimientos de información.

Una vez comenzado el encargo, el contador no debería aceptar una modificación de los términos si no existe una justificación razonable para ello. Ejemplos de justificación razonable son un cambio de las circunstancias que afectan a la necesidad del servicio, un malentendido relativo a la naturaleza del encargo tal como se solicitó en un principio, o una limitación al

alcance del encargo, ya venga impuesta por la dirección o sea causada por otras circunstancias.

Si por existir una justificación razonable se cambian los términos del encargo, el contador y la dirección acordarán y harán constar los nuevos términos del encargo en un nuevo acuerdo escrito.

Por el contrario, si antes de finalizar el encargo, se solicita al contador que convierta el encargo en uno que ofrezca un menor grado de seguridad (por ejemplo, cambiar un encargo de auditoría por uno de certificación literal de estados contables), el contador determinará si existe una justificación razonable para ello. Puede no considerarse razonable una modificación cuando parezca estar relacionada con información incorrecta, incompleta o insatisfactoria que no hubiera sido advertida mediante el desarrollo de un encargo de menor seguridad que el originalmente acordado.

En el Anexo I se incluye un ejemplo de carta del encargo de auditoría de estados contables con fines generales preparados de conformidad con las Normas Contables Profesionales Argentinas (excepto la RT 26). En caso de que el encargo sea de una naturaleza diferente, dicha carta puede ser adaptada en función a las circunstancias. El texto de esta carta no es de uso obligatorio, sino que solo pretende ser una orientación que pueda utilizarse junto con las consideraciones recogidas en este documento.

Asimismo, y siendo que es común que en pequeñas y medianas empresas el contador preste servicios diferentes pero compatibles con la auditoría, tales como asesoramiento en materia fiscal, previsional, liquidación de sueldos, teneduría de libros y otros, se incluye en el Anexo II un modelo de carta en la que se agregan ejemplos de los servicios mencionados.

Anexo I

Ejemplo de carta de encargo de auditoría

Dirigida al representante legal de la sociedad ABC:

Objetivo y alcance de la auditoría

Han solicitado ustedes que auditemos los estados contables de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación patrimonial a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas que incluyen un resumen de las políticas contables significativas. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos el encargo de auditoría y comprendemos su contenido.

Los objetivos de nuestra auditoría son obtener una seguridad razonable de que los estados contables en su conjunto estén libres de incorrección significativa, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contenga nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas aprobadas y puestas en vigencia por el Consejo Profesional de Ciencias

Económicas de la Provincia de siempre detecte una incorrección significativa cuando existe. 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.

Responsabilidades del auditor

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con la Resolución Técnica N° 37. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética. Como parte de una auditoría de conformidad con Resolución Técnica N° 37, aplicaremos nuestro juicio profesional y mantendremos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificaremos y valoraremos los riesgos de incorrección significativa en los estados contables, debida a fraude o error, diseñaremos y aplicaremos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y procuraremos elementos de juicio válidos y suficientes para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección significativa debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección significativa debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtendremos 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. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados contables que identifiquemos durante la realización de la auditoría.
- Evaluaremos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluiremos sobre lo adecuado de la utilización por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en los elementos de juicio válidos y suficientes que obtengamos, concluiremos sobre si existe o no una incertidumbre significativa relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre significativa, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados contables o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basarán en los elementos de juicio de auditoría obtenidos hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluaremos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados contables, incluida la información revelada, y si los estados contables representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren una presentación razonable.

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones significativas, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con la Resolución Técnica N° 37.

Responsabilidades de la dirección e identificación del marco de información financiera aplicable

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que la dirección reconoce y comprenden que son responsables de:

- a) la preparación y presentación razonable de los estados contables de conformidad con las Normas Contables Profesionales Argentinas (excepto la RT 26);
- b) el control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrección significativa, debida a fraude o error, y
- c) proporcionarnos:
 - acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección y que sea relevante para la preparación de los estados contables, tal como registros, documentación y otro material;
 - información adicional que podamos solicitar a la dirección para los fines de la auditoría, y
 - acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales consideremos necesario obtener elementos de juicio válidos y suficientes.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a la dirección confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nosotros en relación con la auditoría.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra auditoría.

Otra información relevante

[Insertar otra información, como acuerdos sobre honorarios, facturación y otras condiciones específicas, según el caso].

Informes

[Insertar referencia adecuada a la estructura y contenido esperados del informe de auditoría así como, cuando proceda, del tratamiento en el informe de otra información, lo que podría consistir en un modelo de informe de auditoría de estados contables.]

Es posible que la estructura y el contenido de nuestro informe tengan que ser modificados en función de los hallazgos de nuestra auditoría.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra auditoría de los estados contables, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.

XYZ

Contador Público

Tomo... Folio ... Matrícula....

.....

Acuse de recibo y conforme, en nombre de la sociedad ABC por

(Firmado)

.....

Nombre y cargo

Fecha

Anexo II

Ejemplo de carta de servicios profesionales

Dirigida al representante legal de la sociedad ABC:

Objetivo y alcance de los servicios profesionales

Han solicitado ustedes que auditemos los estados contables de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación patrimonial a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas que incluyen un resumen de las políticas contables significativas. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos el encargo de auditoría y comprendemos su contenido.

Los objetivos de nuestra auditoría son obtener una seguridad razonable de que los estados contables en su conjunto estén libres de incorrección significativa, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contenga nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la Resolución Técnica N° 37 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas aprobadas y puestas en vigencia por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de siempre detecte una incorrección significativa cuando existe. 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.

Asimismo, ustedes han solicitado los siguientes servicios profesionales compatibles con la auditoría referida en el párrafo anterior:

- asesoramiento fiscal referido a las obligaciones nacionales, provinciales y municipales;
- asesoramiento laboral y liquidación de haberes;
- registraciones contables;

(enumeración de servicios al solo efecto ejemplificativo)

Responsabilidades del contador

1. Auditoría de los estados contables al 31 de diciembre de 20X1

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con la Resolución Técnica N° 37. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética. Como parte de una auditoría de conformidad con Resolución Técnica N° 37, aplicaremos nuestro juicio profesional y mantendremos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificaremos y valoraremos los riesgos de incorrección significativa en los estados contables, debida a fraude o error, diseñaremos y aplicaremos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y procuraremos elementos de juicio válidos y suficientes para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección significativa debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección significativa debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtendremos 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. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados contables que identifiquemos durante la realización de la auditoría.
- Evaluaremos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluiremos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en los elementos de juicio válidos y suficientes que obtengamos, concluiremos sobre si existe o no una incertidumbre significativa relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre significativa, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados contables o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en los elementos de juicio de auditoría obtenidos hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluaremos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados contables, incluida la información revelada, y si los estados contables representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren una presentación razonable.

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones significativas, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con la Resolución Técnica N° 37.

En cuanto a los demás servicios:

2. Asesoramiento fiscal referido a las obligaciones nacionales, provinciales y municipales

El asesoramiento fiscal consistirá en brindar nuestra opinión especializada ante las situaciones controvertidas, pero la responsabilidad por las decisiones a tomar en caso de existir opciones será exclusivamente de la dirección. Realizaremos asimismo la preparación de los borradores de las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado, del Impuesto a los Ingresos Brutos, de las declaraciones anuales del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto Sustitutivo de Bienes Personales

.....

3. Asesoramiento laboral y liquidación de haberes

La liquidación de haberes se hará sobre la base de la información brindada por ustedes hasta el día ... del mes a liquidar consistente en los partes de novedades de cada empleado (altas, bajas, modificaciones en los sueldos, días trabajados, licencias, etc.) y comprenderá hasta las retribuciones correspondientes de hasta dependientes.

.....

Por tratarse de temas de actuación de abogados, no intervendremos en los casos de litigio con el personal, aun cuando pondremos a su disposición nuestra experiencia y enfoque crítico.

4. Registros contables

La teneduría de libros se hará en un sistema de gestión y contabilidad cuya licencia pertenece al Estudio, y a partir de los comprobantes previamente imputados por ustedes.

(enumeración de responsabilidad por los servicios al solo efecto ejemplificativo)

Responsabilidades de la dirección e identificación del marco de información financiera aplicable

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que la dirección reconoce y comprenden que son responsables de:

- a) la preparación y presentación razonable de los estados contables de conformidad con las Normas Contables Profesionales Argentinas (excepto la RT 26);
- b) el control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrección significativa, debida a fraude o error, y
- c) proporcionarnos:
 - acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección y que sea relevante para la preparación de los estados contables, tal como registros, documentación y otro material;
 - información adicional que podamos solicitar a la dirección para los fines de la auditoría, y
 - acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales consideremos necesario obtener elementos de juicio válidos y suficientes.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a la dirección confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra auditoría.

Respecto de los demás servicios la responsabilidad de la dirección es brindar la información sobre la que se basará nuestro trabajo bajo la modalidad y en las condiciones descriptas en el apartado “*Responsabilidades del contador*”

Otra información relevante

[Insertar otra información, como acuerdos sobre honorarios, facturación y otras condiciones específicas, según el caso].

Informes

[Insertar referencia adecuada a la estructura y contenido esperados del informe de auditoría así como, cuando proceda, del tratamiento en el informe de otra información]

Es posible que la estructura y el contenido de nuestro informe tengan que ser modificados en función de los hallazgos de nuestra auditoría.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra auditoría de los estados contables, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.

XYZ

Contador Público

Tomo... Folio ... Matrícula....

.....

.Acuse de recibo y conforme, en nombre de la sociedad ABC por

(Firmado)

.....

Nombre y cargo

Fecha

13. NORMAS DE REVISIÓN. APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

ÍNDICE

1. Introducción.
2. Tratamiento del tema en la Resolución Técnica N° 37.
3. Objetivo.
4. Aspectos a tener en cuenta en la revisión de información contable.

1. INTRODUCCIÓN

En este apartado se abordarán diferentes aspectos técnicos, conceptuales y prácticos respecto a los procedimientos analíticos que el auditor utiliza en el marco de una auditoría de estados contables o de un encargo de revisión.

Los procedimientos analíticos son procedimientos que utiliza el auditor con el fin de evaluar la razonabilidad de una cuenta, rubro o partida mediante el análisis de relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros, investigando en su caso, aquellas relaciones que sean incongruentes con otra información relevante o las expectativas del auditor.

La utilización de procedimientos analíticos es sumamente importante en todas las etapas de una auditoría ya que nos permiten:

- anticipar problemas, direccionar esfuerzos y valorar riesgos en base a variaciones no previstas o incongruentes en la etapa de planificación,
- complementar ciertos procedimientos sustantivos para concluir sobre determinados análisis en la etapa de ejecución (ej: pruebas globales de amortización), y
- detectar incongruencias en la etapa de cierre, comparando los saldos finales del año en curso con los saldos del ejercicio anterior.

Los procedimientos analíticos también cobran especial importancia al momento de realizar revisiones de saldos a varias fechas de corte distintas: como lo son las revisiones sobre estados contables de periodos intermedios, o bien también en los casos en los que, por una cuestión de planificación del encargo, trabajemos a una fecha de corte preliminar y luego analicemos las variaciones de saldos entre esa auditoría preliminar y los saldos a fecha de cierre del ejercicio.

2. TRATAMIENTO DEL TEMA EN LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 37

Dentro de nuestro cuerpo normativo local, los procedimientos analíticos son expresamente mencionados en la segunda parte, Sección IV Normas de revisión de estados contables de periodos intermedios, en su apartado ii. referido a las normas sobre este tipo de informes, en su punto 2.7 se indica que el informe para este tipo de encargos deberá contener "Declaración de que dicha revisión consiste en la realización de indagaciones principalmente a las

personas responsables de los temas financieros y contables y la aplicación de procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión”.

Asimismo, también se hace referencia a este tipo de procedimientos en la segunda parte, Capítulo III. A. Normas de Auditoría externa de Estados Contables con fines generales, apartado i: normas para su desarrollo, como parte del proceso de auditoría para identificar y valorar los riesgos de incorrección significativa, en el apartado 3.8.10, el cual enuncia que para emitir su opinión sobre los estados contables o abstenerse de emitirla, el contador deberá realizar “comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).

3. OBJETIVO

Los objetivos del contador son:

- a) la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes mediante la utilización de procedimientos analíticos sustantivos, y
- b) el diseño y la aplicación, en una fecha cercana a la finalización de su trabajo, de procedimientos analíticos que le ayuden a alcanzar una conclusión global sobre si los estados contables son congruentes con su conocimiento de la entidad.

4. ASPECTOS A TENER EN CUENTA EN LA REVISIÓN DE INFORMACIÓN CONTABLE

Procedimientos analíticos sustantivos

Los procedimientos de revisión analítica consisten en pruebas sustantivas o de validez que se aplican sobre la información contable y que comprenden el estudio y la comparación de relaciones de datos.

Estas técnicas son utilizadas con diferentes objetivos y en distintas etapas de su auditoría o revisión:

- 1) en la etapa de planificación, para definir áreas relevantes;
- 2) durante la ejecución, mediante la aplicación de procedimientos;
- 3) en la etapa final, para evaluar la razonabilidad de la información contenida en los estados contables.

Al diseñar y aplicar procedimientos analíticos sustantivos, tanto por sí solos como en combinación con pruebas de detalle, como procedimientos sustantivos, el contador:

- a) determinará la idoneidad de procedimientos analíticos sustantivos específicos para determinadas afirmaciones, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección significativa y las pruebas de detalle, en su caso, en relación con dichas afirmaciones;
- b) evaluará la fiabilidad de los datos a partir de los cuales se define su expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios, teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia de la información disponible, así como los controles relativos a su preparación;

- c) definirá una expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios y evaluará si la expectativa es lo suficientemente precisa como para identificar una incorrección que, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, pueda llevar a que los estados contables contengan una incorrección significativa; y
- d) cuantificará cualquier diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considere aceptable, sin que sea necesaria una investigación más detallada.

Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global

El contador diseñará y aplicará, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría o revisión procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre si los estados contables son congruentes con su conocimiento de la entidad.

Las conclusiones extraídas de los resultados de los procedimientos analíticos diseñados y aplicados tienen como finalidad corroborar las conclusiones alcanzadas durante su trabajo. Esto facilita al contador la obtención de conclusiones razonables en las que basar la opinión o conclusión.

Los resultados de dichos procedimientos analíticos pueden poner de manifiesto un riesgo de incorrección significativa no detectado con anterioridad. En dichas circunstancias, se requiere que el contador revise su valoración de los riesgos de incorrección significativa y modifique en consecuencia los procedimientos posteriores planificados.

Los procedimientos analíticos que se apliquen pueden ser similares a los que se utilizarían como procedimientos de valoración del riesgo.

Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos

Si los procedimientos analíticos aplicados revelan variaciones o relaciones incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo, el contador investigará dichas diferencias mediante:

- a) la indagación ante la dirección y la obtención de elementos de juicio adecuados, relativos a las respuestas de ésta, y
- b) la aplicación de otros procedimientos complementarios, según sea necesario en función de las circunstancias consideradas.

Revisión analítica según etapas del trabajo

A continuación, se describe una síntesis de la aplicación de los procedimientos analíticos según la etapa del trabajo en la que se encuentre el trabajo de auditoría o revisión:

La revisión analítica en la etapa de Planificación

En esta etapa se intenta proveer de datos útiles al contador para completar el proceso de planificación.

En este sentido, aquí se realizan comparaciones entre la última información contable disponible a la fecha de la planificación y la misma información correspondiente al cierre del periodo anterior.

Sobre esta información se puede realizar lo siguiente:

- 1) Análisis de variaciones horizontales, para detectar variaciones significativas en el periodo bajo análisis. Ello puede llevar a considerar por ejemplo significativa un área que antes no lo era o la inversa. (Aquí se comparan rubros o cuentas para analizar las variaciones de un ejercicio a otro y puede ser conveniente incluir más periodos para un mejor análisis).

A modo de ejemplo, consiste en comparar una cuenta con la misma cuenta en el período anterior.

	20X1	20X0
CAJA	100	80
CUENTAS POR COBRAR	800	1000

Caja aumentó en \$ 20 de un año a otro. En términos porcentuales Caja creció un 25%.

Cuentas por Cobrar disminuyó de \$ 1000 a \$ 800. En términos porcentuales Cuentas por Cobrar disminuyó un 20 %.

- 2) Análisis de la composición vertical, para evaluar la participación de cada rubro con el total. (Aquí se relacionan las participaciones de cada rubro o cuenta respecto de saldos representativos tales como Activo Total, Pasivo Total, Patrimonio Neto o Ventas, para analizar la relación porcentual existente).

A modo de ejemplo, consiste en comparar la importancia relativa de una cuenta con relación a otra, en el mismo período.

Cuenta	Valor
CAJA	200
CUENTAS POR COBRAR	300
MERCADERÍAS	500
TOTAL ACTIVO CORRIENTE	1.000
BIENES DE USO	3.000
ACTIVOS INTANGIBLES	1.000
TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE	4.000
TOTAL DEL ACTIVO	5.000

- Caja representa el 20 % del activo corriente ($200/1000*100$)
- Caja representa el 4 % del activo total ($200/5000*100$)

- El activo corriente representa el 20 % del activo total. $(1000/5000*100)$
 - Bienes de Uso es, sin duda, el rubro más importante del activo. Representa el 60% del activo total. $(3000/5000*100)$
- 3) Análisis de ratios o índices financieros, para medir, solvencia, liquidez, endeudamiento, rentabilidad y rotación. (Aquí se relacionan distintas variables entre sí)
- A modo de ejemplo, consiste en relacionar una cuenta o rubro con otro:
- Liquidez corriente: Activo Corriente / Pasivo Corriente
 - Endeudamiento: Pasivo total / Patrimonio Neto

La revisión analítica en la etapa de ejecución

En esta etapa se puede utilizar la revisión analítica como prueba sustantiva para reunir elementos de juicio válidos y suficientes que sustenten objetivos de auditoría o de revisión.

Aquí los procedimientos de revisión analítica pueden implicar:

- 1) comparar lo que se anticipa, a través de una relación entre cuentas contables o entre estas y datos operativos;
- 2) comparar valores contables de distintas partidas;
- 3) análisis de márgenes de utilidad;
- 4) relaciones entre cuentas contables que deben seguir un comportamiento lógico;
- 5) análisis de evolución de cuentas de resultados, como ser sueldos y jornales;
- 6) índices de rotación;
- 7) realizar otras comparaciones o vinculaciones que puedan ser aplicables según el tipo de empresa o actividad.

A modo de ejemplo se podrían mencionar:

- Prueba de ingresos: consistente en comprobar la totalidad de las ventas o ingresos registrados a través de un cálculo global consistente en tomar unidades vendidas según información no contable (por ejemplo, estadísticas de ventas) por precio unitario de bienes vendidos.

La revisión analítica en la etapa final, de los estados contables

En esta etapa, de preparación de los estados contables, la revisión consiste simplemente en analizar comparativamente los saldos expuestos en los estados contables de este ejercicio con los del año anterior, con el objetivo de detectar posibles inconsistencias, errores o cambios en su confección.

En esta instancia podrían detectarse errores de clasificación (omisión de aperturas de saldos en corrientes y no corrientes), o información inconsistentemente preparada respecto de ejercicios anteriores (por ejemplo, no realizar la apertura de saldos deudores varios), o errores de preparación (por ejemplo, no reclasificar al pasivo de los saldos acreedores de bancos).

14. CARACTERIZACIÓN DE LOS OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO. IMPORTANCIA DE CONTAR CON CRITERIOS ADECUADOS DE CONTRASTE

ÍNDICE

1. Introducción.
2. Objetivo.
3. Aspectos a tener en cuenta.

1. INTRODUCCIÓN

La Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE incluye, en el Capítulo V. apartado A. como posibles servicios o encargos a ser prestados por el contador, a los otros **encargos de aseguramiento en general**.

2. OBJETIVO

Estos otros encargos persiguen, como propósito, expresar una conclusión con la finalidad de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destinen dichos informes profesionales sobre los resultados de la evaluación de la información presentada en base a criterios previamente definidos y que fueran utilizados para su medición y/o evaluación. Si bien la existencia de estos “otros encargos de aseguramiento” son conocidos por los profesionales, su utilización es mucho menos frecuente.

3. ASPECTOS A TENER EN CUENTA

Con el ánimo de contribuir tanto a facilitar su entendimiento como a dimensionar su alcance es que su abordaje constituye el eje de este apartado que se presenta con un enfoque simple y acotado.

Como punto de partida, además de los casos receptados por los modelos 5.1. y 5.2. del Informe N° 13 “Modelos de Informes Diversos” del CENCyA, se podrían mencionar otras situaciones en la que se puede recurrir al uso de estos “*otros encargos de aseguramiento*”. Entre otras se podrían mencionar:

- i. Desempeño de sostenibilidad de las organizaciones en áreas como medio ambiente referidas, entre otros, a:
 - a) niveles de consumo de agua,
 - b) metodología sobre reciclaje de residuos,
 - c) metodología sobre tratamiento de efluentes del proceso productivo,

- ii. Aseguramiento del Balance Social. No obstante que la Resolución Técnica N° 37 incluye normas específicas en el Capítulo V. Apartado F., las normas generales son aplicables en forma complementaria a las allí establecidas.
- iii. Medición de las/de los:
 - a) niveles de satisfacción al cliente,
 - b) condiciones laborales de salubridad,
 - c) condiciones laborales de seguridad,
 - d) grado de cumplimiento de convenios contractuales (*Ej.: Acuerdos financieros*),
 - e) nivel de satisfacción de la matriz de riesgos definida por el área responsable de “compliance”,
 - f) nivel de satisfacción de la matriz de riesgos definida por el área responsable de la prevención de lavado de activos (*Ej.: Empresas que trasladan fondos, entre otras*),
 - g) rendimiento de materias primas en los procesos productivos,
 - h) reclamos (*Ej.: en compañías aseguradoras, etc.*),
 - i) análisis comparativo de políticas de precios en relación con la competencia,
 - j) indicadores de rendimiento, de productividad, de reclamos y otros.
- iv. Efectividad del sistema de:
 - a) higiene y seguridad,
 - b) seguridad vial (*Ej.: empresas de transporte público de pasajeros, etc.*),
 - c) tratamiento y corrección de “No conformidades” en sistemas de gestión de la calidad,
 - d) presupuesto y control presupuestario o control de gestión,
 - e) contabilidad en cuanto a las necesidades del ente
- v. Grado de aplicabilidad del código de ética,
- vi. Grado de aplicabilidad del código de convivencia,
 - a) en empresas;
 - b) en consorcios de propiedad horizontal;

Al momento de realizar la tarea que conduzca luego a la emisión de un informe de aseguramiento, el contador no se alejará demasiado de la metodología general de trabajo aprendida dado que debe primero “**Planificar**” el encargo con el fin de realizarlo de manera eficaz, con una actitud de escepticismo profesional y siempre reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que la información objeto del encargo tenga incorrecciones significativas. Una buena planificación ayuda a dedicarle la consideración apropiada a las áreas importantes y a identificar la existencia de potenciales problemas.

Todo lo antes dicho, partiendo de una comprensión suficiente de la situación y diseñando los procedimientos que luego tendrá que **“Ejecutar”**, con el fin de reunir elementos de juicio válidos y suficientes.

Una vez reunidos los elementos de juicio, deberá **“Concluir”** sobre el objeto del encargo. Concluir acerca del resultado de la evaluación y/o medición de la materia objeto de la tarea y sobre la base de ciertos criterios razonables también llamados criterios adecuados de aplicación.

Obsérvese que se ha hecho referencia a las tres etapas principales que se pueden identificar en cualquier encargo de aseguramiento: 1. **Planificar**, 2. **Ejecutar** y 3. **Concluir**.

Los criterios adecuados de aplicación antes mencionados hacen las veces de sensor, parámetro o marco de referencia. De aquí la importancia al momento de identificarlos. Lo adecuado de estos criterios depende del contexto, de las circunstancias del encargo y, algunas veces, de su posibilidad de cuantificación (que puedan expresarse en tiempos, medidas o simplemente que puedan medirse). Se entiende que un criterio adecuado debería poseer las siguientes características: 1. **Relevancia** (Importancia, Significatividad), 2. **Integridad** (Completo), 3. **Fiabilidad** (Permitir evaluaciones congruentes), 4. **Neutralidad** (Libre de sesgo) y 5. **Comprensibilidad** (Entendimiento).

Estos criterios adecuados de aplicación también podrían surgir de disposiciones legales o reglamentarias o bien ser establecidos formalmente por organismos de control en cuyo caso podrían recibir también el nombre de criterios predeterminados. También podrían surgir o ser generados por la propia entidad cuya información es objeto del encargo en cuyo caso es importante que el contador refuerce el análisis de idoneidad de dichos criterios desarrollados específicamente.

Tal cual se ha mencionado, en este tipo de encargos de aseguramiento el contador expresa una conclusión y, en función al nivel de aseguramiento que provea a los usuarios, el encargo puede ser de seguridad razonable (reducción de los riesgos del encargo a niveles aceptablemente bajos) o de seguridad limitada (reducción de los riesgos del encargo a niveles aceptables, pero siendo el riesgo superior al de un encargo de seguridad razonable). En el caso que el encargo sea de seguridad razonable, se utiliza una modalidad positiva de redacción para expresar la conclusión del profesional mientras que si el encargo es de aseguramiento limitado se utiliza una modalidad negativa de redacción para expresar dicha conclusión. A modo de ejemplo, se indican los párrafos que se transcriben a continuación;

1- Ejemplos de conclusión de encargo de aseguramiento razonable:

Conclusión

...En mi opinión, la cantidad y el detalle de reclamos recibidos por ABCD, correspondiente al período comprendido entre el ... de ... de 20X2 y el ... de de 20X2, incluidos en la declaración, están preparados, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con los requerimientos establecidos en la Metodología...

2- Ejemplo de Conclusión de encargo de aseguramiento limitado:

Conclusión

- *Sobre la base del trabajo descripto en el presente informe, nada llamó mi atención que me hiciera pensar que la descripción del cumplimiento del sistema de seguridad vial de ABCD con las normas respectivas establecidas por el Directorio de ABCD durante el período comprendido entre el ... de de 20X2 y el ... de de 20X2 no estuviera apropiadamente preparada, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con los objetivos de control establecidos en las Normas, y*
- *La declaración de que el sistema de seguridad vial de ABCD durante el período comprendido entre el ... de de 20X2 y el ... de de 20X2 ha sido debidamente diseñado e implementado para cumplir con las Normas, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con los objetivos de control incluidos en la Descripción.*

En línea con lo antes dicho, resulta evidente que la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos que el contador aplica en los encargos de seguridad limitada son deliberadamente más acotados en relación con los procedimientos que aplica en los encargos de seguridad razonable.

En el caso que el contador no pueda reunir elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan concluir, con seguridad razonable o seguridad limitada según sea el caso, el contador deberá abstenerse de opinar o abandonar el encargo.

Resulta importante entonces, que los usuarios, a quienes se le destina el informe del contador, sean advertidos sobre los criterios que se usaron de base para la medición y/o evaluación y cuya adecuación fuera determinada por el contador actuante.

Finalmente, y a modo de conclusión, se puede decir que el contador podrá encontrar en estos encargos de aseguramiento un amplio horizonte de incumbencia profesional dado que el objeto de estos trabajos puede ser de tal amplitud, variedad y/o diversidad como la capacidad de generación o definición de criterios adecuados de aplicación lo permitan, contra los que luego el profesional constatará la información permitiéndole evaluar o medir la materia objeto de la tarea.

15. INFORMACIÓN CONTABLE PROSPECTIVA Y SU EXAMEN

ÍNDICE

1. Conceptualización. Bases de preparación.
2. Diferencias entre pronóstico y proyección.
3. Consideraciones sobre el informe de estados contables prospectivos.

1. CONCEPTUALIZACIÓN. BASES DE PREPARACIÓN

Los estados contables históricos se refieren a hechos y situaciones del presente y del pasado y aunque contienen estimaciones que se basan en la posible evolución futura de los rubros a las que se corresponden, no contienen información prospectiva.

La información contable prospectiva, en cambio, es información basada en supuestos sobre hechos que pueden (o no) ocurrir en el futuro y posibles acciones del ente ante ellos. Por lo tanto, es altamente subjetiva y su elaboración requiere la aplicación de juicios y criterios.

Con referencia a la naturaleza de la información contable prospectiva resulta interesante citar la siguiente caracterización: *La información contable prospectiva se refiere a sucesos y acciones que todavía no han ocurrido y pueden no ocurrir. Si bien puede haber evidencia disponible para sustentar los supuestos en que se basa la información contable proyectada, dicha evidencia está en sí generalmente orientada hacia el futuro y, por lo tanto, es especulativa en su naturaleza, y así, distinta de la evidencia ordinariamente disponible en la información contable histórica.*

2. DIFERENCIAS ENTRE PRONÓSTICO Y PROYECCIÓN

Tal como lo establece la Resolución Técnica N° 37 es posible diferenciar entre un pronóstico y una proyección:

Pronóstico es información prospectiva preparada en base a supuestos sobre hechos futuros que la dirección espera que puedan suceder y las acciones que la dirección espera tomar en la fecha a la que se refiere la información (supuestos de mejor estimación). Ejemplo: el presupuesto integral de la empresa, que se basa en lo que la dirección espera que ocurrirá (supuestos de mejor estimación). Muestra las condiciones económicas generales, comerciales, operacionales, sectoriales, contables y otras, que la entidad espera encontrar en el transcurso de su desarrollo. Los presupuestos pueden ser presentados como datos precisos o expresados. Es decir, expresados en una cifra única o bien diferentes cifras dentro de un intervalo, y pueden ser financieros, económicos, comerciales, macroeconómicos y otros.

Proyección es información contable prospectiva preparada sobre la base de supuestos hipotéticos sobre hechos futuros y acciones que la dirección no necesariamente espera que sucedan. Una proyección se podría definir como un escenario de "qué pasaría si". Por

ejemplo, los planes de negocios de una compañía que recién se inicia o que prevén un cambio importante en sus operaciones. Los estados contables prospectivos pueden presentar posiciones contables, resultados de las operaciones, flujos de caja y equivalentes esperados, estando dichas proyecciones subyacentes al mejor conocimiento y convicción de la entidad responsable de su emisión.

Si se trazaran varios escenarios futuribles, la dirección podría buscar construir el futuro deseado o escenario apuesta, según los factores claves, analizando luego su probabilidad de ocurrencia y seleccionando la que considere más conveniente.

Los bancos y otras entidades que financian proyectos de inversión a mediano y largo plazo, los agentes colocadores de acciones u obligaciones emitidas por la empresa, y otro variado tipo de usuarios requieren la preparación de información prospectiva para ayudarse en la toma de decisiones. El componente prospectivo, le confiere a este encargo de aseguramiento una mayor dimensión social y un mayor valor añadido.

Aspectos a tener en cuenta

Este encargo sobre información contable prospectiva lleva al auditor a recabar los elementos que le permitan conocer la estrategia de la empresa que se materializa en planes y presupuestos. El proceso de desarrollo de la información contable prospectiva debe ser delineado por la dirección con la finalidad de procurar la mejor información y que tenga credibilidad para que pueda servir de base al desarrollo de las hipótesis.

Es importante destacar que tanto la información prospectiva preparada como pronóstico, como la preparada como proyección, deben estar basadas en manifestaciones escritas de la dirección respecto de su uso, la totalidad de los supuestos significativos de la dirección y la aceptación de la dirección de su responsabilidad por dicha información.

Secuencia de procedimientos de auditoría que deberían aplicarse hasta la emisión del informe, conforme las diferentes variantes de preparación:

En la determinación del alcance, oportunidad y naturaleza de los procedimientos a aplicar, el auditor deberá considerar entre otros, los siguientes factores:

- la probabilidad de incorrecciones significativas;
- el conocimiento adquirido en encargos previos;
- la confiabilidad de la dirección para preparar la información prospectiva.

En cuanto a las bases de preparación, las políticas contables adoptadas para la preparación de los últimos estados contables históricos y de los estados contables prospectivos objeto del encargo deberían ser coincidentes. De no coincidir, se debe describir la naturaleza de las políticas contables que difieren, el motivo que justifica el cambio y sus efectos.

Deben obtenerse elementos de juicio válidos y suficientes sobre si:

- Los supuestos de mejor estimación no son irrazonables y en el caso de proyecciones, los supuestos hipotéticos son congruentes con el objetivo para el cual se prepara la información.

- La información contable prospectiva está adecuadamente preparada según los supuestos.
- La información está correctamente presentada y los supuestos se expresan adecuadamente, indicando claramente si son pronósticos (mejor estimación) o proyecciones (supuestos hipotéticos).
- La información está preparada tomando como base los estados contables históricos del ente y se aplicaron los principios contables apropiados.

El auditor analizará la fuente y confiabilidad de las evidencias que sustentan los supuestos. Dichas evidencias pueden provenir de fuentes internas o externas. Debe considerar, en el caso de los supuestos hipotéticos sus consecuencias, como por ejemplo si ante un aumento de las ventas se tendrán que realizar inversiones de capital. En el caso de los supuestos hipotéticos tendrá que evaluar, que sean compatibles con el propósito de la información contable prospectiva y que no existan indicios que sean poco realistas, si bien no es necesaria la obtención de evidencias que los sustenten. Tendrá que verificar que la información está correctamente preparada según los supuestos de la dirección, por ejemplo, revisando los cálculos matemáticos y la coherencia interna.

Al revisar la exposición por parte del auditor debería prever la consideración de los siguientes aspectos:

- verificar que la información no sea engañosa;
- corroborar que las políticas contables hubieran sido claramente reveladas en notas;
- que los supuestos se hubieran revelado y descrito adecuadamente indicando si son "mejores estimaciones" o "supuestos hipotéticos";
- la fecha a la cual la información contable prospectiva fue preparada;
- cuando la información contable prospectiva está expresada en términos de rango, verificar si los rangos están claramente indicados y si no hubiera sido seleccionado de manera engañosa o prejuiciosa; y
- está revelado cualquier cambio en la política contable desde que fueron expuestos los más recientes estados contables históricos indicando.

3. CONSIDERACIONES SOBRE EL INFORME DE ESTADOS CONTABLES PROSPECTIVOS

La Resolución Técnica N° 37, en la sección V.B.i.3 refiere a la expresión de seguridad limitada como consecuencia de la dificultad de obtener evidencias suficientes que permitan emitir una opinión en términos positivos sobre la razonabilidad de los supuestos, y, por lo tanto, norma para aquellas circunstancias en que tales condiciones se verifican.

La norma internacional expresa en cuanto al grado de seguridad que el contador puede ofrecer sobre información contable proyectada, que, dados los tipos de evidencias disponibles al evaluar los supuestos en que se basa la información contable prospectiva, puede ser difícil

para el auditor obtener un nivel de satisfacción suficiente para proporcionar una expresión positiva de opinión de que los supuestos estén libres de incorrecciones significativas. Consecuentemente, de acuerdo con esta norma, cuando dictamine sobre la razonabilidad de los supuestos de la administración, de ordinario, el auditor proporciona un nivel moderado de seguridad.

Sin embargo, deja en claro que, cuando en opinión del auditor actuante en el caso particular su tarea le ha permitido obtener un nivel apropiado de satisfacción, podrá expresar un grado de seguridad positivo sobre los supuestos.

En todo caso en el que la materia objeto del informe sea información contable prospectiva deberá indicarse claramente el alcance de la labor profesional en relación con los supuestos subyacentes en su preparación.

Diferencias entre pronóstico y proyección en el informe

A continuación, se exponen las diferencias principales relativas al informe, ya sea que se trate de Pronóstico (1), como si se tratara de una Proyección (2):

- *Introducción*

En *la Introducción*, se deberá aclarar que si los estados contables prospectivos fueron preparados bajo el supuesto de pronóstico o proyección agregando "preparados como pronóstico o bajo la forma de proyección", para proceder a una correcta diferenciación. A este respecto se puede recurrir a los modelos de informes publicados por la FACPCE con motivo de la sanción de la Resolución Técnica N° 53.

- *Objeto del Encargo*

Si el encargo se trata de una proyección, deberá incorporarse en este apartado la siguiente aclaración: "Esta proyección ha sido preparada con el fin de (describir el propósito). Debido a que la entidad se encuentra en una fase inicial, la proyección ha sido preparada mediante el uso de un conjunto de supuestos que incluyen supuestos hipotéticos sobre hechos futuros y acciones de la dirección que no se espera que necesariamente sucedan. Por consiguiente, se advierte a los lectores que la presente proyección pudiera no ser apropiada para fines distintos de los que se describieron anteriormente.

- *Responsabilidad de la dirección en relación con los estados contables prospectivos*

Asimismo, en este tipo de encargo, dentro de este apartado y en relación con los estados contables prospectivos, también debe referirse a los supuestos hipotéticos: "incluyendo los supuestos hipotéticos establecidos en la nota... sobre los cuales se basan".

Otra de las diferencias que podemos encontrar radica en el párrafo de *Responsabilidad de la dirección*, en esta sección en relación con los estados contables prospectivos se agrega "incluyendo los supuestos hipotéticos establecidos en la nota... sobre los cuales se basan".

- *Responsabilidad del contador público*

No existen diferencias en ambos, el contenido es similar.

- *Conclusión*

En el apartado de *Conclusión* para los estados contables prospectivos debería agregarse la siguiente referencia: "asumiendo que ... (indicar los supuestos hipotéticos o hacer una referencia a dichos supuestos)"

- *Otras Cuestiones*

Finalmente, en este apartado y con el fin de agregar aspectos relevantes para que los usuarios comprendan las responsabilidades del contador, plantea para el Informe de PRONÓSTICO el siguiente párrafo: "Llamo la atención de que es probable que los resultados reales sean diferentes del pronóstico, ya que los hechos previstos no siempre se producen según lo esperado y la variación podría ser significativa".

En cambio, en una proyección debería incluirse el siguiente párrafo: "Llamo la atención de que, aún si suceden los hechos previstos conforme con los supuestos hipotéticos asumidos, es probable que los resultados reales sean diferentes a la proyección, ya que tales hechos frecuentemente no suceden como se esperan y la variación puede ser significativa".

16. ASPECTOS RELEVANTES DE LOS INFORMES SOBRE CONTROLES DE UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

ÍNDICE

1. Introducción.
2. Objetivos.
3. Definición y alcance.
4. Documentación.
5. Informes y opinión.

1. INTRODUCCIÓN

Este tipo de encargo resulta de particular interés para el conocimiento que el auditor de una entidad usuaria de una organización de servicios necesita sobre el control interno de la organización prestadora de los servicios que se quieren relevar porque impactan en la información de los estados contables que debe auditar.

Algunos ejemplos de esta situación podrían ocurrir cuando el auditor de una entidad bancaria (organización usuaria) necesitara conocer los controles internos de las entidades prestadoras de servicios como son Redlink y Banelco (organización prestadora de servicios) porque el procesamiento de las operaciones que hacen, formará parte de la información de los estados contables de la entidad bancaria que audita o bien cuando el auditor de una entidad necesita conocer los controles internos de la organización que le presta a su cliente el servicio de liquidación de haberes y por los mismos motivos, entre otros.

Esto se encuentra normado en el Capítulo V. apartado C. Informe sobre los controles de una organización de servicios, de la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE.

2. OBJETIVOS

El objetivo de este encargo de constatación de seguridad razonable es que el contador emita un informe sobre los controles vigentes en una organización de servicios que se presumen relevantes para la organización usuaria, para lo cual requerirá información a la dirección del ente en cuestión.

El contador obtendrá una seguridad razonable en todos los aspectos significativos, sobre la base de criterios apropiados:

1. de que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios presenta razonablemente el sistema tal como estaba diseñado e implementado durante el período especificado (o, en caso de un informe tipo 1, a una determinada fecha);
2. de que los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios estaban

adecuadamente diseñados durante el periodo especificado (o, en caso de un informe tipo 1, a una determinada fecha);

3. cuando se incluya en el alcance del encargo, de que los controles funcionaron eficazmente para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control que se indican en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se alcanzaron a lo largo del período especificado.

Luego deberá Informar sobre las cuestiones descritas en 1. de acuerdo con sus hallazgos.

Habiendo dejado establecido cuáles son los motivos por los cuales el auditor de los estados contables de un ente que utiliza una organización de servicios necesita un informe sobre los controles internos de esa organización de servicios, se tratarán seguidamente diversos aspectos referidos al encargo de aseguramiento que realizará, por lo general, el contador de la organización de servicios basado en la información que la dirección de dicha organización le provea y sus propias comprobaciones.

3. DEFINICIÓN Y ALCANCE

En función del nivel de seguridad que provea a los usuarios, puede ser un encargo de seguridad razonable o limitada. Un encargo de aseguramiento, dependiendo de cómo se suministre la información sobre aquello que es objeto de análisis, puede ser un encargo consistente en un encargo de constatación o en un informe directo. Aquí se tratará únicamente el encargo de seguridad razonable de constatación.

Tal como se mencionó anteriormente, estos informes se presumen relevantes para el conocimiento del control interno por parte de las organizaciones usuarias de los servicios.

4. DOCUMENTACIÓN

Incluye la descripción y aseveraciones de la organización de servicios, de acuerdo con el tipo de informe a emitir, con indicación de la fecha o periodo al que se refiere el informe.

El contador debe además 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 pueda afectar la conclusión.

5. INFORMES Y OPINIÓN

INFORME

Existe la posibilidad de emitir dos diferentes tipos de informes:

Aquellos que se refieren a la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes relativos a la descripción y diseño de los controles (informe tipo 1) y aquellos que refieren a la obtención elementos de juicio válidos y suficientes relativos a la descripción, diseño y eficacia operativa

de los controles (informe tipo 2). Este último encargo es de mayor utilidad para las organizaciones usuarias y esa utilidad aumenta cuando cubre un período de seis meses como mínimo.

En la sección V.C.ii. de la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE, se desarrolla qué debe incluir el informe sobre los controles de una organización de servicios, adicionales a los generales. Además, en el Informe N° 13 del CENCyA así como en los modelos publicados por la FACPCE en oportunidad de la sanción de la Resolución Técnica N° 53, se incluyen modelos (ilustrativos no obligatorios) de informes diversos, como aplicación de la Resolución Técnica N° 37. En los apartados (7.1, 7.2, 7.3 y 7.4) se incluyen cuatro modelos de informe para el examen de los controles en una organización de servicios, siendo el primero (7.1) del Informe tipo 1. Descripción y diseño de controles y los restantes se corresponden al Informe tipo 2. El (7.2) Descripción, diseño y eficacia operativa de controles. El (7.3) Descripción, diseño y eficacia operativa de controles - Los controles relevantes de las organizaciones subcontratadas están incluidos en el alcance del encargo. El (7.4) Informe sobre descripción, diseño y eficacia operativa de controles - Los controles relevantes de las organizaciones subcontratadas están excluidos en el alcance del encargo.

OPINIÓN

La opinión del contador debe ser expresada en forma positiva, acerca de si, en todos los aspectos significativos, con base en criterios idóneos:

- para los informes Tipo 1: La descripción presenta razonablemente el sistema de la organización de servicios implementado a una fecha determinada; y 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,
- para informes Tipo 2: Lo indicado para informes Tipo 1 sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios, los controles examinados, que son necesarios para brindar un aseguramiento razonable acerca de que los objetivos de control establecidos fueron logrados, han operado efectivamente durante el período especificado.

Se debe además presentar una sección separada a continuación de la opinión, o en un anexo, con una descripción detallada de las pruebas de controles efectuadas y los resultados de tales pruebas informando, de corresponder, la cantidad y naturaleza de los desvíos identificados, aun cuando el contador haya concluido que los objetivos de control relacionados han sido alcanzados.

17. DIFERENCIAS ENTRE LOS SERVICIOS CONTEMPLADOS EN EL CAPÍTULO VII C. CON LOS DE LOS CAPÍTULOS V Y VIII

ÍNDICE

1. Otros encargos de aseguramiento.
2. Otros servicios relacionados. Informes.
3. Informes de cumplimiento.
4. Análisis comparativo con las características de ciertos encargos.

1. OTROS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

Objeto

La información objeto de los otros encargos de aseguramiento es distinta a la de una auditoría o revisión de información contable histórica.

Objetivo

Expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios, acerca de:

- la evaluación o medición de la materia objeto de la tarea,
- sobre la base de ciertos criterios.

Características del encargo

Los siguientes elementos caracterizan un encargo de aseguramiento:

- a) Partes involucradas: un contador, una parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe. El responsable y el usuario pueden ser la misma persona.
- b) Materia objeto del encargo: La información debe tener las siguientes características:
 - ser identificable y evaluable o mensurable de manera coherente en comparación con los criterios aplicados, y
 - poder someterse a procedimientos para reunir elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar una conclusión.

En función de la materia objeto de análisis, puede ser:

- a) un encargo de constatación, o
- b) un encargo de informe directo.
- c) Criterios: Son las referencias utilizadas para medir o evaluar la materia, ellos pueden ser:
 - estándares reconocidos para la evaluación de sistemas o procesos, tales como Coso, Cobit, Informe Cadbury y otros;

- leyes o reglamentos, o ser emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos;
- desarrollarse específicamente en base a un marco de información elaborado por una organización.

d) Obtención de elementos de juicio válidos y suficientes.

Los procedimientos a ser llevados a cabo en este tipo de encargo son aquellos necesarios, a juicio del contador, para reunir elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar su conclusión.

e) Un informe por escrito que puede brindar seguridad razonable o limitada.

El nivel de riesgo está determinado por la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos aplicados, para reunir los elementos de juicio para respaldar la conclusión.

Conclusión

La conclusión del contador debe expresar una opinión acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios presuntos o específicos.

La conclusión puede ser:

- Encargo de seguridad razonable, redacción de la conclusión en forma positiva, y
- Encargo de seguridad limitada, redacción de la conclusión en forma negativa.

En el caso de una conclusión con salvedad se incluirá una descripción clara de los motivos que la originan.

Cuando corresponda la conclusión debe informar a los usuarios el contexto en el cual debe leer la conclusión.

El contador puede elegir un formato de “informe corto” o de un “informe largo” para facilitar la comunicación eficaz a los usuarios a quienes se destina el informe. El “informe corto” incluye normalmente solo los elementos básicos. El “informe largo” incluye otra información y explicaciones cuya finalidad no es afectar la conclusión del contador.

2. OTROS SERVICIOS RELACIONADOS. INFORMES

Objeto

La información objeto del servicio relacionado y dependiendo de los requerimientos del ente, frecuentemente estará referido a normas, disposiciones o regulaciones establecidas y al cumplimiento que se ha hecho de ellas.

Un encargo para emitir un informe especial, entonces, está destinado principalmente (aunque no está limitado a esto) a cumplir con requerimientos de organismos de control formulados directamente al contador o a su comitente.

También resultan aplicables en aquellos casos en que, a juicio del contador, no existan o no puedan diseñarse criterios idóneos o apropiados contra los cuales contrastar la información sobre un asunto.

Objetivo

Expresar una manifestación profesional de hallazgos, que no tiene como propósito incrementar el grado de aseguramiento de los usuarios a quienes se destina el informe sobre un determinado asunto.

Características del encargo

Los siguientes elementos caracterizan un encargo de informe especial:

- a) Partes involucradas: un contador, una parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe. El responsable y el usuario pueden ser la misma persona.
- b) El encargo puede tener como objeto verificar el cumplimiento por parte de la entidad de los requerimientos de un organismo de control (u otro usuario específico).
- c) Aplica los procedimientos para dar una manifestación de hallazgos sobre la base de los resultados obtenidos. Este tipo de encargos no tiene como propósito incrementar el grado de aseguramiento de los usuarios.

Cuando los procedimientos a aplicar no están claramente explicitados previamente en un contrato, pero el contador identifica los procedimientos que él entiende implícitamente admitidos, se estaría frente a un encargo de naturaleza tal que conducirá a la emisión de un informe especial. Para obtener las evidencias necesarias el contador debe desarrollar su tarea teniendo en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requiere el informe. En los encargos de informes especiales es primordial comunicar los resultados de los procedimientos aplicados para satisfacer las necesidades de los usuarios de la información.

Manifestación del contador

El contador aplica una serie de procedimientos para cumplir con el encargo y se limita a dar una manifestación de hallazgos sobre la base de los resultados obtenidos con base en los procedimientos aplicados.

El contador no puede emitir una opinión o conclusión sobre la materia o información objeto del informe especial por cuanto no brinda ningún aseguramiento y solo informa sobre los hallazgos.

3. INFORMES DE CUMPLIMIENTO

Objeto

El objeto del encargo es normalmente información del ente contenida en algún medio de soporte, preparada por la dirección del ente, y que debe ser apropiadamente identificada por el contador en su informe.

Objetivo

Expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios, acerca del cumplimiento del ente de los requisitos normativos establecidos por leyes o reglamentos de organismos.

Los encargos de informes de cumplimiento se realizan con el único objetivo de corroborar el cumplimiento por parte de un ente de los requerimientos formulados por reguladores, organismos de control u otros entes con facultades de fiscalización, para la realización de diversos trámites, gestiones o procedimientos.

Características del encargo

Los informes de cumplimiento se deben preparar siguiendo las normas comunes previstas en el Capítulo II de la Resolución Técnica N° 37.

La tarea del contador consiste únicamente en la aplicación de ciertos procedimientos que considera suficientes para los propósitos del regulador en relación con el cumplimiento por parte de la entidad con los requerimientos del regulador para el trámite en cuestión.

Se trata de encargos que presentan características singulares ya que, a diferencia de los informes especiales, el contador da un aseguramiento sobre el cumplimiento de los requerimientos normativos, ya sea establecidos por el regulador o por una disposición legal.

Los encargos de informes de cumplimiento tienen características singulares que los diferencian de los encargos tipificados en los Capítulos III, IV, V, VI y VII de la Resolución Técnica N° 37.

Conclusión

En su manifestación, el contador brindará su opinión acerca del cumplimiento del ente respecto de los requerimientos formulados por reguladores, organismos de control u otros entes con facultades de fiscalización en relación con el cumplimiento por parte de la entidad con los requerimientos del regulador para el trámite en cuestión.

El informe de cumplimiento incluirá los elementos generales descriptos en II.C y en III.A.ii, en lo que fuera de aplicación.

4. ANÁLISIS COMPARATIVO CON LAS CARACTERÍSTICAS DE CIERTOS ENCARGOS

Características	Otros encargos de aseguramiento Cap. V Resolución Técnica N° 37	Informes especiales Cap. VII.C Resolución Técnica N° 37	Informes de cumplimiento Cap. VIII Resolución Técnica N° 37

1. Objeto	<input type="checkbox"/> Información distinta a la información contable histórica. (Sistemas, características físicas, ocurrencia de eventos, control interno y tecnología de la información, entre otros)	<input type="checkbox"/> Información distinta a la de una auditoría o revisión de información contable histórica.	
		<input type="checkbox"/> Información del ente contenida en algún medio de soporte, preparada por la dirección del ente, y que debe ser apropiadamente identificada por el profesional en su informe.	<input type="checkbox"/> Información del ente contenida en algún medio de soporte, preparada por la dirección del ente, y que debe ser apropiadamente identificada por el profesional en su informe.
2. Objetivo	<input type="checkbox"/> Expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios.	<input type="checkbox"/> Expresar una manifestación profesional de hallazgos, que no tiene como propósito incrementar el grado de aseguramiento de los usuarios.	<input type="checkbox"/> Corroborar el cumplimiento de requerimientos de entes con facultades de fiscalización.

Características	Otros encargos de aseguramientos	Informes especiales	Informes de cumplimiento

<p>3. Características del encargo</p>	<p><input type="checkbox"/> Evaluación o medición de la materia objeto de la tarea, sobre la base de ciertos criterios o estándares reconocidos, establecidos por leyes o reglamentos o elaborados por la entidad.</p>	<p><input type="checkbox"/> Aplica los procedimientos para dar una manifestación de hallazgos sobre la base de los resultados obtenidos. Si los procedimientos no están claramente explicitados, pero el contador identifica los que él entiende que estarían implícitamente admitidos, desarrollará la tarea teniendo en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requiere el informe.</p>	<p><input type="checkbox"/> Aplica los procedimientos que considera suficientes para los propósitos del regulador en relación con el cumplimiento por parte de la entidad con los requerimientos del organismo para el trámite en cuestión.</p>
<p>4. Conclusión</p>	<p><input type="checkbox"/> Expresar una conclusión acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, con el fin incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe.</p>	<p><input type="checkbox"/> Dar una manifestación de hallazgos sobre la base de los resultados obtenidos de los procedimientos aplicados.</p>	<p><input type="checkbox"/> Expresar una opinión acerca del cumplimiento del ente respecto de los requerimientos formulados por reguladores, organismos de control u otros entes con facultades de fiscalización.</p>

18. FRAUDE, ERROR E INCUMPLIMIENTOS LEGALES O REGLAMENTARIOS

ÍNDICE

1. Introducción. Motivos para su inclusión como tema relevante.
2. Ubicación del tema en la Resolución Técnica N° 37.

1. INTRODUCCIÓN. MOTIVOS PARA SU INCLUSIÓN COMO TEMA RELEVANTE

Este acotado resumen de normas aplicables y procedimientos a llevar a cabo, tiene como objetivo advertir sobre la importancia de considerar los efectos que podrían derivarse para los encargos de aseguramiento en general, aquellas situaciones originadas en fraudes, errores e incumplimientos de normas legales o reglamentarias, de la necesidad de realizar una adecuada identificación y valoración de los riesgos que las incorrecciones podrían motivar, así como de las respuestas del contador a los resultados de sus evaluaciones.

2. UBICACIÓN DEL TEMA EN LA RESOLUCIÓN TÉCNICA N° 37

La Resolución Técnica citada a diferencia del texto anterior, incluye:

- a) en el capítulo II una descripción algo más detallada de la consideración del riesgo de que existan incorrecciones que tal como surge claramente del glosario de la norma, pueden provenir de errores o como consecuencia de fraudes en la información que se examina y posteriormente,
- b) en el capítulo III destinado a la auditoría de los estados contables puntualiza que para identificar y valorar los riesgos de incorrección significativa para definir una base para el diseño y la implementación de respuestas a dichos riesgos, el auditor procederá a:
 1. realizar indagaciones ante la dirección y otras personas de la entidad sobre:
 - la valoración que han realizado de los riesgos y las eventuales respuestas, en su caso, y
 - si tienen conocimiento de algún fraude o indicio de fraude,
 2. aplicar procedimientos analíticos, y
 3. realizar procedimientos de observación e inspección

Seguidamente y en la descripción de las responsabilidades del contador en relación con la auditoría de los estados contables, en el informe de auditoría señala cuáles son los objetivos del contador, describiendo la auditoría y explicitando que las responsabilidades del contador también comprenden:

- a) identificar y valorar los riesgos de incorrección significativa que como ya se ha dicho pueden ser debidas a fraude o error,
- b) diseñar y aplicar procedimientos para responder a esos riesgos, y

- c) obtener elementos de juicio válidos y suficientes para proporcionar una base para su opinión.

Por otra parte, también en el capítulo III se incluye en el apartado sobre los procedimientos de auditoría a aplicar el siguiente texto: “Obtener elementos de juicio válidos y suficientes acerca del cumplimiento de aquellas disposiciones legales y reglamentarias que pueden tener un efecto directo y significativo en la determinación de la información a exponer en los *estados contables*”, lo cual implica evaluar y aplicar procedimientos específicos para identificar incumplimientos o indicios de incumplimiento de tales disposiciones, así como de aquellas otras cuyo cumplimiento puede ser fundamental para aspectos operativos del ente.

Seguidamente y como forma de ayudar a los contadores a identificar factores de riesgo, se incluirán algunas situaciones que se pueden obtener de la Norma Internacional de Auditoría N° 240 Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados contables con respecto al fraude:

1. Factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información contable fraudulenta
 - 1.1. Incentivos y elementos de presión:
 - a) alto grado de competencia o saturación del mercado y descenso de los márgenes;
 - b) vulnerabilidad a los cambios tecnológicos;
 - c) descenso significativo de la demanda;
 - d) flujos de efectivo negativos recurrentes; y
 - e) necesidad de obtener financiación adicional.
 - 1.2. Oportunidades:
 - a) transacciones significativas con partes vinculadas;
 - b) transacciones significativas, inusuales o altamente complejas;
 - c) el seguimiento de la dirección no es eficaz; y
 - d) estructura organizativa completa o inestable.
 - 1.3. Actitudes y racionalización:
 - a) historial conocido de incumplimientos de disposiciones legales;
 - b) la dirección no subsana deficiencias conocidas en el control interno; y
 - c) relación tensa entre la dirección y el auditor actual o su predecesor.
2. Factores de riesgo relacionados con incorrecciones originadas por la apropiación indebida de activos
 - 2.1. Incentivos y elementos de presión:
 - a) futuros despidos conocidos o previsibles de empleados,
 - b) ascensos, remuneración u otras recompensas incongruentes con las expectativas.

2.2. Oportunidades:

- a) mantenimiento en Caja de grandes cantidades de efectivo;
- b) bienes de cambio de tamaño reducido, gran valor o muy demandados;
- c) activos fácilmente convertibles en dinero como bonos, diamantes o chips; y
- d) control interno inadecuado que aumente el grado de exposición de dichos activos a la apropiación indebida.

2.3. Actitudes y racionalización:

- a) tolerancia de las sustracciones menores;
- b) comportamiento por parte del empleado que indique disgusto o insatisfacción con la entidad o con el trato que recibe; y
- c) cambios de comportamiento o de estilo de vida.

Asimismo, la norma citada incluye ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de que los estados contables puedan tener una incorrección significativa debida a fraude, algunos de los cuales son los siguientes:

1. Las discrepancias en los registros contables incluyen:

- a) transacciones que no se han registrado íntegra u oportunamente;
- b) saldos o transacciones sin justificación documental o autorización; y
- c) ajustes de última hora que afectan significativamente los resultados.

2. Evidencia contradictoria o falta que evidencia que incluye:

- a) ausencia de documentos;
- b) documentos que parecen haber sido adulterados;
- c) partidas de conciliación significativas no explicadas;
- d) cambios importantes en tendencias, ratios o relaciones importantes de los estados contables; y
- e) respuestas incongruentes, vagas o poco verosímiles.

3. Relaciones difíciles o inusuales entre el auditor y la dirección, tales como:

- a) denegación de acceso a registros, instalaciones, empleados o clientes;
- b) presiones indebidas de plazos para resolver cuestiones complejas;
- c) quejas de la dirección acerca de cómo se realiza la auditoría; y
- d) denegación de acceso a personal de operaciones e instalaciones de TI.

4. Otros:

- a) políticas contables que parecen estar en desacuerdo con lo normal del sector;
- b) cambios frecuentes en las estimaciones contables; y

- c) tolerancia ante el incumplimiento del código de conducta de la entidad.

Finalmente, la misma norma brinda ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección significativa debida a fraude, no sin advertir que por tratarse de ejemplos pueden no ser los más adecuados o necesarios en cada circunstancia.

Para este trabajo solo se incluirán algunos de los que corresponden a la consideración relativa a las afirmaciones, dejando que el lector pueda ubicar cuando lo desee las respuestas específicas referidas a incorrecciones debidas a información contable fraudulenta y a una apropiación indebida de activos:

- a) visitar ubicaciones o realizar determinadas pruebas sin previo aviso;
- b) solicitar que los recuentos de existencias se realicen al cierre del período;
- c) modificar el enfoque de auditoría;
- d) efectuar una revisión detallada de los asientos de ajuste al cierre del período;
- e) aplicar procedimientos analíticos sustantivos empleando datos desagregados;
- f) realizar entrevistas al personal relacionado con áreas donde se han identificado riesgos de incorrección;
- g) aplicar procedimientos de auditoría sobre saldos de apertura de ciertas cuentas para verificar el modo en que se resolvieron determinadas cuestiones que conllevan estimaciones y juicios contables;
- h) aplicar técnicas asistidas por computador;
- i) realizar pruebas sobre la integridad de los registros; y
- j) buscar evidencia de auditoría adicional en fuentes externas a la entidad.

Por su parte la Norma Internacional de Auditoría N° 250 Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados contables, revisada, pone de resalto que el incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad puede dar lugares a incorrecciones significativas en los estados contables y que la detección de ellos puede afectar a otros aspectos de la auditoría, como ser su consideración de la integridad de la dirección o de los empleados.

También destaca que, no obstante que un determinado acto constituya o no un incumplimiento legal es una cuestión a determinar por la justicia, la formación práctica del auditor, experiencia y conocimiento de la entidad, actividad o sector, le pueden proporcionar una base para reconocer si pueden constituir incumplimientos.

Esta norma distingue las responsabilidades del auditor en relación con el cumplimiento de los dos siguientes tipos de disposiciones legales y reglamentarias:

- a) aquellas que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros, tales como las normas sobre impuestos o relativas a remuneraciones y cargas sociales, y
- b) otras que no tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a exponer en los estados, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para los aspectos operativos del negocio, para la capacidad de la entidad de continuar con su

negocio, o para evitar sanciones que resulten significativas como podrían ser el cumplimiento de los términos de una licencia de explotación, el cumplimiento de requerimientos legales de solvencia, o el cumplimiento de normas medioambientales.

Incluye como ejemplos de disposiciones legales o reglamentarias que pueden pertenecer a los tipos anteriores a las siguientes:

- fraude, corrupción y soborno;
- blanqueo de capitales, financiación del terrorismo e ingresos delictivos;
- mercado de valores y negociación;
- banca y otros productos y servicios financieros;
- protección de datos;
- pasivos y pagos por impuestos y pensiones;
- protección del medioambiente; y
- salud y seguridad públicas.